

HJ4705
A7L6

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LOS COSTOS Y
GASTOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA EN VENEZUELA

Proyecto de Grado presentado como requisito parcial para optar al Grado de
Especialista en Ciencias Contables
Mención: Tributos

SERBIULA
Tulio Febres Cordero

Autor: Amador Lobo F.

Tutor: José Rafael Zaá

DONACION

Mérida, Noviembre de 2001

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LOS COSTOS Y
GASTOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA EN VENEZUELA

Por: Amador Lobo Fernández

Trabajo de Grado de Especialización aprobado, en nombre de la Universidad de Los Andes, por el siguiente Jurado, en la ciudad de Mérida a los veintitrés días del mes de noviembre de 2001.

Rosaura Casal
C.I.

María Carolina Bastidas
C.I.

José Rafael Zaá
C.I.

INDICE

	pp.
LISTA DE CUADROS	v
LISTA DE GRAFICOS	vii
RESUMEN	ix
INTRODUCCION	1
CAPÍTULO	
I EL PROBLEMA	4
Planteamiento del Problema	4
Objetivos	11
Justificación de la Investigación	12
Alcances	13
Limitaciones	14
II MARCO TEORICO	15
Antecedentes de la Investigación	15
Bases Teóricas	20
Definición de Términos Básicos	72
III MARCO METODOLOGICO	76
Tipo de Estudio de Investigación	76
Fuentes para la Recolección de Información	78
Instrumento y Técnicas de Recolección de Datos	78
IV RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	82
Resultados del Cuestionario de Preguntas Cerradas	82
Resultados del Guión de Entrevistas a Expertos Tributarios	95
V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	101
Conclusiones	101
Recomendaciones	102

REFERENCIAS	104
ANEXOS	
1. Cuestionario de Preguntas Cerradas	106
2. Guión de Entrevista a Expertos Tributarios	108
SÍNTESIS CURRICULAR	109

LISTA DE CUADROS

		pp.
CUADRO		
1	Conocimiento de los criterios contables para el tratamiento de los costos	88
2	Conocimiento de los criterios contables para el tratamiento de los gastos	89
3	Conocimiento de los criterios fiscales para el tratamiento de los costos	90
4	Conocimiento de los criterios fiscales para el tratamiento de los gastos	91
5	Consideración de los criterios fiscales para preparar la declaración de rentas	92
6	Aplicación del control interno para recaudar datos de conciliación fiscal	93
7	Conocimiento del procedimiento para conciliar la información contable con las normas fiscales	94
8	Alternativas cuando los costos y gastos contables no coinciden con normas fiscales	95
9	Sobre si la empresa ha sido objeto de reparos y/o multas	96

10	Cuando la causa ha sido la inclusión de costos y gastos no deducibles	97
11	Diferencia entre la determinación de utilidad contable y renta fiscal	98
12	Otros factores que inciden en la determinación de la renta fiscal	99
13	Sobre si estos factores pueden hacer variar el impuesto sobre la renta	100

LISTA DE GRAFICOS

GRAFICO		pp.
1	Conocimiento de los criterios contables para el tratamiento de los costos	89
2	Conocimiento de los criterios contables para el tratamiento de los gastos	90
3	Conocimiento de los criterios fiscales para el tratamiento de los costos	91
4	Conocimiento de los criterios fiscales para el tratamiento de los gastos	92
5	Consideración de los criterios fiscales para preparar la declaración de rentas	93
6	Aplicación del control interno para recaudar datos de conciliación fiscal	94
7	Conocimiento del procedimiento para conciliar la información contable con las normas fiscales	95
8	Alternativas cuando los costos y gastos contables no coinciden con normas fiscales	96
9	Sobre si la empresa ha sido objeto de reparos y/o multas	97

10	Cuando la causa ha sido la inclusión de costos y gastos no deducibles	98
11	Diferencia entre la determinación de utilidad contable y renta fiscal	99
12	Otros factores que inciden en la determinación de la renta fiscal	100
13	Sobre si estos factores pueden hacer variar el impuesto sobre la renta	101

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MENCION TRIBUTOS

TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LOS COSTOS Y
GASTOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA EN VENEZUELA

Autor: Amador Lobo F.
Tutor: José Rafael Zaa
Fecha: Noviembre, 2001

RESUMEN

Los registros contables de los costos y gastos se hacen atendiendo a Principios de Contabilidad los cuales, entre otras cosas, establecen que se deben registrar las operaciones cuando se puedan identificar y cuantificar las causas que los originan. Igualmente, la Ley de Impuesto sobre la Renta establece la obligación de registrar en forma ordenada y ajustada a Principios de Contabilidad las operaciones. Hasta aquí, los criterios contables son coincidentes con la ley, sin embargo, los Capítulos II y III de la referida ley, que tratan sobre los Costos y Gastos Deducibles, estipulan las condiciones de deducibilidad fiscal de los mismos, haciendo a un lado los principios contables. Por esta razón, se requiere realizar un Análisis sobre el Tratamiento, tanto Contable como Fiscal, de los Costos y Gastos Deducibles para la Determinación del Impuesto Sobre la Renta y evitar los reparos fiscales a que está expuesto el contribuyente cuando incluye Costos y Gastos no Deducibles en su declaración fiscal. El estudio de investigación planteado se hizo mediante el análisis de los criterios contables comparados o confrontados con el análisis de los aspectos fiscales de los costos y gastos deducibles. El diseño de la investigación es un estudio analítico documental pues corresponde al estudio de fuentes documentales y los resultados nos llevaron a concluir que el Contador Público efectivamente requiere de estudios profundos sobre el Tratamiento Contable y Fiscal de los Costos y Gastos Deducibles para la Determinación del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela.

Palabras Claves: Tratamiento Contable, Tratamiento Fiscal, Costos, Gastos

INTRODUCCION

A raíz de la disminución de la renta petrolera, el gobierno nacional ha ideado mecanismos fiscales que le permiten generar recursos para sostener la carga burocrática de un Estado ineficiente, esto lo logra en parte, por la aplicación de leyes y reglamentos impositivos que aun no están lo suficientemente claros para el contribuyente. La falta de claridad de las leyes y reglamentos motiva que el Contador Público incurra en errores en la preparación de la declaración, lo que acarrea posteriormente reparos fiscales por parte de la Administración Tributaria.

Las condiciones de deducibilidad establecidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta promulgada en 1999, en lo que respecta a los costos y gastos, deben ser cumplidas tal cual como están referidas en ella, sólo bajo estas condiciones es que se pueden determinar los rubros que integran los costos y gastos imputables a los ingresos para obtener la renta fiscal.

Si el Contador Público no toma en cuenta estas condiciones preestablecidos por la Administración Tributaria, los costos y gastos registrados contablemente sólo servirán para determinar la utilidad neta contable, al utilizar esta base para preparar la declaración de Impuesto sobre la Renta, está expuesto a reparos en la oportunidad en que sea visitado en funciones de fiscalización.

Los costos y gastos registrados contablemente para determinar la utilidad contable y los costos y gastos que la ley permite deducir de los ingresos para la determinación de la renta fiscal pueden ser diferentes, esto es motivado a que las operaciones son registradas con documentos no autorizados por la misma ley, o emitidos por vendedores habituales que no están debidamente registrados ante la Administración Tributaria; o porque las ventas las realizan personas naturales que ocasionalmente realizan actividades de comercio, quienes tampoco cuentan con documentos autorizados. Pero la causa principal es el hecho que los costos y gastos

registrados contablemente, deben cumplir con las condiciones de deducibilidad indicados en los Arts. 21 al 33 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para ser tomados en cuenta para determinar la renta fiscal.

Por potestad, sólo la Ley de Impuesto sobre la Renta es el instrumento que determina qué costos y gastos son deducibles y los casos excepcionales en los cuales la renta fiscal no surge de rebajar a los ingresos brutos sus costos y gastos, en atención a la naturaleza de la actividad económica que exige un tratamiento especial por parte de la ley. Habiendo estas diferencias tal como se plantea, es que se requiere realizar un análisis sobre el tratamiento tanto contable como fiscal de los costos y gastos para la determinación de la renta fiscal.

Para llevar a cabo el estudio planteado, el trabajo se ha estructurado de la siguiente manera:

Introducción. Donde se señala a grosso modo la temática y el propósito del estudio así como la estructura general del trabajo.

Capítulo I. Contiene el Planteamiento del Problema, Objetivos General y Específicos y Justificación del Estudio. Se plantea la problemática que es objeto del estudio de investigación, se indican los objetivos de investigación específicos, siendo estos últimos la base del cumplimiento del objetivo general, así mismo se concluyen las razones que justifican la investigación.

Capítulo II. Se refiere al Marco Teórico. Representa el soporte principal de la investigación, el mismo sirvió de apoyo a la investigación realizada a través de antecedentes históricos y de investigación, bases históricas, teóricas y legales.

Capítulo III. Comprende el Marco Metodológico. Indica el tipo y área de investigación realizada así como las técnicas de recolección de información de fuentes bibliográficas, documentales y otras que permitieron realizar el análisis y la interpretación de la información obtenida.

Capítulo IV. Resultados de la investigación. Es el producto del proceso de investigación, constituye el análisis e interpretación de los resultados. Está

referido al análisis del tratamiento contable y fiscal de los costos y gastos deducibles de los ingresos brutos para la determinación del Impuesto sobre la Renta.

Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones del estudio realizado con base en los resultados obtenidos en el análisis y síntesis de la investigación documental y de los resultados obtenidos en la investigación de campo relacionadas con el Tratamiento Contable y Fiscal de los Costos y Gastos deducibles para la determinación del Impuesto sobre la Renta.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

De las áreas de la contabilidad especializada, hay una en particular que se refiere a la fiscalización. Esta contabilidad es ejecutada por la oficina de Administración Tributaria, dependencia del Ministerio de Finanzas, y se hace para verificar la validez de los comprobantes y los registros contables llevados por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta para su determinación y cuyo extracto es presentado en los respectivos formatos de declaraciones de rentas.

La preparación de la declaración de la renta impositiva requiere de un arqueo previo de información y de la presentación de esta información en forma coherente. Para ello, tanto los individuos en particular como las empresas en general, contratan a profesionales especializados o Contadores Públicos. Sin embargo, el Contador Público observa que cuando prepara la indicada declaración de rentas, los costos y gastos que toma en cuenta para deducir de los ingresos, muchas veces no son aceptados en su totalidad por la Administración Tributaria.

Los registros contables de los costos y gastos se hacen atendiendo a Principios de Contabilidad de Aceptación General. Estos principios permiten identificar y delimitar las bases para cuantificar y registrar las operaciones y eventos ocurridos para la correcta presentación de la información financiera mediante estados financieros que son la base para la preparación de la declaración de Impuesto sobre la Renta y otros informes.

En relación a los Principios de Contabilidad de Aceptación General, Romero (1996), expresa:

El Principio de Realización por ejemplo, indica la razón por la cual se debe registrar una operación o evento económico. Si respondiendo la pregunta ¿Por qué se registran las transacciones?, la respuesta es ¡Porque se han realizado! entonces esta es la razón para su registro. Se consideran tres situaciones en que una operación o evento debe ser registrada: (a) cuando se han realizado transacciones con otras entidades, (b) cuando se han realizado transacciones dentro de la misma entidad y (c) cuando se han realizado y se identifican eventos económicos externos a la entidad y los mismos la afecten. (p. 62)

Sobre un segundo principio denominado Período Contable, Romero (ob.cit.), indica:

El Principio de Período Contable, íntimamente vinculado con el anterior, señala. ¿Cuándo una operación o evento debe ser registrada?, siendo esto cuando una transacción se haya realizado, considerando tanto el registro de la misma como su inclusión en los estados financieros en la fecha o el período en que se haya realizado. (p. 62)

Ante un tercer principio considerado La Regla de Oro de la Contabilidad y que se denomina Principio de Conservatismo, Mina (1993), señala lo siguiente:

Este es uno de los conceptos más importantes, e indica que la empresa no debe reflejar beneficios hasta obtenerlos y proveer las posibles pérdidas en el momento en que se presentan. Los ingresos y los gastos se deben reflejar en el momento en que se generan y no en el momento en que se cobran o se pagan. Este principio también indica que los costos y gastos se deben valorar y aproximar por exceso, y los ingresos se deben valorar y aproximar por defecto. En síntesis este principio de conservatismo indica que se debe gerenciar la abundancia con criterio de escasez. (p. 17)

Igualmente, la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, en su Art. 91 establece:

Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustada a principios de contabilidad generalmente aceptados, 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 o incorporales, 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 éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos.

Hasta este punto, los criterios contables establecidos en los Principios de Contabilidad de Aceptación General son coincidentes con la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues el artículo en referencia así lo indica expresamente. Sin embargo, lo que establece la mencionada ley en su Art. 21 es bastante diferente a lo comentado. El referido Art. 21 es del tenor siguiente:

La renta bruta proveniente de la venta de bienes y servicios en general y de cualquier otra actividad económica, se determinará restando de los ingresos brutos computables señalados en el Capítulo I del presente Título, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados en el país, salvo que la naturaleza de las actividades exija la aplicación de otros procedimientos, para cuyos casos esta misma ley establece las normas de determinación.

Así mismo, el Art. 27 de la mencionada Ley establece que “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 ". Seguidamente la ley estipula las condiciones de deducibilidad fiscal para cada tipo de gasto que se registre contablemente.

Como se evidencia, unas son las condiciones que, según los principios contables, el Contador Público debe tomar en cuenta para el registro de los costos y gastos y obtener información financiera y otras son las condiciones que debe tomar en cuenta, por normas legales, para la preparación de la declaración de Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte, existe un elemento básico en toda imposición sobre la cual descansa el tributo, es el hecho imponible. El Código Orgánico Tributario (1994), lo define en su Art. 35 como: "El hecho imponible es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación".

Más adelante, en el Art. 36 del indicado Código, expone: "Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que se produzca los efectos que normalmente les corresponden.
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Analizando lo anterior, podemos decir que la Ley da jerarquía a la prevalencia de la realidad, en otras palabras, prevalece lo que acontece en el campo económico. Es decir que la obligación tributaria se aplica en su exacto significado y en correspondencia con el acontecer económico, bien sea a favor de la Administración Tributaria o del Contribuyente.

Entonces, por estas disposiciones de ley, los principios contables pasan a un segundo plano desde el punto de vista fiscal y debemos tomar en consideración sólo las disposiciones fiscales al preparar la declaración de Impuesto sobre la Renta.

Comparativamente al aplicar los principios contables, basta que se cumpla el criterio establecido en ellos para que un costo o gasto sea aceptado como deducible de los ingresos brutos; mientras el criterio fiscal, aún cuando ordena ceñirse a los principios de contabilidad, establece también la obligación de la realización real del costo, o la aplicación del procedimiento que establezca las normas específicas de determinación, por la naturaleza de la actividad.

Adicionalmente el referido Art. 27 de la ley que se comenta, establece otras condiciones de deducibilidad que se requiere cumplan los gastos. Estas condiciones están referidas al criterio de que los egresos deben ser “normales” y “necesarios”. “Normalidad y Necesidad” son conceptos sumamente amplios y subjetivos en su concepción.

Por otra parte, el párrafo primero del Art. 23 de la referida ley, establece entre otras “... No constituirán pruebas de costo, las notas de débito de empresas filiales, cuando no estén amparadas por los documentos originales del vendedor”. Esta disposición es contraria a lo establecido en el Principio de Realización referido en el literal (b), anteriormente señalado.

Ante estas razones, el Contador Público debe considerar las condiciones de deducibilidad, para efectos fiscales, que deben cumplir los costos y gastos registrados contablemente.

Si el Contador Público registra costos y gastos en atención a los principios de contabilidad y los mismos no llenan las condiciones establecidas en la ley para su deducción fiscal, los registros contables sólo servirán para la preparación de información financiera de interés para la empresa. Para los efectos fiscales, estos registros contables deben conciliarse exactamente con las disposiciones establecidas en las respectivas leyes y reglamentos tributarios.

Las leyes y reglamentos impositivos surgen por dictamen del Poder Político, son interpretados por Tribunales Administrativos y reguladas por los Órganos Administrativos del Ministerio de Finanzas. Frecuentemente son

sometidas a reformas totales o parciales. Las interpretaciones y regulaciones obedecen a criterios preestablecidos que benefician enormemente a la Administración Tributaria y colocan al contribuyente en desventaja frente a ésta. Por otra parte, estas interpretaciones y regulaciones se hacen a posterior, en la medida en que se establecen equivocaciones de los contribuyentes, con los consiguientes reparos fiscales de parte de la Administración Tributaria y la recurrencia del contribuyente a los Tribunales Administrativos con la finalidad de exponer las razones de la inclusión de costos y gastos en su declaración.

Estos reparos fiscales ocasionan al contribuyente el pago de mayores rentas, multas, intereses de mora, en otras palabras, mayor carga tributaria. Adicionalmente, esta misma situación pudiera ser interpretada por la Administración Tributaria como actos recurrentes lesivos al Fisco Nacional tales como defraudación o evasión tributaria.

La falta de criterios concordantes del Contador Público para el registro de los costos y gastos contables con las condiciones fiscales de deducibilidad que deben cumplir los mismos para la preparación de la declaración de Impuesto sobre la Renta, así como la utilización de documentos que no contengan datos específicos sobre la veracidad de hecho imponible fiscal, trae como consecuencia:

1. Incertidumbre en la preparación de la declaración de Impuesto sobre la Renta; en el momento en que se procede a la preparación, el Contador Público no sabe si los costos y gastos contables que contienen sus Estados Financieros serán totalmente permitidos como deducibles fiscalmente. Esta situación le ocasiona perjuicios éticos sobre el trabajo que realiza y para el cual ha sido contratado.
2. Equivocación e Infracciones en la preparación de la declaración de Impuesto sobre la Renta; la falta de criterios concordantes hace que al registrarse y deducirse costos y gastos que posteriormente resulten no deducibles fiscalmente, se incurre en infracción por acción

u omisión violatoria de normas tributarias punibles que pudieran ser consideradas como dolosas o culposas según lo establece el vigente Código Orgánico Tributario, Arts. 72 - 73. Aunado a esto, lo establecido en el mencionado Código en su Art. 128, el cual refiere sobre la responsabilidad solidaria de los profesionales que en el ejercicio independiente de sus profesiones, emitan dictámenes técnicos en contradicción a las leyes, normas o principios que regulan el ejercicio de su profesión.

