

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES  
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS**

**www.bdigital.ulb.ve**

**MECANISMOS DE CONTROL CONTABLE QUE DEBEN UTILIZAR  
LAS EMPRESAS DEL SECTOR CONSTRUCCIÓN PARA PREVENIR  
ERRORES EN LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**Autora:  
Lic. María Andreina Sánchez Angulo  
Tutora:  
Abg. Esp. Belkis Albarrán**

**MÉRIDA, JULIO DE 2018**

**C.C. Reconocimiento**

## ÍNDICE GENERAL

	Pp.
AGRADECIMIENTO.....	ii
DEDICATORIA.....	iii
ÍNDICE GENERAL.....	iv
RESUMEN .....	vi
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULOS	
I. EL PROBLEMA .....	3
Planteamiento del problema .....	3
Objetivos de la investigación .....	7
Objetivo general .....	7
Objetivos específicos .....	7
Justificación de la investigación .....	7
Alcances de la investigación .....	9
II. MARCO TEÓRICO .....	10
Antecedentes de la investigación .....	10
Bases teóricas .....	14
La empresa .....	14
El sector construcción en Venezuela .....	20
El control contable .....	23
La potestad tributaria .....	26
El sistema tributario venezolano .....	28
La obligación tributaria .....	31
Elementos de la relación tributaria .....	34
Impuesto sobre la renta .....	39
Las declaraciones de rentas .....	49
Bases legales .....	54
Definición de términos básicos .....	65
Unidad de análisis .....	70
III. MARCO METODOLÓGICO .....	71
Tipo de investigación .....	71
Diseño de investigación .....	72
Fases o Etapas de la investigación .....	72
Técnicas e instrumentos de recolección de datos .....	73
Validez y confiabilidad del instrumento de recolección de datos .....	74
IV. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN .....	76
4.1. Conceptos vinculados al Impuesto Sobre La Renta que requieren mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en su determinación tributaria.....	77

4.1.1. Ingresos brutos .....	77
4.1.2. Construcciones en proceso.....	86
<b>Pp.</b>	
4.1.3. Retenciones.....	87
4.1.4. Ajuste por inflación.....	103
4.1.5. Deducciones .....	104
4.1.6. Exenciones .....	112
4.1.7. Exoneraciones .....	116
4.2. Errores más comunes en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta que requieren de mecanismos de control contable en el sector construcción.....	119
4.2.1. Incumplimiento de los Deberes Formales .....	119
4.2.2. Incorrecta Aplicación de la Norma Tributaria.....	124
4.2.3. Infracción de las Leyes Tributarias .....	126
4.3. Mecanismos de control contable utilizados por el sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta .....	132
4.3.1. Asesoramiento Contable Tributario.....	132
4.3.2. Planificación Tributaria .....	135
4.3.3. Control Interno Tributario .....	140
4.3.4. Plan de Auditoria Tributaria .....	142
4.3.5. Uso de Manuales de Procedimiento .....	143
4.3.6. Modelado de los Procesos Tributarios .....	152
4.3.7. Sistemas de Información Automatizados para el Control y Seguimiento .....	157
4.3.8. Adopción de políticas, normas y procedimientos .....	159
V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	166
Conclusiones .....	166
Recomendaciones .....	173
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	174

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES  
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS**

**MECANISMOS DE CONTROL CONTABLE QUE DEBEN UTILIZAR  
LAS EMPRESAS DEL SECTOR CONSTRUCCIÓN PARA PREVENIR  
ERRORES EN LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**Autora: Lic. María Andreina Sánchez Àngulo  
Tutora: Abg. Esp. Belkis Albarrán  
Fecha: Enero 2015**

**RESUMEN**

El presente trabajo de investigación tuvo como propósito analizar los mecanismos de control contable que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta, por lo que se desarrollo bajo una investigación documental descriptiva, basada en la revisión de la doctrina y las leyes venezolanas, permitiendo ello concluir que los conceptos vinculados al Impuesto Sobre La Renta que requieren mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en su determinación tributaria son los ingresos brutos, desgravámenes, rebajas, retenciones, deducciones, exenciones y exoneraciones. También, la investigación llevó a conocer que ciertamente son muchos los errores en los que incurre el contribuyente del sector construcción, vinculándose estos errores con el incumplimiento de los deberes formales, la incorrecta aplicación de la norma tributaria y la iinfracción de las leyes tributarias. Igualmente, se concluye que los mecanismos de control contable que las empresas del sector construcción pueden utilizar para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta, corresponden al asesoramiento contable tributario, planificación tributaria, control interno tributario, plan de auditoria interna, uso de manuales de procedimiento, modelado de los procesos tributarios, sistemas de información automatizados para el control y seguimiento, adopción de políticas, normas y procedimientos. Se recomienda a las empresas del sector construcción lograr conozcan a la perfección las leyes que rigen la materia. Asimismo, que adopten los mecanismos de control descritos, tomando en cuenta que muchos de estos mecanismos, ya existen en algunas empresas y están siendo subutilizados por las mismas.

**Palabras clave:** Mecanismos, control contables, sector, construcción, errores

## INTRODUCCIÓN

En Venezuela, hay diversos tipos de ingresos públicos establecidos por la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público: ingresos ordinarios, ingresos extraordinarios, ingresos patrimoniales, ingresos provenientes de las empresas del Estado, y los ingresos tributarios, siendo estos últimos obtenidos mediante la recaudación de los impuestos, tasas y contribuciones.

La razón de ello, es que el Estado debe tener una forma para la satisfacción de las necesidades colectivas de sus ciudadanos, y Venezuela no escapa de esta situación, lo que ha llevado crear un sistema tributario capaz de lograr la esencia de un Estado sin importar su forma o sistema de gobierno. Y a pesar de que procura lograr una efectiva recaudación de los tributos en los términos más expeditos de la ley, la misma no es tan eficiente, bien porque existe resistencia ante su pago por parte de los contribuyentes, o porque se cometen errores en la determinación de la obligación tributaria que lejos de promover y favorecer la cultura tributaria, generan malestar e incomodidad al contribuyente.

En el sector de la construcción viene ocurriendo que los contribuyentes incurren en errores al momento de la determinación de la obligación tributaria por concepto del Impuesto Sobre La Renta, obedeciendo en parte a la falta de mecanismos de control contables que minimicen los mismos, o a la subutilización que hacen de los mismos, con respecto a la materia tributaria.

En este orden de ideas, la presente investigación se orientó a “analizar los mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta”, con el propósito de:

- Indicar los conceptos vinculados al Impuesto Sobre La Renta que requieren mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en su determinación tributaria.

- Identificar los errores más comunes en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta que requieren de mecanismos de control contable en el sector construcción.
- Señalar los mecanismos de control contable que deben utilizarse en el sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.

Teniendo en cuenta que en el sector construcción existe la necesidad de conocer las leyes que actualmente rigen la materia tributaria en cuanto al proceso de retención, declaración y pagos de dicho impuesto; lo importante que es que se minimice la comisión de errores en la determinación de la obligación tributaria y que existen unos mecanismos de control contable, que en su mayoría comportan herramientas estratégicas en la organización para mejorar la eficiencia y eficacia de la gestión no sólo financiera y económica, sino también tributaria.

La presente investigación se estructuró en cinco capítulos con el siguiente contenido:

El Capítulo I aborda el problema, por lo que consta del planteamiento del problema, objetivos de la investigación, justificación de la investigación y sus alcances.

En el Capítulo II, se desarrolla el marco teórico, partiendo de los antecedentes de la investigación, bases teóricas, bases legales, definición de términos básicos y unidad de análisis.

El Capítulo III, expone el marco metodológico relativo al tipo de investigación, diseño de la investigación, procedimiento de la investigación y técnicas e instrumentos de recolección de datos.

El Capítulo IV, presenta los resultados de la investigación, de acuerdo a los objetivos específicos que fueron planteados.

En el Capítulo V, se dan una serie de conclusiones y recomendaciones generales que permiten dar a conocer la importancia del estudio y finalmente se presentan las referencias bibliográficas utilizadas.

## **CAPÍTULO I**

### **EL PROBLEMA**

#### **Planteamiento del Problema**

El mercado de trabajo venezolano opera bajo la participación de las personas naturales, jurídicas, públicas y privadas. En este orden, estos deben concurrir a ofrecer productos y servicios óptimos que cumplan con los estándares de calidad requeridos por la oferta y la demanda. La complejidad de las relaciones que se promueven y desarrollan demanda de una regulación jurídica a la que tanto la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 y las leyes que permiten su cumplimiento, ofrecen una tutela jurídica con la que se procura impulsar el sector económico y financiero dentro de la sociedad venezolana, con el ofrecimiento de bienes y servicios que respondan a las necesidades de la población.

Frente a ello, la rama del derecho viene a tener un papel preponderante en la regulación y la forma de cómo deben llevarse a cabo las distintas actividades que se engloban en el mercado de trabajo venezolano, y cómo debe ser la relación de los distintos sectores económicos con el Estado. Esto tiene su justificación, teniendo en cuenta lo predicado por Cabanellas (2001) al referirse al derecho como el orden normativo e institucional de la conducta humana en sociedad inspirada en postulados de justicia y certeza jurídica, cuya base son las relaciones sociales existentes que determinan su contenido y carácter en un lugar y momento dado.

Así desde la ciencia del derecho, se procura que las actividades vinculadas con la producción, comercialización, importancia y exportación de los bienes y servicios respondan a las directrices señaladas por el artículo 112 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, en cuanto al libre ejercicio de la actividad económica, la promoción de la iniciativa privada, sin que dentro de ello tenga cabida la operatividad de monopolios (artículo 113, Constitución de la República Bolivariana de Venezuela), pues “el ilícito económico, la especulación, el

acaparamiento, la usura, la cartelización y otros delitos conexos, serán penados severamente de acuerdo con la ley (artículo 114 constitucional), garantizándose con ello, el derecho de propiedad (artículo 115); y el derecho a disponer de bienes y servicios de calidad, así como a una información adecuada y no engañosa sobre el contenido y características de los productos y servicios que consumen, a la libertad de elección y a un trato equitativo y digno (artículo 117).

En este enfoque, también la norma constitucional prevé directrices para el ejercicio de su poder tributario con respecto a la actividad económica de los distintos sectores de la economía venezolana, es así como en materia tributaria, preceptúa en el artículo 316, la adopción de:

Un sistema tributario que procure la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del o de la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Bajo este esquema, el Impuesto Sobre La Renta es uno de los tributos más productivos e importantes para el Estado y en cuya gestión convergen un conjunto de aspectos que imponen para cualquier sector de la economía venezolana el manejo de información oportuna, eficaz y eficiente que minimice la comisión de errores en su determinación. Situación que presenta una matriz generalizada en las pequeñas y medianas empresas pertenecientes al sector de la construcción, industria que en Venezuela, reporta una participación en el Producto Interno Bruto, que Sanz (2004) sitúa entre un 5% y 7%, lo que le equivale a ejercer una gran influencia en el desempeño económico nacional, influencia que se sustenta en tres características principales: su tamaño, el hecho de que provee predominantemente bienes de inversión y, tercero, que el Estado constituye su principal cliente.

Asimismo, tienen repercusión significativa sobre el nivel de desempleo, y la formación bruta de capital fijo. Características que se mantienen en el tiempo, junto con otros rasgos propios de su estructura como oferta escasamente elástica y con

limitada estandarización, alta capacidad instalada y disponible con predominio de pequeñas y medianas empresas, demanda elástica, entre otras, diferencian al sector construcción del resto de los sectores productivos de la economía y proveen la clave para la interrelación entre la industria de la construcción y la economía.

Los movimientos financieros que se producen en el sector construcción, tal y como lo refiere Acevedo (1998) ha llevado a que la Administración Tributaria en materia de Impuesto Sobre La Renta, tengan un tratamiento especial por las características que las empresas poseen para la determinación de sus ingresos, costos y gastos que determinan la renta fiscal del ejercicio gravable.

Sin embargo, priva en el sector la falta de una cultura tributaria que fortalezca una correcta determinación tributaria de dicho impuesto, pues es sabido que son muchos los errores en los que incurre el contribuyente, en razón que, aplican e interpretan incorrectamente la norma tributaria, no realizan el ajuste por inflación de manera correcta, no se toman en cuenta las rebajas por inversión, no hacen reconocimiento de ingresos según el avance de obras, desconocen los gastos que se pueden deducir únicamente cuando están efectivamente pagados, muchos gastos no están debidamente soportados con facturas legales que cumplan con las exigencias de la Administración Tributaria, entre otros aspectos; lo que ha venido a favorecer la aplicación de multas e infracciones.