3. Exposición a reparos fiscales; haber incluido costos y gastos como deducibles que posteriormente la Administración Tributaria los indica como no deducibles fiscalmente, determina el cálculo de una renta fiscal mayor y consecuentemente mayor pago de tributos.
4. Aplicación de multas y demás penas pecuniarias; una vez aplicado el reparo fiscal, la Administración Tributaria deriva la aplicación de multas e intereses de mora actualizados sobre la base del tiempo desde la fecha en que nace el deber del pago del tributo y además las costas procesales o gastos legales derivados del proceso litigioso, según lo establece el indicado Código Orgánico Tributario en los Arts. 59 – 60 y 218.

Para el Contador Público que se encarga de la preparación de la declaración de Impuesto sobre la Renta y para el contratante de sus servicios, esta situación de incertidumbre les ocasiona efectos negativos. El Contador Público siente que el trabajo realizado no está del todo bien, inseguro sobre la validez de lo que está haciendo, con menoscabo de su ética profesional.

Su responsabilidad como autor o coautor de una infracción sobre la cual en ningún momento quiso ser cómplice o encubridor, la establece el referido Código en los Arts. 78, 80 - 83. Por otra parte, la incursión sucesiva en este tipo de infracción tributaria, acarrea sanciones más graves,

de mayor cuantía, según lo establecido en el Código Orgánico Tributario en su Art. 75, lo que se traduce en mayor inseguridad en el trabajo realizado.

Definido el problema en los términos indicados anteriormente, se plantean interrogantes que se procura responder durante el proceso de investigación:

¿Cuáles son las condiciones que deben llenar los costos y gastos establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta como deducibles, para la determinación de la renta fiscal y elaborar una declaración que no sea objeto de reparos fiscales?.

¿Tiene el Contador Público alternativas para elaborar una declaración de Impuesto sobre la Renta si los costos y gastos que registra en los Estados Financieros no cumplen las condiciones establecidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta para ser deducidos fiscalmente y no ser objeto de reparos fiscales?.

Objetivos

Objetivo General

Analizar el Tratamiento Contable y Fiscal de los Costos y Gastos para la determinación del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela.

Objetivos Específicos

1. Describir los criterios contables para el tratamiento de los costos y gastos en la determinación de la utilidad neta contable.
2. Describir los criterios fiscales, establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Jurisprudencias y Doctrinas para el tratamiento de los costos y gastos en la determinación del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela.

3. Determinar las diferencias entre los criterios contables y fiscales para el tratamiento de los costos y gastos en la determinación del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela.
4. Analizar los efectos de las incongruencias en el tratamiento contable y fiscal de los costos y gastos para la determinación del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela.

Justificación de la Investigación

Ante un estado de incertidumbre que afecta la responsabilidad del Contador Público, surge la necesidad de buscar alternativas que corrijan la situación aquí planteada.

Si la Administración Tributaria considera que las disposiciones legales están claras, en lo atinente a las condiciones generales, para que un costo o gasto sea deducible fiscalmente, y que por tanto no hace falta reformas, el Contador Público debe proponerse obtener una preparación para conocer los criterios de conceptualización fiscal de mayor profundidad con base a las leyes, reglamentos, doctrinas y jurisprudencias aplicables sobre la materia.

Esta preparación del Contador Público con criterios de conceptualización fiscal de mayor profundidad se logrará mediante el análisis de las jurisprudencias y doctrinas emanadas de los Tribunales Administrativos y además, por adecuar los conceptos contables sobre los costos y gastos, a lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en Venezuela.

Con estos conceptos claros, el Contador Público elaborará y presentará una declaración fiscal donde el tratamiento contable y fiscal de los costos y gastos sean similares para que no presente en adelante mayores problemas.

La preparación y presentación de la declaración de rentas conforme a los requerimientos fiscales, se traducirá en seguridad profesional del Contador Público, disminución de riesgos de reparos, multas e intereses de mora de parte de la Administración Tributaria es decir, menor carga tributaria y por consiguiente, una gestión administrativa más eficiente.

Por otra parte, el presente trabajo de investigación servirá de aporte para otras investigaciones relacionadas con ambigüedades y discrepancias que se presentan en las leyes tributarias nacionales con vista a fortalecer el área tributaria.

Además servirá de aporte a las Universidades e Institutos Universitarios en la preparación del currículum para las materias tributarias.

Alcances

1. De Contenido: Se cubrieron dos aspectos teóricos como son: Los costos y gastos desde un aspecto o punto de vista financiero y los costos y gastos desde el aspecto o punto de vista fiscal.
2. Metodológico: La investigación abarcó, de acuerdo con sus objetivos, la fase descriptiva y analítica. Estas fases permitieron profundizar el estudio.
3. Poblacional: Los resultados de la investigación servirán a los usuarios de la Ley de Impuesto sobre la Renta para preparar la declaración de rentas fiscales.
4. Ámbito Geográfico: Por ser una ley nacional, el ámbito de aplicación es el territorio de Venezuela, no obstante, es criterio del investigador la aplicación de encuestas sólo en el Estado Mérida por considerar que la problemática planteada se presenta en todo el territorio nacional.

5. De los Instrumentos: El análisis es de tipo documental pero además se realizó cuestionario de preguntas de medición de conocimientos y entrevista abierta a expertos en el área fiscal.

Limitaciones

1. No se explican las relaciones que tiene el estudio de estas variables con otras variables concomitantes asociadas con el estudio, que es el Tratamiento Contable y Fiscal de los Costos y Gastos para la determinación del Impuesto sobre la Renta en Venezuela.
2. La subjetividad del encuestado, es decir, sus opiniones personales, es una variable no asociada con el estudio. Podría influir en los resultados y conclusiones del estudio.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

Habiéndose definido la problemática a investigar y establecidos los objetivos general y específicos que determinan los fines de la investigación, es necesario establecer los aspectos que sustentarán el estudio a realizar. En consecuencia, se muestran los antecedentes de investigación, las bases de las diferentes teorías, conceptos y bases legales relativos al Tratamiento Contable y Fiscal de los Costos y Gastos para la Determinación del Impuesto sobre la Renta en Venezuela.

Antecedentes de la Investigación

A continuación se presentan algunos estudios previos relacionados con la problemática que permitirán conocer los enfoques dados por otros investigadores y que constituirán un aporte fundamental para las conclusiones arrojadas por la investigación.

Al respecto, Ruiz (2000), en su obra: Impuestos sobre la Renta, Manual Didáctico y de Consulta, presenta, como su nombre lo indica, un manual de tipo didáctico y de consulta sobre la forma de comprender y captar los aspectos más relevantes de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En el tema No. 12 de la obra anteriormente citada, Ruiz, expone “en la determinación de los costos, la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y los Decretos Reglamentarios, establecen una serie de disposiciones relacionadas con los requisitos que deben llenar las partidas de los costos para que sean admitidos a los fines fiscales....” (P.157)

Así mismo, en el tema No. 13, Ruiz indica con relación a los gastos deducibles que “por tratarse de un tema sumamente importante y complejo y

debido al conocimiento y manejo que de las deducciones haga un contribuyente en su declaración de rentas, dependerá el mayor o menor monto de impuesto que deba pagar. Además, para que procedan estas deducciones como tales, los interesados deberán conocer una serie de reglamentaciones que hay sobre las mismas” (p. 177)

Adicionalmente, en el artículo de Acedo Payares, “Tres en Uno” publicado en la revista *Ámbito Jurídico* (Febrero 2000), el autor expresa su opinión acerca de lo que considera la consagración en la ley de la exigibilidad del fundamental “principio de la necesidad del gasto”, el cual ha sido incluido nuevamente en la Ley de Impuesto sobre la Renta y que considera que el mismo ha generado múltiples controversias jurídicas entre las autoridades tributarias y los contribuyentes desde la promulgación de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta en Venezuela en el año 1942.

Esta apreciación está fundamentada en el comentario del Superintendente de Bancos en la prensa nacional del martes 29-12-1999 donde indica: “Recesión impone fusiones a la banca por cuanto el sistema financiero tiene una serie de gastos que no son necesarios”, Acedo Payares comenta que, semejante afirmación de parte de este alto funcionario gubernamental ajeno a la cuestión tributaria, pudiera ocasionar reparos fundamentados en la mencionada opinión.

Considera Acedo Payares que el análisis del requisito de “la necesidad del gasto” en el caso de algunos contribuyentes, no puede quedar a discreción del señor fiscal de rentas, pues no está permitido ni podría estarlo que los fiscales pretendan administrar a los contribuyentes.

De igual manera, Padrón Amaré (1999), hace un análisis sobre la inconsistencia de los términos *normalidad* y *necesidad* para que los mismos tengan invariabilidad en la concepción de los costos y gastos como deducibles. En el escrito esboza ideas fundamentales acerca de los conceptos de “normalidad” y “necesidad”, requisitos insuperables para la

deducción de cualquier gasto a los fines de la determinación de la renta imponible.

Este parecer de Ruiz, Acedo Payares y Padrón Amaré sobre la complejidad en la determinación de los costos y gastos fiscales, es la razón del trabajo de investigación planteado.

De igual modo, Benítez, J. (2000), cuya investigación titula “Ambigüedades en las Leyes Tributarias y sus efectos en la aplicación de las normas”, el autor analiza y sintetiza lo que considera ambigüedades tributarias vinculadas, entre las cuales hace referencia a las relacionadas con los costos imputables para determinar la renta bruta, que se encontraban tipificadas en el Título II, Capítulo II, Art. 21 y 23 de la modificada Ley de Impuesto sobre la Renta (1995).

El objetivo de esta investigación fue comprobar la permanencia de ambigüedades tributarias en la Ley de Impuesto sobre la Renta, mediante la confrontación de sus normas con los principios tributarios fundamentales, por el hecho de que estas ambigüedades causan problemas al Contribuyente y a la Administración Tributaria. Su identificación y análisis representa un valioso aporte para ambos sujetos.

En el análisis efectuado por Benítez se señala, a grosso modo que:

se presenta una ambigüedad tributaria en el sentido de que los costos de los productos y de los servicios incurridos por el contribuyente a los cuales se refieren dichos artículos no están sujetos a las condiciones que deben ser causados o pagados. Al no existir esa normativa en forma expresa, como debe ser, de acuerdo al requerimiento que sobre el hecho imponible existe y según el principio de la certeza, entonces el contribuyente asume una conducta ante el Fisco orientada por el “vacío o laguna legal” y cuando la administración interviene y efectúa el reparo, éste recurre y dicha administración, en ese

caso, no puede presentar razones de hecho contundentes que justifiquen su actuar, todo ello motivado a la ambigüedad indicada, dando lugar a que las instancias contenciosas fallen a favor del contribuyente. (p. 48)

Más adelante, Benítez analiza otra ambigüedad tributaria relativa al Régimen de Retenciones de Impuesto sobre la Renta. Sobre el particular comenta que el Art. 78 de la reformada ley, Parágrafo Sexto establece “Los egresos y gastos objeto de retención, por disposición de la ley o su reglamento, sólo serán admitidos como deducción cuando el pagador de los mismos haya retenido y enterado el impuesto correspondiente, de acuerdo con los plazos que establezca la ley o su reglamentación”. (p. 52) y concluye:

Implícitamente en la normativa transcrita anteriormente se localiza una ambigüedad tributaria que en el ámbito tributario origina malestares en las relaciones del contribuyente y el Fisco Nacional por cuanto, como es de notar, las normas refieren como únicos rubros sujetos a retención solo aquellos que participan en el gran concepto denominado deducciones, cuya reglamentación se encuentra normada en el artículo 27 de la Ley. En ningún momento se incluye en los rubros correspondientes al concepto costos, cuya normativa está expuesta en los artículos que van desde el 21 hasta el 26. (p. 60)

Esta investigación llevada a cabo por Benítez, según su referencia, fue realizada bajo la modalidad de documental-bibliográfica, con parámetros de análisis cualitativos aplicados a la información recabada. Como marco teórico se analizaron los principios de legalidad, justicia, certeza y el hecho imponible. Se comprobaron ambigüedades de actual permanencia en las normas, indicando sus motivos y formulando alternativas para la redacción de artículos eliminando así la ambigüedad.

Por su parte Angulo, E. (1998), en su investigación titulada "Patologías Tributarias en la Ley de Impuesto sobre la Renta y sus Efectos en la Aplicación Ambigua de las Normas" trata sobre la permanencia de patologías tributarias en la Ley de Impuesto sobre la Renta (1995). Sostiene Angulo:

en algunas normas que rigen el impuesto sobre la Renta subsisten ciertas anomalías conocidas como patologías tributarias y que se derivan en gran parte por la redacción de los artículos. Su presencia es perversa por las situaciones de confrontación que originan entre el contribuyente y la administración, de ahí la necesidad de detectarlas y eliminarlas.
(p.2)

Por lo que Angulo plantea establecer las causas que determinan la existencia de las patologías tributarias. Para lograr el objetivo planteado ha desarrollado una investigación documental-bibliográfica, mediante una exhaustiva revisión y análisis directa de la información la cual se recolectó utilizando fichas de trabajo.

Así mismo, Angulo efectuó entrevistas informales a expertos en Impuesto sobre la Renta, con el fin de obtener opiniones sobre el tema objeto de la investigación, orientar la misma y confirmar o verificar lo formulado. Los datos recolectados se interpretaron y analizaron. La técnica de análisis utilizada permitió conseguir respuestas a los problemas planteados.

Los resultados obtenidos en la investigación de Angulo, orientan a la siguiente conclusión: Se determinó como causas básicas de la conformación de patologías en las normas tributarias, los errores cometidos por el legislador al aplicar inadecuadamente la técnica legislativa y tributaria al momento de redactar las normas, provocando la posibilidad de que las mismas sean aplicadas ambiguamente.

Aunado a estos estudios de investigación, podemos agregar las diferentes decisiones que provienen de los Tribunales y Organismos Administrativos, mediante jurisprudencias y doctrinas tributarias relacionadas con la interpretación y aplicación de los artículos sobre las condiciones de deducibilidad de los costos y gastos, para la determinación del Impuesto sobre la Renta y que deben ser consideradas como antecedentes directos del tema objeto de estudio.

Bases Teóricas

Es evidente que ante cada problema de investigación, ya se tienen referencias teóricas y conceptuales así como otras informaciones pertinentes al caso, las cuales se tomarán en cuenta con el propósito de dar al estudio un sistema coordinado y coherente de conceptos y proposiciones que permitan integrar el problema al ámbito donde corresponde.

Actividad Financiera del Estado.

La actividad económica de un país tiene dos fases principales, la fase del ingreso y la fase del gasto. Desde el punto de vista cronológico el ingreso se encuentra primero que el gasto, pero desde un punto de vista lógico, el gasto público obliga al Estado a tratarlo de primero por considerar que es el que lo obliga a ejercer una actividad recaudadora para cubrirlos.

El concepto de ingreso no debe verse como sinónimo de capital o patrimonio pero sí supone un movimiento de riqueza de afuera hacia adentro. Cuando se le da el calificativo de "público", se debe entender que se refiere a la naturaleza del ente que lo recibe y no de quien se recibe.

Siguiendo al profesor uruguayo Valdés Costa (ob.cit.), podemos decir que "Desde un punto de vista muy general, los ingresos financieros son las

entradas de dinero a la tesorería del Estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica”. (p. 1).

La definición anterior pone de relieve que el Estado procura sus ingresos de muchas maneras. Cuando la naturaleza es jurídica, significa que los ingresos públicos son estrictamente fiscales. Y un Estado intervencionista, sustrae recursos económicos para asegurar una mejor utilización y distribución de los mismos, es decir que los ingresos públicos constituirán herramientas por los cuales se detraen rentas a los particulares para darles un tratamiento más adecuado a los fines que persigue la comunidad.

Si adoptamos la definición de Valdés Costa en sentido lato, podemos decir que el Estado toma a su cargo las necesidades públicas atinentes al progreso y bienestar social. Pero las concepciones financieras modernas consideran que el recurso no puede limitarse a asegurar la cobertura de los gastos indispensables de administración, sino que es uno de los medios de que se vale el Estado para llevar a cabo su intervencionismo en la vida general de la nación, es decir que constituye un instrumento para que el Estado desarrolle su política en la economía general.

Podemos definir los ingresos públicos, según Fariñas, (ob.cit.), como: “Los medios económicos, generalmente representados en dinero, que el Estado obtiene de sus propios bienes o actividades o de las rentas o bienes del sector privado y que se destinan a cubrir los gastos del Estado o a lograr otros fines económico-sociales” (p.49). La definición anterior pone de manifiesto que al lado de los ingresos públicos con finalidades extrafiscales, existen los llamados ingresos fiscales o ingresos públicos con carácter fiscal.

Actualmente los ingresos públicos mas importantes para el Estado son los ingresos tributarios. Estos ingresos han experimentado una notoria evolución por su incidencia en los factores económicos, sociales y políticos, incentivando además el desarrollo de la integración económica internacional.

Valdés Costa (ob.cit.), establece el concepto de Tributo como sigue: "Desde el punto de vista general, pues, definimos el tributo como la prestación que el Estado exige unilateralmente a sus súbditos para cubrir sus gastos" (p. 72). Queda claro que su carácter es netamente jurídico, se establece el tributo como una obligación unilateral impuesta coactivamente por el Estado, en virtud de su poder de imperio.

Esta característica del tributo de exigibilidad unilateral, se basa en el principio de la legalidad, de manera que no hay tributo sin ley. Otra característica del tributo es que las respectivas prestaciones son cobradas en dinero, de acuerdo con la economía monetaria, aún cuando en ciertos países, algunos tributos son cobrados en dinero o en especie.

Clasificación de los Ingresos Tributarios.

La clasificación de los recursos financieros tributarios que procura el Estado, ha preocupado a los autores que los han encarado desde distintos puntos de vista. Cada autor tiene su propia clasificación en armonía con sus conceptos sobre la actividad financiera. La clasificación predominante de los ingresos tributarios es la tripartita, que los identifica como: a) Impuestos, b) Tasas y c) Contribuciones Especiales. Estos tributos, independientemente de sus especies, difieren sustancialmente del resto de los ingresos públicos. En razón de que la presente investigación está estrechamente vinculada con el Impuesto, las Tasas y Contribuciones Especiales no se abordan en la misma.