Revelando ello la necesidad que tienen las pequeñas y medianas empresas del sector construcción de adoptar mecanismos de control contable para la determinación tributaria de dicho impuesto. Pues a partir de éstos las empresas contarán con planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación, con el fin de procurar que la gestión tributaria del Impuesto Sobre La Renta dentro de la organización, se realice de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes para dicho impuesto, dentro de las políticas trazadas por la Junta Directiva y por la Gerencia General, en atención a la visión y objetivos previstos por la empresa y por ende por el sector al que pertenece.

De continuar la ocurrencia de errores en el sector, traería como consecuencia un repunte en la comisión de ilícitos tributarios, la aplicación de sanciones a las empresas del sector por parte de la Administración Tributaria, aumento de los cierres temporales, e incluso podría llegarse a la quiebra de las empresas y su desaparición del mercado de trabajo.

En este sentido, se ha planteado realizar una investigación orientada a analizar los mecanismos de control contable que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta, a fin de conocer:

¿Cuáles son los mecanismos de control contable que deben utilizarse en el sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta?

¿Qué conceptos vinculados al Impuesto Sobre La Renta requieren mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en su determinación tributaria?

¿Cuáles son los errores más comunes en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta que requieren de mecanismos de control contable en el sector construcción?

¿En qué consisten los mecanismos de control contable que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta?

Las respuestas a estas interrogantes ofrecerán herramientas estratégicas, que vendrán a promover y fortalecer la cultura tributaria en el sector construcción, pero además, llevará a que las empresas conozcan que existen mecanismos de control contable que pueden utilizar para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta, y que muchos de esos mecanismos de control, ya los están aplicando en sus organizaciones, pero los están subutilizando desde el punto de vista de la materia tributaria. Tomando en cuenta que los que los mecanismos de control contable que las empresas del sector construcción pueden utilizar para prevenir

errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta, corresponden al asesoramiento contable tributario, planificación tributaria, control interno tributario, plan de auditoria interna, uso de manuales de procedimiento, modelado de los procesos tributarios, sistemas de información automatizados para el control y seguimiento, adopción de políticas, normas y procedimientos.

## **Objetivos de la Investigación**

### **Objetivo General**

Analizar los mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.

### **Objetivos Específicos**

- Indicar los conceptos vinculados al Impuesto Sobre La Renta que requieren mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en su determinación tributaria.
- Identificar los errores más comunes en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta que requieren de mecanismos de control contable en el sector construcción.
- Señalar los mecanismos de control contable que deben utilizarse en el sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.

## **Justificación de la Investigación**

Teniendo en cuenta que las personas naturales y jurídicas, constitucionalmente están llamadas a contribuir con el gasto público en Venezuela, pagando sus obligaciones tributarias por concepto del Impuesto Sobre La Renta. En la presente investigación se abordó una temática de gran importancia contable financiera y económica, para las empresas pertenecientes al sector Construcción, como es que

éstas conozcan que existen mecanismos de control contable que pueden utilizar para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.

En este sentido, se trata de una temática que guarda estrecha relación con la cultura tributaria que deberían tener las empresas del sector construcción, en razón de que los mecanismos de control contable que pudieran aplicarse a la determinación del Impuesto Sobre La Renta, en todo momento convergen en la necesidad que existe de planificar tributariamente dicha obligación.

Asimismo, la investigación a partir de una revisión doctrinaria y legal, ofrecerá elementos de tipo académico y práctico que pondrán en conocimiento que existen herramientas de control contable que pueden prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.

Igualmente, la investigación, aún cuando ofrece herramientas estratégicas para las empresas del sector construcción a fin de que no incurran en errores al momento de determinar la obligación tributaria, también les revela cómo en muchas de las empresas el sistema de control interno usado está siendo subutilizado en materia tributaria.

En cuanto a los alcances de los resultados, los mismos aunque son pertinentes para las pequeñas y medianas empresas del sector construcción en Venezuela, estos igualmente son válidos para otros sectores de la economía venezolana, en razón que los errores en los que generalmente incurre el contribuyente en el impuesto sobre la renta siempre son los mismos.

Académicamente la investigación ofrece elementos para ser abordados desde diversas disciplinas del saber científico, tomando en cuenta que en la temática convergen las áreas de las ciencias contables, el derecho tributario, las finanzas públicas, el derecho civil y penal, entre otras.

### **Alcances de la Investigación**

El problema que se planteó estudiar estuvo referido los mecanismos de control contable que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta, lo que llevó a realizar una revisión doctrinaria, jurídica y legal del tema, con base a los preceptos constitucionales y legales ofrecidos por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Código Orgánico Tributario, la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

Temporalmente, la investigación se realizó tomando en cuenta como período de estudio 2011-2013.

La población de estudio a la que estuvo dirigida la investigación fueron las pequeñas y medianas empresas pertenecientes al sector de la construcción en Venezuela.

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO

#### **Antecedentes de la Investigación**

Los antecedentes de la investigación están constituidos por investigaciones o documentos bibliográficos que de manera directa o indirecta están relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y con la importancia del control interno tributario como medida preventiva, encaminada a garantizar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el marco jurídico venezolano. Seguidamente, en este apartado, se presentan algunos estudios previos que informan los mecanismos de control contable utilizados por el sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.

Figarella (2011) realizó el trabajo de grado titulado “Evaluación de los Procedimientos de Control Tributario en materia de retención al Impuesto Sobre La Renta por Servicios de Fletes prestados en la Empresa Poliolefinas Internacionales C.A., durante el año 2010”, como requisito para optar al título de Contador Público por ante la Universidad Centroccidental “Lisandro Alvarado” con sede en la ciudad de Barquisimeto, Estado Lara, Venezuela. El objetivo de la investigación fue evaluar los procedimientos de control tributario en materia de retención a Impuesto Sobre La Renta por servicio de fletes prestados en la Empresa Poliolefinas Internacionales C.A., durante el año 2010, la cual se encuentra ubicada en el complejo petroquímico Ana María Campos, Estado Zulia. La investigación por sus características se demarcó dentro de la modalidad de campo, teniendo un nivel descriptivo y documental, con diseño transversal, orientado a la búsqueda de soluciones para los problemas. En este sentido el autor delineó los siguientes objetivos específicos: (i) Analizar las políticas, normas y procedimientos que rigen en materia de retención del Impuesto Sobre La Renta con relación a la prestación de servicio de fletes en la Empresa Poliolefinas Internacionales C.A. (Polinter), durante el año 2010, (ii) Diagnosticar el sistema de

control interno de la Empresa Poliolefinas Internacionales C.A. (Polinter), en materia de retención del Impuesto Sobre La Renta por la prestación de servicio de fletes, y (iii) Formular un programa de auditoria interna para monitorear el manejo del sistema de control en materia de retención del Impuesto Sobre La Renta por la prestación de servicios de Fletes en la Empresa Poliolefinas Internacionales C.A. (Polinter). El estudio se basó en los datos obtenidos de cuatro empleados, involucrados directamente con el manejo de la materia tributaria. Como técnicas de recolección se utilizaron entrevistas estructuradas. Como conclusiones finales del estudio, se pudo precisar que a nivel legal la empresa se encuentra en orden, a nivel operativo existe carencia de un manual de procedimientos y un diagrama de flujos en materia de retenciones del Impuesto Sobre la Renta, falta un sistema automatizado de control y seguimiento de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta, no existe un plan de auditoria interno que permita detectar las fallas, falta de una determinada política para los clientes que son agentes de retención, en la aplicación porcentual en materia de servicio de fletes prestados, los comprobantes de retención no son recibidos oportunamente. Se recomienda a la empresa principalmente solicitar al Departamento de Informática una aplicación que se adapte y fundamente el control y seguimiento de los comprobantes de retención recibidos y los que se encuentran pendiente por recibir. Pudiendo mejorar con un sistema automatizado las condiciones de trabajo del personal, suprimiendo los trabajos penosos e incrementando la seguridad, simplificando el mantenimiento de forma que el operario no requiera grandes conocimientos para la manipulación del proceso productivo, racionalizando el trabajo y reduciendo el tiempo.

La pertinencia de la anterior investigación esta dada por las consideraciones teóricas que hace en cuanto al impuesto sobre la renta, y a uno de los mecanismos de control contable que puede adoptarse en el sector construcción para evitar los errores en la determinación de la obligación tributaria por concepto del Impuesto Sobre La Renta.

Dávila (2010) realizó el trabajo especial de grado titulado “**Análisis de la visión del empresario ante la obligación tributaria en materia de Impuesto Sobre la Renta (I.S.L.R.). Caso: comerciantes afiliados a la Cámara de Comercio e Industria del Estado Mérida Sector Construcción**”, como requisito previo para optar al grado de Especialista en Ciencias Contables. Mención Tributos. Área Rentas Internas, por ante la Universidad de Los Andes con sede en la Ciudad de Mérida. La investigadora refiere que la economía venezolana se encuentra inmersa en un proceso de profundas transformaciones, donde la aplicación de una política tributaria consecuente con la realidad se ha convertido es una medida trascendental y su introducción de forma gradual conduce a que aún existan problemas en la integración de todos los elementos que componen el sistema tributario venezolano. Considerando que la imposición es un sistema de contribuciones obligatorias impuestas por los gobiernos sobre las personas como fuente de ingresos para atender los gastos gubernamentales y hacer frente a otras necesidades públicas, dependiendo la efectividad de la acción gubernamental de que las personas estén dispuestas a ceder parte de su soberanía personal o de sus propiedades a cambio de protección y de otro tipo de servicios. Por ello, se realizó un análisis de la visión de los empresarios ante la obligación tributaria, bajo una investigación de campo de tipo descriptivo, apoyada en una investigación documental con nivel analítico, utilizando como técnicas de recolección de datos en campo la encuesta y el análisis documental.

Los resultados de la investigación revelaron que el empresario posee poco conocimiento de la normativa legal que regula el deber de cumplir con la obligación tributaria en materia de Impuesto Sobre La Renta (I.S.L.R.), lo cual restringe la posibilidad de que el empresario cumpla a cabalidad con la norma. No obstante, pese a ese poco conocimiento legal, la mayoría de los empresarios saben que tienen el deber de dar cumplimiento a la obligación tributaria; sin embargo, no hay interés de cumplir con esas obligaciones por no evidenciarse mayores beneficios que estimulen a tal cumplimiento más que los derivados de evitar sanciones posteriores.

La relación de la anterior investigación se encuentra en la visión que ofrece en cuanto al desconocimiento que existe con respecto a los conceptos que se vinculan a la determinación de la obligación tributaria por concepto del Impuesto Sobre La Renta, lo cual va de la mano para lograr el objetivo específico orientado a señalar los conceptos vinculados al Impuesto Sobre La Renta que requieren mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en su determinación tributaria.

Rodríguez (2010) realizo el trabajo especial de grado titulado “**La planificación tributaria del impuesto sobre la renta como estrategia de gestión empresarial en la Comercializadora Venezolana de Electrodomésticos, C.A.**”, como requisito previo para optar al título de Especialista en Tributación por ante la Universidad Centroccidental “Lisandro Alvarado” con sede en la ciudad de Barquisimeto, Estado Lara, Venezuela. La finalidad de la investigación fue la Planificación Tributaria del Impuesto Sobre La Renta como estrategia de gestión empresarial en la Comercializadora Venezolana de Electrodomésticos, C.A. La naturaleza de la investigación es de campo de tipo descriptivo, bajo la modalidad de proyecto factible. La población está representada por 102 de los cuales se escogieron 6 de forma aleatoria simple intencional. Como instrumento se presenta un cuestionario diseñado con preguntas cerradas de escala tipo Likert estructurada acorde a las variables de estudio, donde posteriormente se realizó su validación por expertos profesionales en el manejo de la medición y evaluación. Una vez validado y aplicado el instrumento, se aplicó una prueba piloto para corroborar la confiabilidad del instrumento el cual arrojó un ochenta y nueve por ciento de confiabilidad mediante el procesamiento de los resultados en el sistema estadístico SPS versión 17, luego se aplicó el instrumento a la muestra seleccionada y posteriormente se analizaron los resultados por medio de la estadística descriptiva, donde se agruparon y tabularon en una matriz de datos, para luego hacer la representación gráfica de los rasgos, que posteriormente dieron lugar a las conclusiones y recomendaciones obtenidas en base los resultados obtenidos que midieron los objetivos específicos planteados en la presente investigación, como lo

son; diagnosticar la existencia de la planificación tributaria del impuesto sobre la renta en la empresa COVELCA, determinar los elementos de la gestión empresarial de la misma, y por último proponer un programa de acciones estratégicas de la planificación tributaria del impuesto objeto de estudio.