Los impuestos puede considerarse ingresos tributarios exigidos por el Estado a aquellos sujetos pasivos que se encuentran vinculados a las situaciones de hecho consagradas por la Ley, como relevantes para exigir de aquellos el pago de determinadas prestaciones.

Cabe destacar, que en el caso de los impuestos, no se presenta el supuesto de beneficio divisible e individualizable en relación al sujeto pasivo

que lo paga. Puede decirse que el sujeto pasivo que paga el impuesto, disfruta de los beneficios generales que se derivan de la inversión que hace el Estado de los recursos tributario obtenidos.

Lo afirmado se desprende del concepto de *Impuesto*, que de acuerdo con el Art. 15 del modelo CTAL (citado por Valdés Costa, 1996), es “El tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”. (p. 107)

Así mismo, el Diccionario Jurídico Mexicano, (citado por Arnulfo Sánchez Miranda, 2000), indica: “El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria”. (p. 28)

Un concepto de Impuesto de tipo descriptivo que pone de manifiesto los elementos esenciales de la institución, es la expuesta por Fariñas (ob.cit) quien lo define: “El impuesto es una prestación monetaria directa, de carácter definitivo y sin contraprestación, recabada por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general u obtener finalidades económicas o sociales” (p.63)

El primer elemento en esta definición que se debe destacar es que “el impuesto es una prestación monetaria”, debe pagarse siempre en dinero, con la excepción ya mencionada. En segundo lugar, “el impuesto es un pago directo”, esta condición significa una merma en el ingreso de los contribuyentes. El tercer elemento o “carácter definitivo” da a entender que no se devuelve lo pagado. En cuarto lugar “el impuesto es sin contraprestación”, no se recibe ninguna contraprestación, por lo menos en forma inmediata directa. El elemento “recabado de los particulares” destaca la relación jurídico-tributaria del Estado (sujeto activo) con el Contribuyente (sujeto pasivo). En sexto lugar la definición “compulsivamente” significa

coactivamente o de manera obligada por el Estado. Se dice “de acuerdo a reglas fijas” pues es la Ley que determina las reglas para pagar el impuesto.

Por último señala “para cubrir servicios de utilidad general o fines económico-sociales” pues mediante la aplicación de los ingresos del impuesto a la solución de problemas de orden general, se manifiesta el carácter de social o económico del mismo.

Fuente del Impuesto.

La fuente del Impuesto es aquella parte de la riqueza del contribuyente de la cual éste toma para cancelar la obligación que significa el pago del impuesto. El contribuyente puede tomar esa cantidad de dinero bien de la renta o del propio capital. La idea es que la fuente regular del impuesto sea la renta y que solo excepcionalmente se grave el patrimonio. De ahí que el impuesto por excelencia sea el impuesto sobre la renta.

Renta según la Enciclopedia Microsoft Encarta (1998), se define como: “Utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa o lo que de ella se cobra”

De las definiciones realizadas anteriormente se origina el concepto de Impuesto sobre la Renta, el cual según la Enciclopedia Microsoft Encarta (2000), constituye:

la carga impuesta por un gobierno sobre la renta de las personas físicas y jurídicas. El impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre el beneficio de las sociedades son las principales fuentes de recursos de los gobiernos. El Impuesto sobre la Renta es un impuesto directo pues extrae el tributo en forma inmediata del patrimonio, tomado como expresión de la capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de los servicios públicos.

Impuesto a la Renta (Impuesto a las Ganancias).

Es conveniente distinguir entre capital y renta por cuanto la dificultad de hacerlo ha motivado innumerables doctrinas y problemas. Estas doctrinas se enmarcan en la concepción económica tradicional y en la concepción fiscal. Examinaremos ligeramente las teorías económicas más importantes:

1. *Teoría de la "renta-producto"*. Según esta concepción, la distinción entre capital y renta es, en líneas generales la siguiente: *Capital* es toda riqueza corporal o incorporea y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que *Renta* es la utilidad o riqueza nueva que se obtiene del capital. Los conceptos capital y renta quedan estrechamente interconectados. La *renta* es el *producto neto y periódico* que se extrae de una *fente*, tal *fente* es el *capital* y por el hecho de originar tal producto, se considera una fuente productiva y durable.
2. *Teoría de la "renta-incremento patrimonial"*. Georg Schanz, creador de esta teoría, considera *renta* a todo ingreso que incrementa el patrimonio. La noción de renta es amplísima e incluye no sólo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, como la plusvalía, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, etc.

La diferencia entre ambas teorías es evidente, para obtener la renta-producto se suman las utilidades derivadas del capital, mientras que para obtener la renta-incremento patrimonial debe efectuarse un balance o diferencia entre dos estados patrimoniales tomados en períodos distintos. Concretando el análisis, observamos que la primera teoría pone especialmente de relieve el origen de la *renta* y la segunda teoría tiene especialmente en cuenta el *resultado*. Estas dos teorías mencionadas, constituyen los polos entre los cuales se mueven los conceptos legales de renta imponible.

Los sistemas tributarios en general, han evolucionado de la primera teoría, renta-producto a la segunda, renta-incremento patrimonial, muchas veces por razones prácticas o de justicia. En la aplicación de la primera teoría se estima que se castiga impositivamente a quienes obtienen ganancias mediante su trabajo o con la combinación del capital y el trabajo y se estaría premiando a quienes obtienen ingresos que no son el fruto del esfuerzo personal, con la aplicación de la segunda teoría, no ocurre esta situación.

Ventajas e Inconvenientes del Impuesto sobre la Renta.

El Impuesto sobre la Renta tiene muchas ventajas que justifican su gran popularidad. Es un impuesto productivo, ya que tiene un elevado rendimiento, un aumento de su alícuota puede incrementar los ingresos sin necesidad de recurrir a nuevos gravámenes; se sustenta también que se adapta a objetivos de justicia social mediante sus deducciones personales y su progresividad.

No obstante estas innegables ventajas del Impuesto sobre la Renta, pareciera que el mismo se halla en retroceso, veamos algunas de las objeciones que ha merecido:

1. Obstaculización al ahorro y la capitalización. Se dice que dificulta el ahorro, la capitalización de las empresas y obra en forma negativa en cuanto al deseo del contribuyente de producir más. Cuanto más se produce y se gana, mayor es la parte que se lleva el Estado.
2. Otro inconveniente se presenta con el signo monetario. Ante una moneda estable, el Impuesto sobre la Renta opera correctamente, pero influye adversamente ante la inflación ya que muchas de las ganancias gravadas son, en realidad, ficticias y derivadas de la depreciación monetaria.

3. Aliciente para el éxodo de capitales. Cuando las tasas impositivas son altamente exageradas, los contribuyentes ven el Impuesto sobre la Renta una exacción injustificada y no un deber solidario hacia la comunidad organizada.

Objetivos del Impuesto sobre la Renta.

Uno de los objetivos del Impuesto sobre la Renta es su carácter *fiscal*, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Esta riqueza ganada por el contribuyente, permite cubrir la exigencia impositiva del Estado y habiendo capacidad de pago en los contribuyentes, es decir capacidad tributaria, el sujeto pasivo de la obligación no tendrá dilación en hacerlo.

El Impuesto sobre la Renta además, puede considerarse el más *general y productivo*. En efecto, los elevados y siempre crecientes gastos que el Estado debe enfrentar año a año para lograr los fines de carácter colectivo, deben ser cubiertos con la colaboración económica que a través del impuesto y otros tributos han de prestarle las personas naturales y jurídicas sometidas a su soberanía tributaria, es decir el sector privado de la economía.

La productividad de este impuesto al Estado está demostrada, de hecho constituye la primera fuente de ingresos tributarios del país en razón de que gran parte proviene de los impuestos a la industria petrolera, principal fuente de ingresos en Venezuela. Casi todos los países desarrollados o en vías de desarrollo, tienen al Impuesto sobre la Renta no sólo como el de mayor suficiencia financiera, sino como el que arroja mayores ingresos fiscales comparado con otros tributos o ingresos públicos del Estado.

Este impuesto es por demás general, no hay actividad económica o profesional que no produzca regularmente una renta neta. Los factores del capital, del trabajo o de la actividad empresarial, conducen a que la mayoría de las empresas paguen año a año este impuesto.

El Impuesto sobre la Renta también constituye una *herramienta de carácter intervencionista*, utilizada para objetivos económico-sociales. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias y es lógico que lo haga si ello genera beneficios a la comunidad organizada.

Otro componente a considerar como objetivo del Impuesto sobre la Renta, es su carácter *político*, en el sentido de que los criterios de repartición de la carga tributaria entre los particulares y los criterios utilizados para satisfacer las necesidades colectivas tiene un alto componente político.

Bases Históricas del Impuesto sobre La Renta.

Según la Enciclopedia Microsoft Encarta (2000), “el impuesto sobre la renta es reciente. Los primeros antecedentes aparecen en Francia en 1793, Gran Bretaña 1799, Suiza 1840, Austria 1849 e Italia 1864. En España no aparece hasta 1975, en los tiempos de la transición política del régimen autocrático franquista a la democracia constitucional.”