La pertinencia de la anterior investigación con el problema planteado es directa, teniendo en cuenta que la planificación tributaria es un mecanismo de control contable en el que convergen otras herramientas de control, las cuales son estudiadas, para dar cumplimiento al objetivo específico señalar los mecanismos de control contable que debe utilizar el sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.

## Bases Teóricas

### La Empresa

Una empresa es una organización, institución o industria, dedicada a actividades o persecución de fines económicos o comerciales, para satisfacer las necesidades de bienes o servicios de los demandantes, a la par de asegurar la continuidad de la estructura productivo-comercial así como sus necesarias inversiones.

Menciona Torres (2009) que de acuerdo al Derecho internacional, la empresa es el conjunto de capital. Administración y trabajo dedicados a satisfacer una necesidad en el mercado.

Bustamante (2012), considera que la empresa es la institución o agente económico que toma las decisiones sobre la utilización de factores de la producción para obtener los bienes y servicios que se ofrecen en el mercado. La actividad productiva consiste en la transformación de bienes intermedios (materias primas y productos semielaborados) en bienes finales, mediante el empleo de factores productivos (básicamente trabajo y capital).

Para poder desarrollar su actividad la empresa necesita disponer de una tecnología que especifique que tipo de factores productivos precisa y como se

combinan. Asimismo, debe adoptar una organización y forma jurídica que le permita realizar contratos, captar recursos financieros, si no dispone de ellos, y ejerce sus derechos sobre los bienes que produce.

La empresa es el instrumento universalmente empleado para producir y poner en manos del público la mayor parte de los bienes y servicios existentes en la economía. Para tratar de alcanzar sus objetivos, la empresa obtiene del entorno los factores que emplea en la producción, tales como materias primas, maquinaria y equipo, mano de obra, capital, entre otros. Dado un objetivo u objetivos prioritarios hay que definir la forma de alcanzarlos y adecuar los medios disponibles al resultado deseado. Toda empresa engloba una amplia gama de personas e intereses ligados entre sí mediante relaciones contractuales que reflejan una promesa de colaboración. Desde esta perspectiva, la figura del empresario aparece como una pieza básica, pues es el elemento conciliador de los distintos intereses.

El empresario es la persona que aporta el capital y realiza al mismo tiempo las funciones propias de la dirección: organizar, planificar y controlar. En muchos casos el origen de la empresa está en una idea innovadora sobre los procesos y productos, de forma que el empresario actúa como agente difusor del desarrollo económico.

El empresario actual es un órgano individual o colegiado que toma las decisiones oportunas para la consecución de ciertos objetivos presentes en las empresas y de las circunstancias del entorno. El empresario, individual o colegiado, es el que coordina el entramado interno de la empresa con su entorno económico y social.

Existen varios tipos de clasificación de las empresas, entre las principales Torres (2009) señala:

- **Por su tamaño:** Micro empresa, pequeña empresa, mediana empresa y gran empresa.
  - Micro empresa: si posee 10 o menos trabajadores.
  - Pequeña empresa: si tiene un número entre 11 y 50 trabajadores.
  - Mediana empresa: si tiene un número entre 51 y 250 trabajadores.

- Gran empresa: si posee más de 250 trabajadores.

**Según su Ámbito de Actuación:** En función del ámbito geográfico en el que las empresas realizan su actividad, se pueden distinguir empresas locales, regionales, nacionales, multinacionales, transnacionales y mundiales.

**Por su Actividad Económica:** Extractivas, industriales, comerciales, financieras de servicios.

- Extractivas: son las empresas que proporcionan materia prima a otras industrias, por ejemplo, pesca, agricultura, caza, explotación de bosques y canteras, por citar algunas.

- Industriales o fabriles: se dedican a la producción de bienes, mediante la transformación de la materia prima a través de los procesos de fabricación, por ejemplo, electricidad, agua, manufactura, etcétera.

- Comerciales: empresas que se dedican a la compra y venta de productos terminados, tales como almacenes, librerías, farmacias, supermercados, entre otros.

- Financieras: empresas del sistema financiero que efectúan préstamos a personas y organizaciones. Ejemplos de estas son los Bancos.

- Empresas de Servicio: se dedican a la prestación de servicios no tangibles, tales como transporte, limpieza, entre otros.

**Por su constitución patrimonial:** Públicas y privadas.

- Públicas: tales como Instituciones de Gobierno, Instituciones Autónomas, Municipalidades, Ayuntamientos, etcétera.

- Privadas: las que se dedican a la producción de bienes y/o servicios a la vez que buscan lucro, y su capital está formado por aportes de personas particulares.

**Según la Forma Jurídica:** Coronado (2011) señala que atendiendo a la titularidad de la empresa y la responsabilidad legal de sus propietarios, se distinguen:

- *Empresas individuales:* si solo pertenece a una persona. Esta puede responder frente a terceros con todos sus bienes, es decir, con responsabilidad ilimitada, o sólo hasta el monto del aporte para su constitución, en el caso de las empresas individuales

de responsabilidad limitada. Es la forma más sencilla de establecer un negocio y suelen ser empresas pequeñas o de carácter familiar.

- *Empresas societarias o sociedades*: constituidas por varias personas. Dentro de esta clasificación están: la sociedad anónima, la sociedad colectiva, la sociedad comanditaria y la sociedad de responsabilidad limitada

- Las cooperativas u otras organizaciones de economía social.

Por otro lado, Coronado (2011) señala que los elementos que componen a la empresa son:

- *Factores activos*: empleados, propietarios, sindicatos, bancos, entre otros. Se trata de personas físicas y/o jurídicas que constituyen una empresa realizando, entre otras, aportación de capital (sea puramente monetario, sea de tipo intelectual, patentes, etcétera). Estas "personas" se convierten en accionistas de la empresa. Además, participan, en sentido amplio, en el desarrollo de la empresa: administradores, clientes, colaboradores y compañeros, fuente financiera, accionistas, suministradores y proveedores así como los trabajadores.

- *Factores pasivos*: materias primas, transporte, tecnología, conocimiento, contratos financieros, por citar algunos. Tratándose todos los que son usados por los elementos activos y ayudan a conseguir los objetivos de la empresa. Como la tecnología, las materias primas utilizadas, los contratos financieros de los que dispone, entre otros.

- *Organización*: coordinación y orden entre todos los factores y las áreas.

La empresa es la institución clave de la vida económica, manifestación de la creatividad y libertad de las personas. En principio sus fines serán; conseguir el máximo beneficio; entregar bienes o servicios; satisfacer los elementos humanos en su actividad; generar puestos de trabajo; obtener rentabilidad; asegura la supervivencia y continuidad a la actividad empresarial. Pero Coronado (2011) además, advierte que esencialmente la empresa es un grupo humano al que unos hombres le aportan capital, otros, trabajo y, otros más, dirección, con las finalidades económicas consiguientes:

- Finalidad económica externa, que es la producción de bienes o servicios para satisfacer necesidades de la sociedad.

- Finalidad económica interna, que es la obtención de un valor agregado para remunerar a los integrantes de la empresa. A unos en forma de utilidades o dividendos y a otros en forma de sueldos, salarios y prestaciones. Esta finalidad incluye la de abrir oportunidades de inversión para inversionistas y de empleo para trabajadores. Se ha discutido mucho si una de estas dos finalidades está por encima de la otra. Ambas son fundamentales, están estrechamente vinculadas y se debe tratar de alcanzarlas simultáneamente. La empresa está para servir a los hombres de afuera (la sociedad) y a los hombres de adentro (sus integrantes).

Las finalidades sociales de la empresa son las siguientes:

- Finalidad social externa, que es contribuir al pleno desarrollo de la sociedad, tratando que en su desempeño económico no solamente no se vulneren los valores sociales y personales fundamentales, sino que en lo posible se promuevan.

- Finalidad social interna, que es contribuir, en el seno de la empresa, al pleno desarrollo de sus integrantes, tratando de no vulnerar valores humanos fundamentales, sino también promoviéndolos.

La empresa, además de ser una célula económica, es una célula social. Está formada por personas y para personas. Está insertada en la sociedad a la que sirve y no puede permanecer ajena a ella. La sociedad le proporciona la paz y el orden garantizados por la ley y el poder público; la fuerza de trabajo y el mercado de consumidores; la educación de sus obreros, técnicos y directivos; los medios de comunicación y la llamada infraestructura económica. La empresa recibe mucho de la sociedad y existe entre ambas una interdependencia inevitable. Por eso no puede decirse que las finalidades económicas de la empresa estén por encima de sus finalidades sociales. Ambas están también indisolublemente ligadas entre sí y se debe tratar de alcanzar unas, sin detrimento o aplazamiento de las otras.

Esto es lo que a juicio de Coronado (2011) se conoce como responsabilidad social empresarial, el rol que la empresa tiene para con la sociedad que va más allá de

la mera producción y comercialización de bienes y servicios, sino que también implica el asumir compromisos con los grupos de interés para solucionar problemas de la sociedad. Vale decir que para la empresa representa:

- Un incremento de la productividad, ya que el trabajador está a gusto en la empresa y se le capacita para que lo haga cada vez mejor;
- Mejoramiento de las relaciones con los trabajadores, el gobierno y con las comunidades a nivel regional y nacional;
- Un mejor manejo en situaciones de riesgo o de crisis, ya que se cuenta con el apoyo social necesario;
- Sustentabilidad en el tiempo para la empresa y para la sociedad, dado que RS fortalece el compromiso de los trabajadores, mejora su imagen corporativa y la reputación de la empresa, entre otros.
- Imagen corporativa y reputación: frecuentemente los consumidores son llevados hacia marcas y compañías consideradas por tener una buena reputación en áreas relacionadas con la responsabilidad social empresarial. También importa en su reputación entre la comunidad empresarial, incrementando así la habilidad de la empresa para atraer capital y asociados, y también con los empleados dentro de la empresa.
- Rentabilidad de sus negocios o performance financiera: se refiere a la relación entre prácticas de negocio socialmente responsables y la actuación financiera positiva. Se ha demostrado que las empresas fieles a sus códigos de ética resultan de una performance de dos a tres veces superior respecto a aquellas que no los consideran, de esta forma las compañías con prácticas socialmente responsables obtienen tasas de retorno a sus inversiones muy superiores a las expectativas.
- Reducción de Costos Operativos: Son múltiples las iniciativas que logran reducir costos a las empresas, principalmente del área ambiental, como es el reciclaje, que genera ingresos extras.

- Acceso al Capital: Las compañías que demuestran responsabilidades éticas, sociales, y medioambientales tienen acceso disponible a capital, que de otro modo no hubiese sido sencillo obtener.

### **El Sector Construcción en Venezuela**

La industria de la construcción comprende el levantamiento, la ampliación, reparación y remodelación de edificios o estructuras de toda índole realizadas por empresas constructoras que pertenecen al sector de empresas de actividades secundarias dado que transforma los bienes materiales que utiliza en obras materiales duraderas.

Esta industria, de acuerdo a Sanz (2004) se define por cuatro grandes grupos de características que, aunque separadamente podrían ser compartidas por otras industrias, en combinación aparecen únicamente en ésta, lo que dentro de los lineamientos generales de la economía hace tan particular al sector construcción. Correspondiendo dichas características a: la naturaleza física del producto y la diversidad de la oferta; la estructuración y las vinculaciones internas de la industria; la determinación de la demanda y la fijación del precio.

En este orden, se tiene que la oferta que este sector suple al mercado, está caracterizada por una amplia variedad de productos finales, en general de elevado costo, dispersos en una extensa área geográfica y en gran medida elaborados bajo especificaciones individuales de cada cliente, lo cual dificulta y limita la posibilidad de establecer una estandarización de la oferta.

Por otra parte, destaca Sanz (2004) que en el sector construcción conviven perfiles productivos disímiles, ya que lo integran diversidad de firmas de diferentes dimensiones, con un alto predominio de PyME (pequeñas y medianas empresas) y la presencia de un pequeño grupo de constructoras de gran calibre. En general se caracteriza por ser un sector altamente competitivo con un gran número de compañías entrando y saliendo continuamente del mercado. Precisamente esta diversidad de capacidades afecta la capacidad de respuesta que pueda dar el sector a la demanda de

productos que genere la economía, dado que una empresa de gran calibre, por sus propias características individuales de costos, estará en capacidad de afrontar proyectos de gran envergadura, pero será precisamente esa misma estructura la que hará muy poco rentable el asumir proyectos de mediana a pequeña envergadura, dado que sus costos operacionales harán que el precio final del producto esté fuera de los valores del mercado.

Del mismo modo, con empresas de mediana a pequeña envergadura, su capacidad para responder a la demanda del mercado estará directamente relacionada con las dimensiones del producto final requerido. Esto marca una diferencia notable con otros sectores empresariales en los que las fluctuaciones de demanda pueden ser rápidamente atendidas dado que la naturaleza del producto final requerido no afecta la capacidad de cada uno de los integrantes del sector para producirlo. Es decir, en este caso, la oferta del sector presenta un comportamiento escasamente elástico, de limitada flexibilidad y con exiguos mecanismos efectivos para poder responder a las variaciones de la demanda y ajustarse a los cambios con la misma rapidez de su contraparte, con la desventaja de poseer mercados de trabajo contrapuestos como consecuencia del uso de tecnologías constructivas tradicionales para nuestro medio y aquellas no tradicionales que demandan mano de obra más calificada.

Explica la Cámara Venezolana de la Construcción (2010) que esta estructura de la industria hace que para muchos de sus integrantes cada contrato represente una gran proporción del trabajo que cada empresa maneja al año, lo que ocasiona sustanciales discontinuidades en el volumen de producción y a la vez determina una característica muy propia de este sector como es la de poseer una alta capacidad instalada y disponible. Esta misma estructura impide en muchas formas alcanzar economías de escala y, por ende, limita su capacidad de incrementar la productividad al mismo ritmo que la de otros sectores de actividades secundarias, como por ejemplo el sector manufacturero.

En relación con la demanda, con excepción del sector vivienda que se puede considerar para disfrute directo, está caracterizada por requerir productos de inversión

con un uso ulterior, bien sea de producción (por ejemplo fábricas, entre otros) o de mejoras en infraestructura (como caminos, escuelas, por citar algunos). Además, hay una fuerte preponderancia del sector público en la formación de la demanda para este sector a nivel nacional, que representa más de 50% en forma directa, que a su vez influye de manera indirecta sobre la generación del restante. Esta característica produce que la demanda presente un comportamiento elástico, que puede variar de manera repentina, viéndose influenciada por las políticas gubernamentales y los diversos factores económicos, de donde se desprende un marcado comportamiento cíclico.

Indica Sanz (2004) que dadas las características de la oferta que produce el sector, la estructura de la industria y las características de la demanda, se genera una matriz particular que afecta la posibilidad de establecer parámetros o criterios generalizados de determinación de los precios, por lo que en muchos casos establecer los niveles de costos y ganancias termina siendo un proceso discrecional para cada proyecto o trabajo subcontratado. A diferencia de la industria manufacturera, donde el empresario establece las condiciones y los precios de sus productos, y el cliente decide si los acepta o no, en la industria de la construcción el cliente es el que por lo general establece los términos y las condiciones de la negociación, lo que aumenta para el constructor su nivel de riesgo.

Asimismo, en vista de que los períodos de entrega de los productos de este sector tienen una extensión considerable en el tiempo, y considerando que la economía venezolana ha presentado altos niveles de inflación, el constructor debe prever en sus ofertas las posibles fluctuaciones de los costos en el tiempo y establecer algún mecanismo de compensación, ya sea reflejándolo en el precio inicial o mediante fórmulas escalatorias de algún tipo, entre otros. Esto establece una importante diferencia con las industrias de otros sectores económicos, donde el precio final se establece una vez conocidas con relativa certeza las variaciones de costos de producción y sin necesidad de esperar el reconocimiento, cálculo y cancelación de las variaciones de costos por parte del cliente. Subraya el autor en referencia que,

lamentablemente no hay estadísticas venezolanas que indiquen cuál es el porcentaje de los contratos negociados a precios fijos, a precios variables y/o a costos que incluyen además un porcentaje por administración.

Lo hasta ahora señalado, es pertinente a los fines de la presente investigación por cuanto en el sector construcción existe una dinámica, en la que se aprecia una operatividad que sin lugar a dudas resulta significativa en cuanto al cumplimiento de los deberes que le impone la obligación tributaria por concepto del Impuesto Sobre La Renta, toda vez que en el sector priva la actuación de pequeñas y medianas empresas, donde necesariamente deben manejarse mecanismos de control que les permitan cumplir con la obligación tributaria, pero que además, minimice errores que les ocasionen multas y sanciones.

### **El Control Contable**

La Contabilidad se fundamenta en la necesidad de contar con información financiera veraz, oportuna y completa, con documentos y registros que demuestren los procesos realizados por una entidad y los resultados obtenidos que reflejen su situación financiera.

Toda organización que realiza una actividad permanente u ocasional, para su funcionamiento requiere controlar las operaciones que efectúa, los cambios ocurridos en sus activos, sus obligaciones y su patrimonio, a fin de que se pueda informar e interpretar los resultados de la gestión administrativa y financiera. Indica Granizo (2001) que muchos estudiosos de la contabilidad coinciden en señalar que la Contabilidad es una ciencia económica, que tiene fuertes relaciones con el derecho puesto que debe adaptarse al cumplimiento de las normas legales que rigen a los países y a las instituciones públicas y privadas.

Es la Contabilidad para el autor antes nombrado:

Una ciencia que permite el análisis y registro de los hechos financieros expresados en términos monetarios, realizados en una entidad o empresa, hasta la obtención de Estados Financieros cuyos resultados deben ser analizados para orientar la toma de decisiones, por tanto la Contabilidad

permite al Director Ejecutivo (Representante Legal), prever lo que debe hacer frente a una situación dada, decidir y actuar oportunamente y de manera efectiva (p. 5).

Bajo esta perspectiva, Cuellar (2003) sostiene que los controles contables comprenden:

El plan de organización y todos los métodos y procedimientos relacionados principal y directamente a la salvaguardia de los activos de la empresa y a la confiabilidad de los registros financieros. Generalmente incluyen controles tales como el sistema de autorizaciones y aprobaciones con registros y reportes contables de los deberes de operación y custodia de activos y auditoría interna (p. 7).

El control contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se relacionen con la protección de los activos y la confiabilidad de los registros financieros y por consiguiente refiere Cuellar (2003) se diseñan para prestar seguridad razonable de que:

- a) Las operaciones se ejecuten de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.
- b) Se registren las operaciones como sean necesarias para:
  - 1. permitir la preparación de estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o con cualquier otro criterio aplicable a dichos estados, y
  - 2. mantener la contabilidad de los activos.
- c) el acceso a los activos se permite solo de acuerdo con la autorización de la administración.
- d) Los activos registrados en la contabilidad se comparan a intervalos razonables con los activos existentes y se toma la acción adecuada respecto a cualquier diferencia (p. 10).

En lo que respecta a la estructura de un sistema contable, éste debe seguir un modelo básico y un sistema de información bien diseñado, ofreciendo así control, compatibilidad, flexibilidad y una relación aceptable de costo/beneficio. Refiriendo el autor arriba citado que en el sistema contable de cualquier empresa independientemente del sistema contable que utilicé, se deben ejecutar tres pasos básicos utilizando relacionada con las actividades financieras; los datos se deben

registrar, clasificar y resumir, sin embargo el proceso contable involucra la comunicación a quienes estén interesados y la interpretación de la información contable para ayudar en la toma de decisiones comerciales.

**1. Registro de la actividad financiera:** en un sistema contable se debe llevar un registro sistemático de la actividad comercial diaria en términos económicos. En una empresa se llevan a cabo todo tipo de transacciones que se pueden expresar en términos monetarios y que se deben registrar en los libros de contabilidad. Una transacción se refiere a una acción terminada más que a una posible acción a futuro. Ciertamente, no todos los eventos comerciales se pueden medir y describir objetivamente en términos monetarios.

**2. Clasificación de la información:** un registro completo de todas las actividades comerciales implica comúnmente un gran volumen de datos, demasiado grande y diverso para que pueda ser útil para las personas encargadas de tomar decisiones. Por tanto, la información debe clasificar en grupos o categorías. Se deben agrupar aquellas transacciones a través de las cuales se recibe o paga dinero.

**3. Resumen de la información:** para que la información contable utilizada por quienes toman decisiones, esta debe ser resumida. Por ejemplo, una relación completa de las transacciones de venta de una empresa sería demasiado larga para que cualquier persona se dedicara a leerla. Los empleados responsables de comprar mercancías necesitan la información de las ventas resumidas por producto. Los gerentes de almacén necesitaran la información de ventas resumida por departamento, mientras que la alta gerencia necesitará la información de ventas resumida por almacén.

Estos tres pasos que se han descrito: registro, clasificación y resumen constituyen los medios que se utilizan para crear la información contable. Sin embargo, el proceso contable incluye algo más que la creación de información, también involucra la comunicación de esta información a quienes estén interesados y la interpretación de la información contable para ayudar en la toma de decisiones comerciales. Un sistema contable debe proporcionar información a los gerentes y

también a varios usuarios externos que tienen interés en las actividades financieras de la empresa.

Menciona Granizo (2001) que el sistema contable funciona a partir de las transacciones económicas y financieras que son resultado de la gestión institucional. Siendo cuatro los períodos o etapas que se deben considerar en su desarrollo:

- **El Período Inicial:** Comprende la organización de la empresa y los asientos contables que motivarán las operaciones preliminares (preparación de presupuestos, las primeras solicitudes de fondos, recepción de fondos, entre otros).

- **El período de Gestión:** Es definido como el lapso de tiempo comprendido entre el principio y el fin de cada ejercicio contable (generalmente comprende desde el 1 de Enero al 31 de Diciembre).

- **El período del fin del Ejercicio:** Comprende las operaciones de cierre de los Estados Financieros de Situación y de Resultados (de fondos remanentes) para la determinación de los objetivos y metas que se logró alcanzar y los resultados de las operaciones económicas.

- **El período de liquidación:** Es el que comprende el Balance de liquidación final y de cierre del Proyecto o Convenio (la mayoría de Convenios y Proyectos no inician el primer día de año y su fecha de término es distinta al 31 de Diciembre). De lo expuesto, surge la necesidad del empleo de métodos especiales que satisfagan las características propias de cada empresa u organización Todas estas transacciones son: clasificadas, verificadas, registradas, analizadas y reportadas a través de los informes financieros mensuales, trimestrales y anuales.

### **La Potestad Tributaria**

El Estado y en consecuencia, el poder que éste detenta, descansa en la voluntad de los hombres de asegurarse de que un poder mayor al de ellos considerados individualmente, y por ellos consentido, cumpla con los fines que persiguen todos y cada uno de los individuos que conforman el Estado. En este orden, una de las facultades del Estado como es la potestad tributaria, a partir de la cual compele a los

ciudadanos a transferirle coactivamente una porción de sus bienes; descansando esta potestad sobre la concepción de que si bien es cierto que el Estado tiene un poder mayor al de los ciudadanos (como por ejemplo el de hacer leyes, el de obligar a su cumplimiento, el de determinar quien no obedece la Ley), en razón de los fines que debe cumplir, tal poder no puede ser tal que “destruya” o ponga en peligro los derechos que los hombres consideran que tienen por naturaleza.

En Venezuela, la doctrina define como potestad tributaria, la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Implica el sometimiento de las personas a las normas tributarias del Estado.

La potestad tributaria, de acuerdo a Moya (2009), implica el poder coactivo estatal de compelir a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender a las necesidades públicas.

Tratándose, de la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención. La potestad tributaria, no es todavía un derecho de crédito contra un deudor determinado, ni un derecho de exigir prestaciones formales. Por el contrario no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria.

Explica Villegas (2002) que el poder tributario no convierte al Estado en el titular de un crédito tributario, es decir frente a él, no tendrá todavía obligados a dar, hacer o no hacer.

Ante esta potestad Tributario del Estado Venezolano, refiere Barrios (2009) la Constitución aprobada el año 1999 establece un sistema tributario basado en principios como el de legalidad, que consiste en que no podrá establecerse impuestos, tasas o contribuciones que no estén expresamente previstas como tales por la ley, así como tampoco ninguna otra forma de incentivos fiscales, tales como rebajas, exoneraciones ni exenciones.

Por otra parte, el principio de progresividad establece que a mayor ingreso mayor impuesto. Ambos están acompañados por la noción de distribución de las cargas públicas, como deber ineludible de los ciudadanos, sin importar raza, credo, nacionalidad, condición social, etc.; puesto que hasta se prescinde de elementos como la edad, ya que lo que se busca es que la mayor cantidad de personas, como sea posible, atiendan al cumplimiento efectivo de esta obligación general.