En relación con los antecedentes históricos del Impuesto sobre la Renta en Venezuela, Laya Baquero (1989), apunta en su obra “Lecciones de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal” que:

El sistema fiscal venezolano estuvo constituido hasta 1943, casi exclusivamente por tributos indirectos. En el año 1821 en el Congreso de Cúcuta, a petición de Bolívar, se sanciona la primera Ley de Impuestos sobre la Renta consistente en un impuesto sobre la renta de: bienes raíces, semovientes, muebles productivos, censos, capitales, réditos, bienes vinculados y rentas de sueldos fijos y eventuales. Fue derogada por la sancionada en el año 1827 la cual estableció

dos tipos de contribución: La personal que consistía en un impuesto proporcional sobre todos los capitales y la urbana que gravaba el producto real o presunto proveniente de arrendamientos de casas. (pp. 479-480)

De acuerdo con la cita que precede, se deduce que desde la época colonial hasta que se sanciona la primera Ley de Impuesto sobre la Renta en Venezuela (1942), los ingresos públicos provenían casi exclusivamente de las mismas fuentes, es decir, los ingresos se obtenían de tributos tales como: almojarifazgo, quintos, diezmos reales, etc., sólo que las reformas se hicieron para eliminar los tributos mas odiosos. Adicionalmente el último autor citado, señala:

Tres décadas después, en el año 1850 se establece un nuevo Impuesto sobre la Renta que grava las rentas provenientes de las industrias, oficios y profesiones. Fue derogada por la sancionada en 1861 que gravaba las actividades previstas en la ley anterior y además acogía el principio de territorialidad y el contribuyente determinaba y declaraba la renta gravable obtenida. Fue derogada en el año 1863 y la sustituta establecía un impuesto nacional directo, de cuota fija y pagadero de una sola vez. Al triunfar la Revolución Federal se suprime esta ley. Ninguna de estas leyes tomaba en cuenta los costos y gastos para obtener la renta, simplemente se aplicaba un porcentaje sobre la actividad tipificada. (p. 481)

Es conveniente mencionar que a pesar de denominarse "Impuesto sobre la Renta", el hecho de no contemplar los costos y gastos, podía considerarse como un Impuesto sobre una actividad en particular, mas no *sobre la renta*. Sin embargo, se observa que se van considerando conceptos tipificados actualmente en la Ley de Impuesto sobre la Renta, tales como: actividad realizada, territorialidad y autoliquidación.

Ahora bien, la concepción de la Ley de Impuesto sobre la Renta sufre una profunda transformación en el año 1942, cuando es redactada por una "Comisión de Estudios de Legislación Fiscal", entrando en vigencia en el año

1943, bajo el gobierno de Isaías Medina Angarita. Dicha ley se basaba en un sistema mixto con cédulas, según el origen de la renta y un impuesto complementario progresivo determinado tomando en cuenta ingresos, costos y gastos.

Finalmente, es necesario acotar que desde el año 1942, la Ley de Impuesto sobre la Renta sufrió múltiples reformas, siendo la última la ejecutada según Decreto No. 307 del 12 de septiembre de 1999 y en vigencia a partir del 22 de octubre del mismo año. La ley en cuestión tipifica los costos y gastos deducibles en los Arts. del 21 al 33. Abordando las condiciones de deducibilidad de los costos del Art. 21 al 26, y las relativas a los gastos del Art. 27 al 33.

Características del Impuesto sobre la Renta en Venezuela.

Con el propósito de caracterizar el Impuesto sobre la Renta en Venezuela, a continuación se menciona una clasificación para los impuestos citada por Valdés Costa:

1. Impuestos Directos e Indirectos
2. Impuestos Reales y Personales
3. Impuestos Proporcionales y Progresivos

El Impuesto sobre la Renta en Venezuela, constituye un gravamen que recae sobre la renta o incremento del patrimonio, por lo tanto, con base a esta clasificación puede ubicarse primeramente, como un Impuesto Directo, Mill (citado por Valdés Costa, 1996) lo define así “Impuesto directo es el que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen”. (p.117).

Por otra parte, el Impuesto sobre la Renta es personal porque refleja la capacidad contributiva del contribuyente. Al respecto Valdés Costa (ob.cit.) indica que “Impuestos personales son los que recaen sobre todos los

elementos, positivos o negativos, que integran el concepto de capacidad contributiva del contribuyente”. (p. 123).

Es Progresivo; que de acuerdo con Valdés Costa (ob.cit.), “es aquel en que la relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta”. (p. 124).

El mismo criterio es compartido por Ruiz (ob.cit.) quien comenta que el Impuesto sobre la Renta “Es un impuesto directo, a diferencia de los demás existentes en el país, los cuales no recaen directamente sobre el sujeto del enriquecimiento, sino sobre la actividad, etc.” , siendo además, “eminentemente personal, lo cual significa que el tributo lo paga el beneficiario del enriquecimiento y no otra persona”. (p. 60)

De igual modo, Ruiz (ob.cit.) está de acuerdo con la caracterización de progresividad y expresa: “Es un sistema progresivo, lo cual significa que a mayor renta (mayor volumen de enriquecimiento anual) del ente jurídico o natural que lo perciba, mayor será el índice de tributación que se le aplicará, basándose en el principio de justicia que rige a la teoría de los impuestos”. (p. 60)

Las características enunciadas, permiten indicar que este impuesto es el mas justo y ecuánime pues: grava un signo cierto y seguro de riqueza (o sea la riqueza ganada o renta) siendo la fuente, objeto y base de cálculo, como ya se mencionó, el ingreso neto percibido por las *personas naturales, jurídicas o entidades económicas*; Así mismo establece un mínimo de renta para las personas naturales sobre las cuales no tributarán, pues esa renta se estipula para cubrir las necesidades fundamentales.

Aspectos Fundamentales Contemplados para la Conciliación Fiscal del Impuesto sobre la Renta en Venezuela.

El Art. 1, Párrafo Primero, de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta pauta lo siguiente: “los enriquecimientos anuales, netos y disponibles

obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley”.

Así mismo, el Art. 4 indica: “Son enriquecimientos netos los incrementos del patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley ...”.

De las normas transcritas, se puede colegir lo siguiente: Para que un enriquecimiento neto en dinero o en especie, sea gravable con la Ley de Impuesto sobre la Renta en Venezuela, se requiere que estén presentes, en forma concurrente, tres condiciones básicas a saber:

1. Que se trate de un enriquecimiento anual. La normativa venezolana considera el año civil como año fiscal para las personas naturales y para las personas jurídicas el año fiscal que ellas mismas determinen.
2. Que se trate de un enriquecimiento neto. Esta condición se cumple al rebajar de los ingresos brutos, los costos y gastos deducible incurridos por el contribuyente.
3. Que sea un enriquecimiento disponible. Esta condición atañe al momento mismo en que la renta neta obtenida por el contribuyente es gravable para él.

A los fines de precisar el concepto de Enriquecimiento Bruto o Renta Bruta de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre la Renta, es necesario nuevamente traer a colación primeramente, lo dispuesto en el Art. 21 donde está establecido el concepto de Renta Bruta:

La renta bruta proveniente de la venta de bienes y servicios en general y de cualquier otra actividad económica, se determinará restando de los ingresos brutos computables señalados en el Capítulo I del presente Título, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados en el país, salvo que la naturaleza de las actividades exija la aplicación de otros procedimientos, para cuyos casos esta misma ley establece las normas de determinación.

Y para precisar el concepto de Enriquecimiento Neto o Renta Neta, debemos indicar lo que dispone el Art. 27 del mencionado texto normativo: “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 “

Al disminuirle a los ingresos brutos los costos, obtenemos la renta bruta y al restarle a esa renta bruta las deducciones permitidas por la ley, obtenemos el enriquecimiento neto de un contribuyente para un ejercicio determinado. En estas normas y en los Arts. del 51 al 67 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se establecen los requisitos generales que deben reunir los costos y gastos deducibles, salvo que la ley disponga lo contrario; es decir, que estos requisitos deben ser cumplidos por todo costo o gasto para ser deducible de los ingresos brutos a objeto de obtener la renta neta o enriquecimiento neto.

Por otra parte, Ruiz (ob.cit.), sostiene que pueden darse dos definiciones de Costos: Una de tipo contable y otra a los fines fiscales. “La primera se puede expresar diciendo que los costos son todas aquellas erogaciones en que haya incurrido un contribuyente durante su ejercicio fiscal para producir un bien, adquirido para su venta y/o prestar un servicio cualquiera”. (p. 157)

En tanto, la definición fiscal no difiere mucho de la ya expuesta, sólo que está referida a los costos que deben admitirse a los fines de la declaración para el Impuesto sobre la Renta, y se puede expresar así: “Los costos son todas aquellas erogaciones que haya efectuado un contribuyente durante un ejercicio fiscal para producir o adquirir un bien (durante dicho ejercicio) o para la prestación de un servicio durante el mismo lapso, aceptadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta o su Reglamento”. (p. 157)

Así mismo, fiscalmente la palabra *Gasto* debemos asimilarse a la palabra *Deducción* y contablemente a la palabra *Egreso* y en base a esta consideración y en atención a la definición enunciada por Ruiz (ob.cit.), contablemente: “Las deducciones son todas aquellas erogaciones o gastos en que ha incurrido un contribuyente durante el ejercicio económico, las cuales deben rebajarse de la Renta Bruta para obtener el enriquecimiento o la Ganancia Neta de dicho ejercicio.” (p. 177). Mientras que la definición fiscal considera las partidas y los montos que la ley y/o reglamento establezcan para cada caso. (p.177)

Existiendo diferencias entre el concepto contable y fiscal, al momento de llevar a cabo el proceso de preparación de la Declaración del Impuesto sobre la Renta, debe procederse a realizar un arqueo previo de información sobre los costos y gastos que no pueden ser deducidos en la mencionada declaración. Este proceso se conoce con el nombre de “Conciliación Fiscal” y el mismo consiste en adicionar al Enriquecimiento Neto obtenido para efectos contables, todos los costos y gastos que fiscalmente la ley no permite deducir.