### **El Sistema Tributario Venezolano**

Los tributos se comportan como mecanismos de traslado, mediante el aporte de cantidades dinerarias, de “cargas” o “responsabilidades” del ciudadano común con el propósito de ayudar en las funciones del Estado. Dado el escenario planteado, señala Hernández (2012) que se pueden distinguir dos sujetos involucrados, un sujeto activo (Estado) y uno pasivo (Ciudadano). Resultando evidente que para que esta relación sujeto activo – pasivo se desarrolle bajo un clima adecuado, debe existir un marco legal mínimo que norme en la materia de tal forma que se eviten desviaciones innecesarias. Lo que lleva a hablar de la existencia de un sistema tributario, el cual Villegas (2002) entiende como “el ordenamiento legal orientado a la determinación, recaudación y gestión de los tributos de un país” (p. 95).

El sistema tributario venezolano, para Espinoza (2007) resulta de vital importancia dentro de la estructura de los ingresos públicos o recursos del estado, ya que siempre la principal fuente de ingresos ha derivado históricamente del petróleo, los hidrocarburos y de la explotación de las riquezas provenientes de recursos no renovables, sin que se le hubiera concedido importancia a la tributación. Será a mediados de 1994 cuando se estructure un programa de reforma tributaria, dentro de un esfuerzo de modernización de las finanzas públicas, conocido por sus siglas como SIGECOF, el cual, según lo expresa Berger (2002) “fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional” (p. 83).

Tratándose de una reforma que seguía las orientaciones que al respecto se había generalizado en América Latina, como consecuencia de la crisis de la deuda pública de la década de los años 80, conjuntamente con los programas de reforma del estado y el Ajuste Fiscal, entendidos como posibles soluciones a dicha crisis. Con esta reforma se pretendió la introducción de ciertas innovaciones importantes como la simplificación de los tributos, el fortalecimiento del control fiscal y la introducción de normas que hicieran más productiva y progresiva la carga fiscal.

Fue un proceso en el que consideró importante dotar al Estado venezolano de un servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, cuya finalidad era reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productividad y menos dependiente del esquema rentista petrolero.

Ese cambio tan relevante, a juicio de Espinoza (2007) se logró a través de la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), mediante Decreto presidencial N° 310 de fecha 10 de agosto de 1994, como un Servicio con autonomía financiera y funcional y con un sistema propio de personal, en atención a las previsiones respectivas del Código Orgánico Tributario.

Con respecto al sistema tributario venezolano, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), contiene estatutos que rigen el funcionamiento del sistema tributario; en este sentido, el artículo 133 establece que “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”. Para hacer efectiva esa contribución o colaboración, se recurre a la figura de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), lo que guarda relación con lo establecido en el artículo 316 constitucional, que expresa:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía

nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

En este sentido, el sistema tributario establecerá la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo; significando que, los tributos no deben ser calculados sobre una base proporcional, sino atendiendo al principio de progresividad, mecanismo que debe respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y de lograr un adecuado nivel de vida para el pueblo.

Resultando igualmente, importante considerar como regla fundamental el principio de reserva legal de la tributación, establecido en el artículo 317 de la vigente Constitución en los siguientes términos: “No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley ...”. Tratándose de una garantía esencial del Derecho Constitucional, frente al arbitrio del Estado, así cualquier ingreso que el estado pretenda obtener en forma coactiva de los particulares, ya sea en forma de tributos, multas o sanciones de tipo pecuniarias, debe estar prevista en una Ley.

Por otra parte, anota Lara (2012), en Venezuela, el sistema tributario también se desarrolla atendiendo la distribución territorial de los poderes públicos, es decir, en el nivel nacional, estadal y municipal. En cada uno de ellos se han venido creando, por mandato constitucional, una serie de rubros rentísticos tendentes a la realización de los principios descritos en los párrafos precedentes. En el nacional, está lo relacionado con la 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 especies alcohólicas; cigarrillos y demás manufacturas del tabaco y, como si fuera poco, de manera

residual, los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios de acuerdo con la Constitución y la Ley.

Corresponde a los estados, los impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les asigne por ley nacional, con el fin de promover el desarrollo de las haciendas públicas estatales; el producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales.

Por último, los municipios tendrán para sí: los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar; los impuestos sobre inmuebles urbanos; sobre vehículos; espectáculos públicos; juegos y apuestas lícitas; propaganda y publicidad comercial; la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades sobre cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística; el de territorio rural o sobre predios rurales; la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme la ley de creación de esos tributos; el producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.

### **La Obligación Tributaria**

La fuente de la obligación tributaria es la ley. Lo cual se debe a que la voluntad jurídica de los individuos no es apta para crear la deuda tributaria, es por ello que, mediante la ley, el legislador describe la hipótesis condicionante llamada hecho imponible, y es entonces la materialización de esa hipótesis la que genera la obligación tributaria (obligación de dar, hacer, no hacer).

Señala Espinoza (2007) que en Venezuela, puede considerarse como fuente que establece la obligación tributaria, lo señalado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), la cual consagra en su Artículo 133 “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. Todo ello en concordancia con lo establecido en los principios constitucionales.

También es necesario señalar, que el Código Orgánico Tributario (2001) establece en su Artículo 36 “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Es por ello, que el hecho imponible es el presupuesto o hipótesis, el cual define de qué tributo se trata y sirve para tipificar el tributo.

Al realizarse el hecho imponible nace la obligación tributaria, es decir, que cuando el sujeto pasivo de la obligación se coloca en relación con el elemento objetivo del hecho imponible en la misma situación descrita abstractamente por el legislador, se dice que se ha realizado el hecho imponible y es allí cuando nace o se origina la obligación tributaria. Indica Romero (2009) que la obligación tributaria puede ser material y formal.

Las obligaciones materiales consisten en el pago de una cantidad de dinero y son:

- La obligación tributaria principal. Tiene por objeto el pago del tributo.
- La obligación de realizar pagos a cuenta. Consiste en satisfacer un fraccionamiento a cuenta de la obligación tributaria principal. Dicho importe podrá deducirse de la obligación principal salvo que la ley propia de cada tributo indique la posibilidad de deducir una cantidad por otro concepto. La obligación de realizar pagos a cuenta puede ser en casos de retención; y Pagos fraccionados.

También las obligaciones pueden ser accesorias, consistiendo éstas en pagos que se deben satisfacer a la Administración tributaria, distintos de los anteriores, y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Son obligaciones accesorias el interés de mora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo así como otras que imponga la ley. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias.

En la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007), la fuente de la obligación tributaria se encuentra tipificada en el Artículo 1 cuando señala “Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley...”.

En la doctrina del Derecho, el término obligación se define como un vínculo o relación jurídica establecida entre dos partes por la que una de ellas (deudor) se ve constreñida a dar, hacer o no hacer algo a otra (acreedor), que a merced de su derecho de crédito, puede exigir tal prestación.

Para Jarach (1982) desde el punto de vista jurídico, la obligación tributaria es:

Una relación jurídica EX LEGE, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado (sujeto activo), al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado o tipificado por la Ley (p.195).

La obligación no constituye una deuda sino un compromiso, en el que, entre otros elementos aparece la prestación. Existen normas que van a regular las obligaciones que surgen entre el Estado y los contribuyentes; en la materia que ocupa esta investigación, se estaría hablando de derechos y obligaciones que deben respetar ambos, los cuales dan nacimiento a una relación denominada por algunos autores como la relación *jurídico tributaria*. Justamente de esta relación jurídica tributaria va a surgir la obligación tributaria, que es justamente una prestación de contenido patrimonial que puede estar representada por obligación de dar, hacer o no hacer.

La obligación tributaria es pues, un vínculo jurídico que le ataña a algún sujeto de la relación jurídico tributaria, dicha obligación tiene algunos elementos los cuales son: los sujetos de la obligación, el objeto de la obligación tributaria y la causa de la obligación tributaria.

Ahora bien, dentro de este concepto se debe identificar quién es el sujeto pasivo, es decir, el obligado a dar cumplimiento a todo lo relacionado con tributos, ya sea en calidad de contribuyente o responsable. En cuanto al responsable es aquel que está obligado a pagar el tributo por ser solidario, por lo tanto ambos son deudores. De acuerdo a esta óptica, se puede mencionar que también los agentes de retención tienen su responsabilidad ya que por disposición de la ley deben retener el tributo, ya que el Código Orgánico Tributario (2001) establece en su Artículo 27, que el agente

de retención es el único responsable ante la Administración Tributaria por la cantidad retenida y de no realizar la retención responderá solidariamente con el contribuyente. Es por ello, que el Estado está facultado para imponer castigos, a todo aquel contribuyente que incumplan con las disposiciones establecidas en la ley.

### **Elementos de la Relación Tributaria**

En toda relación tributaria se distinguen los siguientes elementos:

**1. Sujeto activo:** Para determinar quién es el sujeto activo de la obligación tributaria, debemos tener en cuenta que el Estado cuenta con las potestades de imperio que le dan la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y todo el ordenamiento jurídico, es decir, es la persona cuya voluntad en la búsqueda de la consecución de sus fines, va a privar sobre los intereses de algún administrado en forma particular, siendo en consecuencia que el Estado es el sujeto activo de la obligación tributaria por excelencia.

La mayoría de los autores coinciden en que el sujeto activo de la obligación tributaria no se define porque sea el que percibe los ingresos de las cargas tributarias, sino, por la circunstancia de que el ordenamiento jurídico le atribuya esa facultad tributaria. En el Código Orgánico Tributario (2001) se establece, en el Artículo 18 “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”.

De esta manera, el ente público acreedor del tributo, se encuentra representado por el gobierno en sus tres niveles (nacional, estadal y municipal), ya que la Constitución de 1999 otorga a los poderes públicos (nacional, estatal y municipal) competencia para efectuar la organización, recaudación y control de los tributos que por ley les corresponda.

Igual carácter asumen los entes parafiscales, llamadazos así porque el Estado delega su recaudación y administración del tributo a ciertos entes públicos, con el de que estos cuenten con financiamiento autónomo tales como el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y el Instituto Venezolano del Seguro Social, los cuales perciben contribuciones parafiscales de acuerdo con la ley que los crea.

**2. Sujeto pasivo:** Según el Artículo 19 del Código Orgánico Tributario (2001) el concepto del sujeto pasivo es “...la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. Lo anterior se puede ampliar expresando que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona, física o jurídica, a la cuál la ley le ha encargado el cumplimiento de la prestación, pudiendo ser el contribuyente o un tercero, ya que el Código Orgánico Tributario es claro en manifestar que por disposición expresa de la ley, algunas personas pueden ser responsables sin tener carácter de contribuyentes.

- **Contribuyente:** Es la persona que paga una cuota por concepto de un impuesto, es decir, la persona natural o jurídica obligada conforme a la Ley a abonar o satisfacer los impuestos previstos en la misma, una vez que surja con respecto a él, el presupuesto jurídico que hace nacer la obligación tributaria, el cual se denomina *hecho imponible*.

En el caso específico del Impuesto sobre la Renta, con referencia al sujeto pasivo, el Artículo 7, establece: “Las Personas Naturales, Compañías Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada, las Sociedades en Nombre Colectivo, incluidas las irregulares o de hecho, los titulos y enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburo, Asociaciones, Fundaciones, Establecimientos permanentes...”.

También es necesario señalar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede serlo a título de: contribuyente o de responsable, según la clasificación que adopta el Código Orgánico Tributario (2001) en su Artículo 19.

- **Responsables:** Son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben por disposición expresa de la ley, cumplir los deberes y obligaciones atribuidas a estos. En el Código Orgánico Tributario (2001) se establece en el Capítulo II, Sección Tercera, la normativa legal referente a los Responsables.

En el Artículo 25 del mencionado Código se expresa que “Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”.

En materia de retención de impuesto, la Ley de Impuesto sobre la Renta establece en su Artículo 87, quienes son los responsables de realizar la retención de Impuesto sobre la Renta. Se definen Responsables, en calidad de agentes de retención, toda persona natural o jurídica que por mandato legal se encuentre obligado a recibir de los deudores de enriquecimientos netos o ingresos brutos, el monto del tributo correspondiente y a enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales dentro de los plazos y condiciones establecidos en la ley.

**3. Hecho Imponible:** La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal de hecho imponible abstracto. El hecho imponible por sí solo no crea la obligación, sino que nace a través de la ley, como ya se dijo antes. Esta conexión entre el hecho imponible y la norma demuestra que el hecho es un hecho jurídico, es decir, un hecho por voluntad de la ley, produciendo, por tanto efectos jurídicos.

El Código Orgánico Tributario define en el artículo 36 el hecho imponible como “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

**(a) Aspecto Espacial del hecho Imponible:** Este elemento está referido al lugar donde se realiza el hecho imponible, es decir, donde la ley tiene por realizado el hecho, pudiéndose acoger al efecto, el principio de la nacionalidad, del domicilio o la fuente. Los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, necesariamente, son delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley y, que automáticamente excluyen los hechos imponibles que si bien responden a la delimitación objetiva, deban hacerlo con respecto al espacio que la ley circscribe para el ejercicio de su poder fiscal.

Son estos los momentos de vinculación de los hechos imponibles con el sujeto activo de la obligación tributaria. Ellos pueden distinguirse en criterios territoriales o en criterios personales o políticos. La selección del momento de vinculación responde a dos propósitos fundamentales: El primero, es la posibilidad de ejercer

eficientemente los casos concretos por la Administración Tributaria que pueda realizar así la recaudación correspondiente. El segundo, es el logro de la finalidad social y económica de la ley fiscal, según posición del estado dentro de la comunidad mundial, y la realización de sus intereses consiguientes.

**(b) Aspecto temporal del hecho imponible:** Está referido al momento en que se realiza el hecho imponible, por cuanto al legislador le resulta de particular importancia precisar el momento en el tiempo, lo cual será sustancial para resolver problemas colaterales, como lo relativo a la retroactividad, la prescripción, el régimen de intereses la indexación o actualización monetaria.

Las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación en el tiempo de los hechos imponibles, delimita, como consecuencia, el alcance de la obligación tributaria en el tiempo.

De manera que se considera ocurrido el hecho imponible y existente sus resultados, según el artículo 37 del Código Orgánico Tributario, cuando:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan 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.

Si el hecho imponible estuviere condicionado por la ley o fuere un acto jurídico condicionado, de acuerdo al artículo 38 del Código Orgánico Tributario, se le considerará realizado:

1. En el momento de su acaecimiento o celebración, si la condición fuere resolutoria.
2. Al producirse la condición, si ésta fuere suspensiva.

**(c) Aspecto personal del hecho imponible:** Este aspecto viene dado por quien realiza el hecho imponible, es decir, quien realiza la actividad económica, o sea, la hipótesis legal condicionante.

**(d) Aspecto material del hecho imponible:** Según Villegas (2002) constituye el núcleo del hecho imponible y consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza, perpetuando con verbos tales como: percibir, importar, vender, ganar, consumir, transferir, recibir; para dar una idea esclarecedora de su contenido. Incluye también:

(a) Cuantía: constituye elemento fundamental para su determinación, pudiendo la Administración tributaria fijar un tope máximo o mínimo para subsumirse en el hecho imponible y a su vez aportar el ingreso al Fisco.

(b) Alícuota: es el porcentaje aplicable sobre la magnitud numérica, esta es proporcional cuando el porcentaje es constante, la alícuota es progresiva cuando el porcentaje se eleva a medida que se incrementa la magnitud.

(c) Base imponible: consiste en un parámetro, una cifra, un concepto estático y empíricamente considerado el cual mediante su relación con el tipo de gravamen, permite delimitar el tipo de tributo. Tratándose del elemento cuantificable o cifra neta que sirve para aplicar el porcentaje al cálculo de un tributo, siendo en consecuencia, la base imponible la cantidad que ha de ser objeto de gravamen a liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas.

La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

- Estimación directa: Se puede utilizar por el contribuyente y por la Administración tributaria según la normativa de cada tributo. Se utilizaran las declaraciones o documentos presentados, los datos de libros y registros comprobados y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

- Estimación objetiva: Determinará la base imponible mediante la aplicación de magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa de cada tributo.

- Estimación indirecta: Se aplicará cuando la Administración tributaria no disponga de datos para la determinación completa de la base imponible por falta de declaración, obstrucción, incumplimiento deber registro, pérdida de datos, por citar algunos. Se utilizaran los datos relevantes disponibles, elementos que indirectamente

señalen existencia de rentas, datos del sector, magnitudes de situaciones similares, entre otros.

**4. La Materia Imponible:** Se refiere al aspecto objetivo (productos, bienes y servicios), ya sea un hecho material, un negocio jurídico, una actividad personal o una titularidad jurídica.

#### **Impuesto Sobre La Renta.**

Los orígenes del Impuesto Sobre La Renta en Venezuela se ubican desde la colonia hasta el año 1830, cuando Venezuela se inició como República independiente, bajo la presidencia del General José Antonio Páez, iniciándose una serie de tributos, fijados por la colonia española, que se caracterizaban por la falta de uniformidad y consistencia en el momento de aplicarlos, lo que causó su posterior fracaso.

La primera Ley de Impuesto Sobre La Renta en Venezuela entró en vigencia en el año 1943. En Gaceta Oficial número 20.851 del 17 de julio de 1.942 fue publicada por primera vez la Ley de Impuesto sobre la Renta, con una vacatio legis (período que transcurre desde la publicación de la norma hasta su entrada en vigor) hasta el 31 de diciembre de 1942, entrando en vigencia el día primero de enero de 1943.

Bravo, González y Silva (2011) señalan que la Ley se caracterizaba por estar estructurada bajo la forma de impuesto cedular, es decir, las tarifas se determinaban en base a los distintos tipos de actividad económica. Desde que la Ley de Impuesto Sobre la Renta entró en vigencia, hasta nuestros días, ha pasado por una serie de modificaciones que van de la mano a las necesidades económicas y sociales del país.

La última reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se publicó en Gaceta Oficial N° 5.566 extraordinario, del 28 de diciembre de 2001, cuya característica principal respecto de las versiones anteriores, fue el cambio del factor de conexión, conjugando el principio de territorialidad del impuesto con un sistema de tributación basado en la renta mundial, gravando subsidiariamente la renta extranjera, y

reconociendo los créditos por impuestos pagados en el extranjero a través del método de acreditamiento.

Para el Impuesto Sobre la Renta, Venezuela aplica el principio fiscal de la territorialidad, esto es que las actividades económicas que se desarrollan en su espacio generan impuestos, sin que por ello estas operaciones den lugar a doble tributación. Además, no existen limitaciones en cuanto a la repatriación de las ganancias netas o utilidades, los cuales son producto de la inversión, ni obligación de reinvertir las mismas en el territorio nacional. Y en este escenario, después de la renta petrolera, el Impuesto Sobre La Renta tiene importancia económica, por ser uno de los ingresos más significativos para el país, que no sólo influye para soportar los gastos públicos, sino también inciden en la economía, el empleo y la política todos elementos determinantes para el funcionamiento del país.

**Definiéndolo** Vidal (2010) el Impuesto Sobre la Renta como un impuesto obligatorio regido por derecho público, de naturaleza personal o subjetivo que grava la renta obtenida por personas naturales o jurídicas y asimiladas a éstas, así como otros entes económicos que de acuerdo a la Ley que lo establece sean contribuyentes (p. 17). Tratándose, de un impuesto muy general debido a que el universo de contribuyentes que abarca es numeroso y su recaudación es esencial, ya que se aplica sobre los ingresos que por diferentes conceptos puedan percibir tanto las personas naturales como jurídicas, residentes en el país o en el extranjero.

Actualmente este tributo se rige por la Ley de Impuesto Sobre La Renta (LISR), publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16/02/2007, y se **caracteriza** por:

- Es un impuesto directo, puesto grava una exteriorización inmediata de riqueza.
- Es personal, ya que lo soporta directamente el beneficiario del enriquecimiento.
- Es progresivo lo que significa que mientras mayor sea el enriquecimiento, mayor será la alícuota tributaria aplicable.

Indica Palacios (2008) que la Ley de Impuesto Sobre la Renta venezolana, es uno de los instrumentos legales que favorece la mayor recaudación de ingresos no petroleros por parte del Gobierno Nacional, por lo tanto, los impuestos poseen un apreciable significado de contenido financiero, de presión fiscal, de política fiscal, presupuestario, monetario, económico, y estructural, con lo que demandan del Estado, una formidable organización para atender tanto la determinación, recaudación, administración y control de los mismos.

La Ley de Impuesto Sobre La Renta (2007) señala cuatro (4) tipos de **contribuyentes** para este impuesto, los cuales según Vidal (2010) corresponden a:

- Personas naturales residenciadas en Venezuela.
- Personas naturales no residenciadas en Venezuela.
- Personas jurídicas domiciliadas en Venezuela.
- Personas jurídicas no domiciliadas en Venezuela.

Atendiendo a esta consideración, el artículo 7 de la mencionada Ley señala que el domicilio fiscal del contribuyente va a depender, si el mismo realiza operaciones en Venezuela por medio de un establecimiento permanente o base fija, cuando directamente, o por medio de apoderado, empleado o representante, posea o realice en el territorio venezolano:

- local o lugar fijo de negocios,
- sede de dirección, sucursal,
- oficinas, fábricas, talleres,
- Instalaciones, almacenes, tiendas,
- obras de construcción, entre otras.

En cuanto a las declaraciones del Impuesto Sobre La Renta, pueden existir los designados contribuyentes especiales, los cuales Rodríguez (2008) define como aquellos sujetos pasivos notificados en forma expresa como tales por parte de la administración tributaria (SENIAT), en virtud de su nivel de ingresos, sector o actividad económica. Una vez notificados por escrito de tal condición por las gerencias regionales de tributos internos, dichos contribuyentes deberán sujetarse a

partir de la fecha que se indique en la respectiva notificación, a las normas establecidas para la declaración y pago de sus obligaciones tributarias y efectuar los pagos respectivos de acuerdo al calendario que publicará anualmente el SENIAT para este tipo de contribuyentes, y del cumplimiento de los deberes formales, como agentes de retención o percepción del tributo.

En lo que respecta a los **Principios que Informan al Impuesto Sobre La Renta**, la Ley que lo regula señala en el artículo 1: “Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especies, causarán impuesto según las normas establecidas en esta Ley”. Contenido que lleva a Candal (2005) a observar la convergencia de dos principios: el primero se refiere a la renta neta y el segundo a la renta disponible. De manera que, cuando se verifica el cumplimiento de estos dos requisitos, la renta obtenida se convierte en una renta susceptible de ser gravada; pues de faltar uno de éstos, la renta no sería gravable, al menos desde el punto de vista del Impuesto Sobre La Renta.

Anota el autor mencionado, que también en el contenido del artículo 1 se encuentra implícito el principio de territorialidad de la renta, el cual ampliado en el proceso de reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta en el año 1999, incluyéndose como rentas gravables tanto las de fuente territorial como las de fuente extraterritorial. Lo cual se puede apreciar cuando el artículo 1 establece:

..., salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona natural o jurídica residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de sus ingresos esté situada dentro del país o fuera de él.

Asociando el autor dicho contenido con el Régimen de Renta Mundial, e indicando que el alcance de tal norma se encuentra en el artículo 11 del Código Orgánico Tributario, cuando dice: “La leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela o posea establecimiento permanente o base fija en el país”.

Refiere, igualmente, Candal (2005) que la Ley de Impuesto Sobre La Renta también tipifica otros principios como la anualidad de la renta y la autonomía entre los ejercicios fiscales, pues aunque este último no lo define expresamente la Ley, el mismo se deduce de algunas de sus disposiciones.

- **Principio del Enriquecimiento Neto:** La Ley de Impuesto Sobre La Renta en el artículo 4 con respecto al enriquecimiento neto señala:

Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidas por esta Ley, sin perjuicio, respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial, del ajuste por inflación previsto en esta Ley. A los fines de la determinación del enriquecimiento neto de fuente extranjera se aplicarán las normas de la presente Ley, determinantes de los ingresos, costos y deducciones de los enriquecimientos de fuente territorial. La determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto será el resultado de sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial. No se admitirá la imputación de pérdidas de fuente extraterritorial al enriquecimiento o pérdida de fuente territorial.

Infiriéndose de lo anterior que el Enriquecimiento Neto se encuentra asociado a los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley.

No obstante, para una mejor comprensión del enriquecimiento neto, Candal (2005) propone definir el concepto de renta neta y enumerar sus elementos constitutivos, indicando al respecto: “La renta neta es un enriquecimiento, el cual puede consistir en dinero o en especies que viene a incorporarse al patrimonio de su titular” (p. 34). Aclarando, que el enriquecimiento global neto o renta neta, determina una categoría fiscal, en razón que se calcula de acuerdo con las disposiciones que ella prevé. Sólo se permite restar, a efectos del cálculo del enriquecimiento global neto de fuente territorial; del ingreso bruto fiscal, los costos y deducciones permitido por la Ley, no dejándose al arbitrio de los particulares el modo de determinación de la renta neta.