Bases Legales

Sistema Tributario Nacional.

El Sistema Tributario Nacional está basado en la disposición que a tal efecto dicta la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que indica: *Art. 156.* Es de la competencia del Poder Público Nacional: *Numeral 12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes*

y demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley, (subrayado nuestro).

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Contiene las disposiciones en las cuales se apoya el Sistema Tributario Nacional. El numeral 12 del Art. 156 de la Constitución Nacional establece que la creación, organización, recaudación, administración y control de los Impuestos sobre la Renta y otros impuestos es de la competencia del Poder Público Nacional.

Así mismo, el Art. 316 de la Constitución Nacional, establece que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente y se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. Por su parte el Art. 317 establece que no podrá cobrarse impuesto alguno que no esté establecido en la ley.

Código Orgánico Tributario.

El Código Orgánico Tributario (1994), constituye un texto legal que establece, dentro del sistema jurídico-fiscal venezolano, los principios generales de la tributación, tanto en el ámbito sustantivo como procesal y administrativo.

El Código Orgánico Tributario no consagra ningún tributo específico sino que norma todos los tributos nacionales, con excepción de los tributos aduaneros, a los cuales se aplica con carácter supletorio, teniendo también este carácter, en cuanto sea aplicable, a los tributos estatales y municipales.

Las normas jurídicas que integran el Código Orgánico Tributario, se aplican por vía principal a todos los tributos nacionales dentro de los cuales se encuentra el Impuesto sobre la Renta.

Como instrumento regulador de la relación jurídico tributaria, entre el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo, el sistema tributario se ampara en el Código Orgánico Tributario. Este instrumento legal, establece la normativa relativa a: (a) Disposiciones Generales de los Tributos, (b) la Obligación Tributaria, (c) la Infracciones y Sanciones, (d) la Administración Tributaria, (e) los Procedimientos Contenciosos y (f) las Disposiciones Transitorias y Finales.

Tal como se expresó en el Capítulo I, este Código tipifica en su Título III, las infracciones cometidas y sanciones aplicables a los contribuyentes que desconocen la normativa establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta para la determinación de la renta fiscal.

Ley de Impuesto sobre la Renta.

En lo que respecta al Impuesto sobre la Renta, este se encuentra organizado, administrado y controlado a través de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta cuya última reforma está amparada en el Decreto No. 307 de fecha 12-09-1999 y publicada en Gaceta Oficial No. 5.390, Extraordinaria del 22 octubre de 1999.

Basado en que la parte más controversial de la normativa legal, está referida a la determinación de la renta neta, el estudio de investigación a realizar se basa mayormente en el análisis e interpretación de los Arts. 21 al 33 de la mencionada Ley de Impuesto sobre la Renta, apoyado en el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta y en la Jurisprudencias y Doctrinas, que en materia tributaria, emanan de los Tribunales Administrativos y del Ministerio de Finanzas a través de sus órganos competentes.

Los artículos mencionados contienen la normativa relativa a los costos y gastos susceptibles de deducir del enriquecimiento bruto a fin de obtener la renta neta. El Art. 21, refiere: " La renta bruta proveniente de la venta de bienes y servicios en general y de cualquier actividad económica, se determinará restando de los ingresos brutos computables señalados en el Capítulo I del presente Título, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados en el país, salvo que la naturaleza de las actividades exija la aplicación de otros procedimientos, para cuyos casos esta misma ley establece las normas de determinación". Los costos a que hace mención este Art. 21, están tipificados a partir del Art. 22 al 26.

Con relación a los gastos, el Art. 27 estipula: "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". Seguidamente se relacionan 21 numerales referidos a qué gastos normales y necesarios el contribuyente puede deducir de sus ingresos para la obtención de la renta neta fiscal y el numeral 22, aún más amplio, permite incluir "todos los demás gastos causados o pagados, según el caso, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir la renta".

Como quiera que la normalidad y la necesidad de la incursión de un gasto en la empresa es criterio del contribuyente, todos los demás gastos registrados deberían ser aceptados como deducibles, pero la Administración Tributaria es quien tiene la última palabra en este sentido; los fiscales de la Administración Tributaria asumen el criterio al momento de una inspección fiscalizadora.

Seguidamente se presenta el análisis y la interpretación tanto contable como fiscal de los artículos del 21 al 33 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta. Se indica el criterio contable de registro y la normativa legal establecida sobre las condiciones de deducibilidad para los costos y gastos

que se toman en cuenta en la determinación de la renta neta y el impuesto de la misma.

Artículo 21

Como se indicó previamente, este artículo establece que “la renta bruta proveniente de la venta de bienes y servicios en general y de cualquier otra actividad económica, se determinará restando de los ingresos brutos computables señalados en el Capítulo I del presente Título, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados en el país, salvo que la naturaleza de la actividad exija la aplicación de otros procedimientos, para cuyos casos esta misma Ley establece las normas de determinación.”

Los Costos, desde el punto de vista contable, son todas aquellas erogaciones incurridas por un contribuyente durante el ejercicio fiscal para producir un bien, adquirirlo para su venta y/o para prestar un servicio cualquiera.

Para la determinación global de los costos de los bienes producidos por el contribuyente (empresas fabriles), el procedimiento contable es el siguiente: sumamos al costos de adquisición de la materia prima el costo de mano de obra directa e indirecta y adicionamos gastos directos e indirectos de fabricación.

Cuando se trate de bienes adquiridos para vender, el procedimiento global contable tradicional consiste en sumar al Inventario de Mercancías al inicio del ejercicio económico el costo de las compras netas hechas en el año y restar el Inventario de Mercancías al cierre del indicado ejercicio económico.

Si es el caso prestar un servicios, el procedimiento global consiste en determinar el total de los costos registrados contablemente de todos aquellos egresos aplicables al ejercicio que, de manera directa, sean necesarios para la prestación del servicio.

Por lo demás estos costos, individualmente, son fáciles de determinar y contabilizar; aparecen en las facturas emitidas por el vendedor y el registro de la misma se hace por el monto en ellas reflejadas; excluyendo monto de la alícuota correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) cuando se trate de contribuyentes ordinario de este impuesto, o por el monto total reflejado en la factura si se trata de contribuyentes ocasionales.

Fiscalmente y en atención a las condiciones de deducibilidad que los costos deben observar, están los siguientes requisitos acumulativos:

1. Los precios en ellas marcados, no deben ser mayores que los normales en el mercado. No obstante, esto no significa que tienen que ser iguales o menores, lo que no debe ocurrir es que el precio de los bienes o servicio prestado no representen un exabrupto que evidencie un sobreprecio para disminuir la renta.
2. Las facturas presentadas por el contribuyente deben tener indicado el número de Registro de Información Fiscal (RIF) que corresponde al vendedor, salvo que se trate de compras realizadas por el contribuyente en el exterior. Si este es el caso, aparte de la factura emitida por el vendedor en el exterior, el contribuyente debe presentar, a requerimiento de la Administración Tributaria, la respectiva planilla de liquidación de importación. Sin esta evidencia, el costo no será deducible y se corre el riesgo de que el bien sea considerado de procedencia "contrabando".
3. No constituye prueba de costo, para efectos fiscales, las notas de débito de empresas filiales, salvo que el vendedor haya emitido el respectivo documento de venta original y repose en poder del comprador.
4. Deben ser costos normales.
5. Deben ser costos necesarios y tener relación con la producción o adquisición del bien o del servicio.

6. Que sean costos realizados en el país, salvo el caso de que se trate de costos que deban aplicarse a los ingresos de fuente extranjera, según lo pautado en el aparte único del Art. 21 de la Ley.

Comentario aparte debe hacerse a la consideración del costo como deducible para los contribuyentes sujetos a la Ley de Impuesto sobre la Renta que celebren operaciones con partes vinculadas situadas en el exterior, según se refiere el Capítulo III, Arts. 112 al 117, en lo referente a los Precios de Transferencia. Para todas las empresas con las características enmarcadas en el artículo 113 de la mencionada Ley, los costos a deducir deben ser determinados previamente, de acuerdo a la metodología específica señalada en el artículo 114 de la misma Ley.

Las empresas de servicio, aunque suene extraño, también tiene costos. Cuando el Art. 21 de la Ley de Impuestos sobre la Renta establece que a los ingresos se deben restar los costos de los servicios prestados para determinar la renta bruta, se está refiriendo al monto de todos aquellos egresos aplicables al ejercicio que, de manera directa, sean necesarios para la prestación del servicio. (Jurisprudencia-Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso-Tributario Accidental No. 1, Sentencia del 25-05-90).