Sin embargo, acota el investigador, que existe casos en los cuales el procedimiento de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones no sería aplicable, como en el caso de las rentas presuntas, respecto de las cuales el legislador define claramente las bases de determinación de la renta neta gravable, prescindiendo de los costos y gastos reales que pudieran causarse en la obtención de dicha renta, ya que el legislador presume porcentualmente los costos y gastos fiscales a ser imputados.

Destaca que uno de los aspectos relevantes incluidos en el artículo 4 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, es la imposibilidad de imputar pérdidas originadas en el exterior con rentas de fuente territorial. Aún cuando lo que no se encuentra prohibido, es la compensación de pérdidas de fuente venezolana con rentas obtenidas por el contribuyente en el extranjero, aún cuando de ciertas disposiciones del recién reformado Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (artículo 5, párrafo único), se podría desprender tal limitación, al considerar que solamente enriquecimientos positivos de fuente territorial y extraterritorial pueden ser sumados a efectos de determinar la renta global mundial gravable.

- **Principio de la Renta Disponible:** Aún cuando una renta reúna todas las condiciones señaladas, ello no es indicativo de que la misma pueda ser objeto de tributación. En este sentido, De Barros (2002) refiere que para ser gravable, la renta neta debe encontrarse jurídica y económicoamnete a disposición del contribuyente. Así, en el caso de la renta proveniente del trabajo, cuya manifestación más frecuente es el salario, se requiere para que pueda ser considerada como materia gravable, que haya sido efectivamente percibida, es decir, cobrada, por parte de su beneficiario.

Respecto a la renta mixta, o al que proviene conjuntamente del trabajo y del capital, sostiene el autor que nos e aplica en todos los casos el criterio de percepción efectiva, sino que se admite, a los fines fiscales, que parte de la renta sea considerada como gravable en el momento en que se realiza la operación y se contabiliza el beneficio.

Bajo estos señalamientos, Candal (2005) apunta que el concepto de “disponibilidad” requiere el momento en que la renta económica entre en el dominio fiscal. Lo que le lleva a decir que el “principio de la disponibilidad de la renta” radica no tanto en determinar la existencia de la renta, sino en fijar la oportunidad en que la misma pasa a tener relevancia fiscal. Como ilustración de esto remite al contenido del artículo 5 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, donde el legislador ha establecido tres (3) tipos de disponibilidad de rentas:

1. Enriquecimientos disponibles cuando son efectivamente pagados:

A. Enriquecimientos provenientes del uso o goce de ciertos bienes muebles o inmuebles:

(a) Los intereses provenientes de cualquier tipo de crédito;

(b) Los canones de arrendamiento de bienes inmuebles.

B. Enriquecimientos derivados de regalías y demás participaciones análogas; las participaciones en los enriquecimientos o pérdidas netas provenientes de las operaciones de cuentas en participación; en este último caso, sólo si dichas rentas se originan de actividades cuyas rentas sean igualmente gravadas en el momento de su cobro efectivo.

C. Enriquecimientos producidos por el trabajo bajo relación de dependencia, o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles.

D. Enriquecimientos derivados de la enajenación de bienes inmuebles.

E. Enriquecimientos derivados de ganancias fortuitas, tales como premios de lotería, premios de hipódromos, entre otros.

2. Enriquecimientos disponibles en el momento en que son devengados:

A. Enriquecimientos derivados de cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, en cuyo caso se considera disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda a cada ejercicio fiscal.

B. Enriquecimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes muebles y los provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguro u otras instituciones de crédito.

C. Enriquecimientos disponibles desde que se realizan las operaciones que los producen: son todos los enriquecimientos netos que no están comprendidas en ninguna de las dos categorías anteriores, tal es el caso de las actividades industriales y/o comerciales, y la prestación de servicios mercantiles, entre otros.

Asimismo, hay que tener en cuenta que para la determinación de la disponibilidad de la renta, los abonos en cuenta se consideran pagos, salvo prueba en contrario.

- **Principio del Abono a Cuenta:** En relación a este concepto, la Ley de Impuesto Sobre La Renta no lo define, lo único que reseña en el artículo 5 es que “en todos los casos a los que se refiere este artículos, los abonos en cuenta se considerarán pagos, salvo prueba en contrario”. Indicando Paredes (2002) que a falta de prueba en contrario, la presunción legal es la de equiparar el abono en cuenta a pago, lo que significaría que la renta se consideraría disponible para su perceptor y, por ende, gravable para éste desde el momento en que se verifique el respectivo abono en cuenta, reflejado contablemente, como un reconocimiento nominal de la deuda con el acreedor.

En este orden, el artículo 82 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2003) establece que para que exista abono en cuenta, deben presentarse de forma concurrente dos elementos:

- (a) Que exista reconocimiento contable específico del pasivo, vale decir, identificación nominal del acreedor en el pasivo contable del pagador; y
- (b) Que exista disponibilidad jurídica de la renta para el acreedor.

No obstante, advierte Candal (2005) que este concepto ha generado confusión entre los contribuyentes, sobre todo por su subjetividad y por no considerar con claridad, la disponibilidad económica de la renta a los efectos de la configuración de concepto de abono a cuenta.

**- Principio de la Territorialidad de la Renta:** En materia de Impuesto Sobre La Renta, en Venezuela aplica el principio fiscal de la territorialidad, es decir, que las actividades económicas que se desarrollan en su espacio generan impuestos, sin que por ello estas operaciones den lugar a doble tributación. Estableciendo la Ley de Impuesto Sobre La Renta, en el artículo 6 que “un enriquecimiento proveniente de actividades económicas realizadas en Venezuela, cuando alguna de las causas que lo originan ocurre dentro del territorio nacional”, la ampliación de este concepto, lleva a Candal (2005) a incluir como rentas de fuente territorial a las que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país. Y en este orden de ideas, el propio artículo 6 de la Ley establece las causas para considerar que una renta califica como de fuente territorial:

- (a) La explotación del suelo o del subsuelo.
- (b) La formación, traslado, cambio o cesión del uso del goce de bienes muebles o inmuebles corporales o incorpórales.
- (c) La prestación de servicios por parte de personas domiciliadas, residentes o transeúntes en la República Bolivariana de Venezuela.
- (d) La remuneraciones, honorarios o pagos análogos que se obtenga en el exterior vinculados con la importación de asistencia técnica o de servicios tecnológicos.
- (e) la prestación de servicios en el exterior por parte de funcionarios de los poderes públicos nacionales, estadales o municipales.

En cualquiera de los casos señalados, el enriquecimiento generado es considerado por la Ley de Impuesto Sobre La Renta como de fuente territorial y, en consecuencia, gravable en Venezuela.

**- Principio de la Renta Mundial:** Este principio, según Guerrero (2008), responde al aspecto espacial del hecho imponible, es decir, indica hasta qué punto un enriquecimiento puede ser gravado por la legislación tributaria venezolana ampliando el principio de Territorialidad. Considerando el mencionado autor que el gravamen a

la renta mundial es el sistema más generalizadamente aplicado a nivel mundial y está presente en la mayoría de las jurisdicciones tributarias del mundo desarrollado.

Al referirse a este principio, Candal (2003) aprecia que en relación a los contribuyentes sujetos al sistema de renta mundial que, el segundo párrafo del artículo de la Ley de Impuesto Sobre La Renta es el que extendió el alcance de la imposición a la renta en Venezuela a rentas obtenidas de servicios prestados en el exterior o bienes situados fuera de Venezuela. Para una comprensión de su contenido, el segundo párrafo indica:

Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuesto sobre sus rentas de a cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela estarán sujetas al mismo impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa del enriquecimiento esté u ocurra dentro del país, aún cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

**- Renta Anual. Principio de la Autonomía del Ejercicio Fiscal:** A los fines del gravamen a la renta, el enriquecimiento, además de ser neto, disponible y territorial, debe ser anual, es decir, que sólo será imponible la renta obtenida en el período de un año y que el impuesto ha de liquidarse sobre la base de las rentas obtenidas en ejercicios económicos que comprendan generalmente un año, considerados completamente independientes unos de otros.

El principio de la anualidad del ejercicio, se encuentra recogido en el artículo 1 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, además que es deducido de otras disposiciones contenidas en la propia ley y en el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

Como excepción a este principio Candal (2005) la encuentra en el artículo 80 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta:

... se aplicarán al ejercicio gravable los ajustes que se produzcan dentro de dicho ejercicio, por créditos y débitos correspondientes a ingresos, costos o deducciones de los dos años, inmediatamente anteriores, mediante declaraciones sustitutivas, siempre que en el año en el cual se causó el ingreso o egreso, el contribuyente haya estado imposibilitado de precisar el monto del respectivo ingreso, costo o deducción ...

Tratándose una excepción que sólo aplicaría para los ingresos, en los casos de rentas disponibles en la oportunidad en que se realizan las operaciones que los producen, ya que las rentas disponibles en el momento del pago, deben reportarse en las declaraciones de rentas correspondientes al año en que efectivamente fueron percibidas (disponibilidad de la renta sobre la base de lo pagado).

Otra excepción a esta regla, según el autor mencionado, corresponde a la oportunidad de declarar rentas imponibles relativas a un período menos a un año, caso este posible en el primer o último año de operaciones, tal y como lo establece el artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, o en una situación de cambio o de cierre de ejercicio fiscal.

### **Las Declaraciones de Rentas**

Las declaraciones son manifestaciones por parte de los sujetos pasivos de los enriquecimientos gravables o pérdidas obtenidas o producidas durante un período económico o fiscal. Refiriendo Rodríguez (2008) que la declaración de rentas comprende todos los enriquecimientos gravables obtenidos y las pérdidas sufridas en el período a que la misma se refiere, incluidos los sometidos a retención total o parcial.

En consecuencia, la declaración de rentas deberá contener todos los beneficios, costos y gastos causados en dicho período, debido a la característica de globalidad del Impuesto Sobre La Renta.

Hay que recordar que para la determinación del Impuesto Sobre La Renta, la vigente Ley establece que los ingresos brutos son aquellos ingresos de cualquier naturaleza, tanto en dinero como en especie, que haya percibido o se le haya abonado

en cuenta a cualquier personal natural o jurídica, durante un ejercicio económico determinado; los ingresos brutos están conformados por el monto de venta de bienes y servicios en general, intereses sobre créditos, arrendamientos, así como lo percibido por concepto de cualquier actividad económica.

Para determinar el enriquecimiento neto gravable por el Impuesto Sobre La Renta, se tomará la totalidad de los ingresos brutos percibidos por el contribuyente y se le restará los costos, los cuales según Rodríguez (2008) “son todas aquellas erogaciones causadas durante un período fiscal, para producir o adquirir un bien vendido o para la prestación de un servicio durante el período gravable” (p. 195).

Señalando al artículo 23 de la Ley en este sentido, las condiciones que deben cumplir los costos para que sean admitidos como tales en la declaración anual:

- Normales y necesarios.
- Tener relación con la producción o adquisición del bien o del servicio prestado.
- Incurridos en Venezuela.

De manera que para los efectos del Impuesto Sobre La Renta, se considera realizado en el país:

- El costo de la adquisición de los bienes destinados a ser revendidos o transformados en el país, así como el costo de los materiales y de otros bienes destinados a la producción de la renta.
- Las comisiones usuales, siempre y cuando las mismas no correspondan a cantidades fijas, sino a porcentajes normales calculados sobre el precio de la mercancía, que sean cobradas exclusivamente por la realización de gestiones relativas a la adquisición o compra de bienes.
- Los gastos de transporte y seguro de los bienes investidos en la producción de la renta.

Estos costos se le restan al ingreso bruto para obtener la renta bruta; no obstante, el impuesto no recae sobre la renta bruta, sino sobre la denominada renta

neta fiscal que se obtiene al deducir de la renta bruta los gastos o egresos (deducciones) realizados por el contribuyente durante el ejercicio gravable.

**1. Declaración Definitiva:** Es una obligación de contribuyente la cual debe realizarse en los formularios y fechas oficiales emitidas para tal fin por la administración tributaria, la cual reflejará los resultados fiscales de un ejercicio, ya sean enriquecimientos o pérdidas.

Están obligados a presentar declaración las personas naturales y herencias yacentes cuando hayan obtenido durante el ejercicio un enriquecimiento neto anual superior a mil unidades tributaria (1.000 U.T.) o ingresos brutos superiores a mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.).

Igualmente, tienen la obligación de declarar las personas naturales que realicen actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario, cuando sus ingresos brutos sean superiores a dos mil seiscientas veinticinco unidades tributarias (2.625 U.T.).

Con respecto a las personas jurídicas, están obligadas a presentar declaración, independientemente de cuál sea el monto de sus enriquecimientos, o si obtuvieron pérdidas.