Del análisis efectuado, el investigador concluye que un costo registrado contablemente, debe tomarse en cuenta para determinar la renta bruta fiscal, si reúne los siguientes requisitos:

1. Su precio no es exageradamente superior al del mercado.
2. La factura que ampara la compra, contiene el número de RIF del vendedor.
3. Las operaciones entre filiales, deben estar respaldadas con el documento de venta original.
4. Si la compra se realizó en el exterior, la factura de compra debe tener la planilla de liquidación de aduanas de la importación.
5. Las empresas vinculadas con otras situadas en el exterior, deben utilizar la metodología específica para determinar el costo deducible.

6. Los costos de fuente extranjera, deben estar vinculados a los ingresos de fuente extranjera.
7. Las empresas de servicio, tienen costos y como tales deben registrarse y declararse.

Por lo antes indicado, se recomienda que todo costo registrado contablemente que no cumpla con estos requisitos, si se ha deducido, debe ser adicionado a la renta fiscal para determinar el tributo.

Artículo 22

Se refiere este artículo al costos máximo deducible de los ingresos brutos obtenidos por la enajenación del inmueble que haya servido de vivienda principal a contribuyentes, personas naturales.

En la oportunidad de compra del Inmueble, el contribuyente debe registrar contablemente como costo del mismo, el precio pagado o costo original adicionando el gasto causado por los derechos de registro cuando lo adquirió. Aunado a esto, sumará las mejoras efectuadas con posterioridad a su adquisición.

Para fines netamente fiscales el contribuyente debe invertir el producto de la enajenación de su vivienda principal, en el lapso máximo de dos (2) años, en otro inmueble que servirá para los mismos fines. Para determinar el costo deducible, si la nueva vivienda adquirida es de un costo menor, tiene derecho a deducir del remanente del ingreso, un costo que se determina en forma proporcional a lo aplicable a los ingresos.

Además del costo determinado según lo indicado en el párrafo precedente, como el contribuyente genera renta sujeta al impuesto establecido en la Ley, tiene derecho a actualizar el costo de adquisición y las mejoras con base a la variación experimentada por el Índice de Precios establecido para los Ajustes por Inflación desde la fecha de adquisición del

inmueble, hasta la fecha de su enajenación, todo conforme a lo establecido en el Art. 124 de la vigente Ley.

Artículo 23

Establece este artículo cuáles son los costos que se consideran realizados en el país. La norma general en materia de costos deducibles obedece al principio de la territorialidad salvo en los casos excepcionales contenidos expresamente en la Ley. Al efecto se consideran realizados en el país los siguientes conceptos:

1. El costo de los bienes adquiridos para ser revendidos o transformados en el país, así como el costo de otros materiales y bienes destinados a la producción de la renta.
2. El gasto de comisiones usuales, no fijas, aplicando porcentajes normales sobre la base del precio de la mercancías y cobradas por la gestión de compra de las mismas.
3. Los gastos de transporte y el seguro contratado para cubrir el traslado de bienes invertidos en la producción de la renta.

Evidentemente que la ley se refiere a bienes y servicios adquiridos en el país. No obstante existen costos territorializados, es decir, costos incurridos por el contribuyente para la adquisición de bienes y servicios provenientes del exterior y que al ingresar al país se nacionalizan y por lo tanto se presume como costo territorial. Los tres conceptos deben ser considerados contablemente como costos ya que fiscalmente así está estipulado. Por otra parte, ubicar cualquiera de estos elementos de costo fuera de él, por ejemplo dentro de los gastos, acarrea diferencias en la determinación de la renta bruta.

Si se trata de materias primas importadas, los intereses incluidos en el precio de adquisición forman parte del costo deducible y como tal deben ser considerado contablemente; sin embargo, se requiere que los intereses sean

pagados al proveedor de las materias primas. (Jurisprudencia, Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa Especial Tributaria, Sentencia del 07-11-90).

Otras consideraciones sobre costos referidos en este artículo, corresponde a casos especiales cuya determinación de los costos a los fines fiscales, tienen un procedimiento especial para su determinación. A continuación su análisis:

Enajenación de Inmuebles, no Vivienda Principal.

El costo contable de los inmuebles enajenados está constituido por la suma del importe del bien al incorporarse al patrimonio del contribuyente, el monto de las mejoras efectuadas a los mismos y los derechos de registro; aunado a esto debe considerarse la Declaración de Principios de Contabilidad No. 9, emitida por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, que establece se debe reconocer los costos por financiamiento es decir, la Capitalización de los Costos de los Intereses en atención a las normas básicas en que se fundamenten los principios de contabilidad, cuando enfatiza el aspectos económico de la transacción, aún cuando la forma legal sugiera tratamiento diferente.

Para efectos fiscales, la Capitalización de los Intereses no es reconocida como parte del Costo por lo que solamente deben considerarse parte integrante de los costos, la suma del importe del bien al incorporarse al patrimonio del contribuyente, el monto de las mejoras efectuadas a los mismos, los derechos de registro indicados con antelación y considerarse la normativa establecida en materia de ajuste por inflación cuyos efectos forman parte del costo.

Liquidación de Sociedades o Reducción de Capital Social.

En caso de liquidación de sociedades o de reducción de capital social, si se ceden inmuebles como parte de la liquidación o reducción, el costo total fiscal a tomar en cuenta, se establece siguiendo la misma regla indicada para la enajenación de bienes inmuebles que no constituyan vivienda principal.

Terrenos Urbanizados.

En el caso de terrenos urbanizados, fiscalmente debe considerarse como costo deducible, el valor pagado por el mismo, adicionando los costos de inmuebles existentes sobre ellos que fueron pagados, aún cuando los mismos vayan a ser demolidos y además todos los costos incurridos para la urbanización. Individualmente cada parcela tendrá como costo deducible, el monto que resulte de dividir el costo total del urbanismo entre el número de metros vendibles y luego multiplicado por el número de metros de la parcela. La variación en los costos de urbanización se deben aplicar a cada ejercicio en que se presente tal variación.

Desde el punto de vista contable, adicionalmente a los montos indicados como parte del costo fiscal, debe ser considerada la Capitalización del Costo de los Intereses referida en la Declaración de Principios de Contabilidad No. 9 anteriormente comentada.

Enajenación de Acciones.

Con ocasión de la enajenación de acciones adquiridas a título de dividendos en acciones provenientes de utilidades líquidas o recaudadas así como las provenientes de revalorización de bienes, fiscalmente no se les atribuye costo alguno. Esto significa que:

1. Las acciones adquiridas a título de dividendos, no tienen costo deducible.

2. Las acciones provenientes de revalorización de bienes, su costo deducible será cero.

En la oportunidad de la contabilización de las acciones provenientes bajo estas dos modalidades, su costo de registro debe ser el valor nominal de las mismas.

Enajenación de Activos Fijos.

Los activos fijos enajenados, tendrán como costo contable deducible el que resulte de restar del costo de adquisición, el monto acumulado por concepto de depreciación o amortización acumulada a la fecha de la enajenación. Para efectos fiscales, aparte del costo determinado según lo indicado con antelación, debe tomarse como parte del costo deducible, el valor neto reajustado por efectos de la inflación según lo dispuesto en el Art. 128 de la Ley el cual establece: “ Los valores reajustados deberán tomarse en cuenta a los efectos de la determinación del costo en el momento de la enajenación de cualquiera de los activos que conforman el patrimonio del contribuyente, según lo señalado en este Título”.

Construcción de Obras.

De acuerdo con la Declaración de Principios de Contabilidad No. 13, emitida por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, existen dos (2) métodos de contabilización de contratos de construcción que pueden ser usados: el método de “*porcentaje de avance*” y el método “*contrato terminado*”.

Bajo el método de “*porcentaje de avance*” los ingresos se reconocen a medida que se adelantan los trabajos de acuerdo con el contrato. El porcentaje de avance se reconoce en base a la etapa de ejecución del

contrato al final de cada ejercicio. Los costos se determinan y calculan de acuerdo al siguiente orden de preferencia:

1. Por medición del Trabajo Terminado.
2. Calculando la proporción que guardan los costos incurridos hasta la fecha con los costos totales estimados del contrato.
3. Por una combinación de los procedimientos anteriores.

Los montos de las valuaciones no reflejan necesariamente el grado de avance de la obra por lo que tanto los ingresos por valuación como los costos y gastos realizados deben registrarse en cuentas de créditos y cargos diferidos; posteriormente al determinarse el “porcentaje de avance”, el mismo se aplicará a las cuentas diferidas haciendo los ajustes respectivos. Del total de los costos incurridos también deben hacerse ajustes para incluir sólo aquellos costos que reflejan el trabajo ejecutado pues los costos de materiales comprados para el contrato, pero que no han sido instalados o usados durante la ejecución de la obra y los pagos por anticipos a subcontratistas cuya parte no está ejecutada, deben ser desincorporados del costo.

El método de “*contrato terminado*” se basa en los resultados determinados al concluirse total o substancialmente la ejecución del contrato.

Fiscalmente la ley señala un procedimiento similar al contable, pero estableciendo diferencias de método para construcción de obras que hayan de realizarse en períodos mayores de un (1) año. Para este tipo de obras el costo aplicable se determina según la porción de la obra construida en cada ejercicio (similar al método de “porcentaje de avance”) y si se trata de construcción de obras menores de un (1) año pero ejecutables en períodos comprendidos entre dos (2) ejercicios fiscales, los costos se aplicarán en el ejercicio de terminación de la obra (método de “contrato terminado”).