Asimismo, el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2003) en sus artículos 154 y 174 establece que la declaración definitiva de rentes debe ser presentada en formularios emitidos o autorizados por la administración tributaria. Actualmente según Providencia Administrativa 0103, las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica, deberán presentar electrónicamente sus declaraciones de Impuesto Sobre La Renta correspondiente a los períodos que se inicien el 01/01/2009, y ser firmadas por el contribuyente o responsable, o en su defecto por el representante legal del contribuyente, así como por la persona que elaboró dicha declaración (artículo 137 del reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

Dentro De este marco el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2003) en su artículo 146 establece que el plazo para presentar la declaración

definitiva de rentas, tanto para las personas naturales como jurídicas, es de tres (3) meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal gravable.

**2. Declaración Estimada:** Esta declaración es una obligación tributaria dispuesta en la Ley del Impuesto Sobre La Renta para cierta categoría de contribuyentes, obteniendo de éstos un pago anticipado del impuesto que presumiblemente le corresponda pagar en el ejercicio. Señala Vidal (2010) que en la declaración estimada no se liquidan impuestos en base a los enriquecimientos que se hayan generado, sino sobre una parte del enriquecimiento neto que se estima que el contribuyente podría obtener en el ejercicio en curso, tomando en consideración el declarado en el año inmediatamente anterior.

En este sentido, la Ley expresa en el artículo 83 que los contribuyentes que hayan obtenido en el período anterior al ejercicio en curso enriquecimientos superiores a mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.) deben presentar declaración estimada de sus enriquecimientos correspondientes al ejercicio gravable en curso según las disposiciones del Reglamento y de la Ley

Igual obligación tendrán los contribuyentes que obtengan enriquecimientos superiores a mil unidades tributarias (1.000 U.T.) cuando su ejercicio inmediato anterior haya sido menor a un año (artículo 156 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

Anota Rodríguez (2008) que las personas jurídicas en el caso de la declaración estimada, deberán pagar a título del anticipo el resultado del cálculo siguiente:

- El 75% del monto del impuesto derivado de la declaración estimada.
- Al monto anterior, le resta los impuestos que el hayan sido retenidos hasta el mes anterior al que se debe presentar dicha declaración.
- Este último exultado será el impuesto a pagar.

Establece el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta que los contribuyentes deben presentar esta declaración a partir del sexto mes posterior al cierre del ejercicio gravable.

Asimismo, los contribuyentes podrán pagar el impuesto respectivo hasta en seis (06) porciones de igual monto cada una. Mensualmente y de forma consecutiva.

Si el contribuyente decide pagar este impuesto en una sola porción, el mismo deberá ser cancelado junto con la declaración estimada correspondiente. De igual manera pueden optar por cancelar el mismo en dos (02) o más porciones (artículo 164 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

La declaración estimada deberá elaborarse en los formularios oficiales que se editen o autoricen al efecto y presentarse ante el funcionario u oficina de la administración tributaria con jurisdicción en el domicilio fiscal del contribuyente o responsable.

**3. Declaración Sustitutiva:** El artículo 147 del Código Orgánico Tributario establece que las declaraciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes la suscriben; ellas se tienen como definitivas, aun cuando pueden ser modificadas en cualquier tiempo, sin perjuicio de las facultades de verificación de la Administración Tributaria y de la aplicación de las sanciones que correspondan.

No obstante, destaca Candal (2005) que la presentación de dos a mas declaraciones sustitutivas, o la presentación de la primera declaración sustitutiva después de los doce (12) meses siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración sustituida, dará lugar a una sanción de cinco unidades tributarias (5 UT), la cual se incrementara en cinco unidades tributarias (5UT), por cada nueva infracción, hasta un máximo de veinticinco unidades tributarias (25UT).

Las declaraciones de rentas presentadas podrán ser sustituidas o complementadas por otras declaraciones, si por alguna razón nos hemos equivocado o dejado de declarar ingresos. No obstante, en aquellos casos en que dichas declaraciones señalen enriquecimientos menores a los originalmente declarados, la Administración deberá aceptarlas y proceder a su verificación.

El artículo 147 del COT establece que las “Declaraciones y manifestaciones se tendrán como definitiva aun cuando puedan ser modificadas espontáneamente,

siempre y cuando no se hubiere iniciado el procedimiento de fiscalización y determinación previsto en el Código Orgánico Tributario y, sin perjuicio de las facultades de la Administración Tributaria y de la aplicación de las sanciones que correspondan, si tal modificación ha sido hecha a raíz de denuncias u observación de la Administración. (Garay, 2001).

### Bases Legales

**La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**, publicada en Gaceta Oficial N° 5.453 de fecha 24 de marzo de 2000, establece con respecto a la obligación tributaria: **Artículo 133.** Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley. Definiendo de esta manera el deber los ciudadanos y ciudadanas de contribuir a los gastos públicos mediante la cancelación de impuesto, tasas y contribuciones que establezca la ley.

**Artículo 316.** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

De esta manera, al sistema tributario le corresponde distribuir de manera imparcial las cargas públicas, según su capacidad económica del o la contribuyente; garantizando así un mejor nivel de vida para la población y defensa de la economía nacional.

**Artículo 317.** No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

Se colige de lo anterior que no podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén mencionadas o establecidas en la ley, ni proceder a concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, solo que estén sustentados por las leyes y que ningún tributo tenga efecto confiscatorio.

En desarrollo de los dispositivos constitucionales antes mencionados, el **Código Orgánico Tributario**, publicado en Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de Octubre del 2001, indica:

**Artículo 34:** La Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables, podrán convenir adicionalmente la definición de un domicilio electrónico, entendiéndose como tal a un mecanismo tecnológico seguro que sirva de buzón de envío de actos administrativos.

Sin perjuicio de lo previsto en los artículos 31, 32 y 33 de este Código, la Administración Tributaria Nacional, a los únicos efectos de los tributos nacionales, podrá establecer un domicilio especial para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen.

Lo anterior lleva a señalar que cada contribuyente podrá registrarse a través de un mecanismo tecnológico (correo-e mail), para enviar sus procesos, procesos administrativos; sólo para un grupo especial de ellos (Contribuyentes Responsables, Sujetos Activos o Sujetos Pasivos) por razones de costo y eficiencia; con éste método de envío de información administrativa, la Administración Tributaria está en capacidad de dar respuesta inmediata a las actuaciones del contribuyente en caso que vulneren sus derechos e intereses y devolver las mencionadas actuaciones administrativas, por el mismo medio (e mail) si está conforme o no.

**Artículo 35:** Los sujetos pasivos tienen la obligación de informar a la Administración Tributaria, en un plazo máximo de un (1) mes de producido, los siguientes hechos:

1. Cambio de directores, administradores, razón o denominación social de la entidad.
2. Cambio del domicilio fiscal.
3. Cambio de la actividad principal.
4. Cesación, suspensión o paralización de la actividad económica habitual del contribuyente.

**Parágrafo Único:** La omisión de comunicar los datos citados en los numerales 1 y 2 de este artículo, hará que se consideren subsistentes y válidos los datos que se informaron con anterioridad, a los efectos jurídicos tributarios, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar.

Lo anterior, permite indicar que sujetos pasivos están obligados a dar información a la Administración Tributaria, en un período de un mes, acerca de los cambios que se generen, relacionados con domicilio fiscal, actividad mercantil principal, directores, denominación social de la entidad y finalización, o pausa económica principal del Contribuyente.

**Artículo 41:** El pago debe efectuarse en el lugar y la forma que indique la ley o en su defecto la reglamentación. El pago deberá efectuarse en la misma fecha en que deba presentarse la correspondiente declaración, salvo que la Ley o su reglamentación establezcan lo contrario. Los pagos realizados fuera de esta fecha, incluso los provenientes de ajustes o reparos, se considerarán extemporáneos y generarán los intereses moratorios previstos en el artículo 66 de este Código.

La Administración Tributaria podrá establecer plazos para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen. A tales efectos, los días de diferencia entre los distintos plazos no podrán exceder de quince (15) días hábiles.

Evidenciándose del anterior contenido, la forma, lugar y fecha de la cancelación de las declaraciones de los tributos.

**Artículo 94:** Las sanciones aplicables son:

1. Prisión.
2. Multa.

3. Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo.
4. Clausura temporal del establecimiento.
5. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
6. Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

**Parágrafo Primero:** Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.) se utilizará el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.

**Parágrafo Segundo:** Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.

**Parágrafo Tercero:** Las sanciones pecuniarias no son convertibles en penas restrictivas de la libertad.

Lo anterior permite señalar que el incumplimiento de las normas tributarias, independientemente de que se deba a errores en la determinación de la obligación tributaria, trae como consecuencia la aplicación de sanciones como: a) Penas privativas de la libertad, b) Penas pecuniarias y, c) Penas impeditivas o privativas. En concordancia con la anterior clasificación, esta se atiende según su naturaleza.

**Artículo 146:** Los deberes formales deben ser cumplidos:

1. En el caso de personas naturales, por sí mismas o por representantes legales o mandatarios.
2. En el caso de personas jurídicas, por sus representantes legales o convencionales.
3. En el caso de las entidades previstas en el numeral 3 del artículo 22 de este Código, por la persona que administre los bienes, y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad.
4. En el caso de sociedades conyugales, uniones estables de hecho entre un hombre y una mujer, sucesiones y fideicomisos, por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo y en su defecto por cualquiera de los interesados.

Asimismo, la **Ley de Impuesto Sobre la Renta (2006)** publicada en Gaceta Oficial 38.529 del 25/09/06, expresa:

## **Personas sometidas al pago del impuesto**

**Artículo 7.** Están sujetos al régimen impositivo previsto en esta Ley:

- a. Las personas naturales.
- b. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.
- c. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.
- d. Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.
- e. Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores.
- f. Los establecimientos permanentes, centros o base fijas situados en el territorio nacional.

**Parágrafo Primero:** A los fines de esta Ley, las herencias yacentes se considerarán contribuyentes asimilados a las personas naturales, y las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita por acciones y las civiles e irregulares o de hecho que revistan la forma de compañía anónima, de sociedad de responsabilidad limitada o de sociedad en comandita por acciones, se considerarán contribuyentes asimilados a las compañías anónimas.

**Parágrafo Segundo:** En los casos de contrato de cuentas en participación, el asociante y los asociados estarán sujetos al régimen establecido en el presente artículo; en consecuencia, a los efectos del gravamen, tales contribuyentes deberán computar dentro de sus respectivos ejercicios anuales la parte que les corresponda en los resultados periódicos de las operaciones de la cuenta.

**Parágrafo Tercero:** A los fines de esta Ley, se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en la República Bolivariana de Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en la República Bolivariana de Venezuela una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo, o cuando realicen en el país actividades referentes a minas o hidrocarburo, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales u realice actividades

profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo donde realice toda o parte de su actividad, bien sea por si o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin. Queda excluido de esta definición aquel mandatario que actúe de manera independiente, salvo que tenga el poder de concluir contratos en nombre del mandante. También se considera establecimiento permanente a las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional, a los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios y a los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente las bases fijas en el país de personas naturales residentes en el extranjero, a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

Coligiéndose del anterior contenido que están sometidos al régimen impositivo previsto para el Impuesto Sobre La Renta:

- a. Las personas naturales.
- b. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.
- c. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las Comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, Incluidas las irregulares o de hecho.
- d. Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.
- e. Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores.
- f. Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.

## **Pago del impuesto por las compañías anónimas**

**Artículo 9.** Las compañías anónimas y los contribuyentes asimilados a éstas que realicen actividades distintas a las señaladas en el artículo 11 de esta Ley, pagarán impuesto por todos sus enriquecimientos netos, con base a la tarifa prevista en el artículo 52 y los tipos de impuesto fijados en sus párrafos.

A las sociedades o corporaciones extranjeras, cualquiera sea la forma que revistan, les será aplicado el régimen previsto en este artículo.

Las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el literal e del artículo 7 de esta Ley, pagarán el impuesto por todos sus enriquecimientos netos con base en lo dispuesto en el artículo 52.

Las fundaciones y asociaciones sin fines de lucro pagarán con base al artículo 50 de esta Ley.

Derivándose de lo anterior, que las personas jurídicas, bajo la figura de compañías anónimas y como contribuyentes del impuesto sobre la renta, pagan el mismo con base a la tarifa prevista en el artículo 52 y los tipos de impuesto fijados en sus párrafos, como se indica a continuación:

### **Enriquecimiento global neto**

**Artículo 52:** El enriquecimiento global neto anual obtenido por los contribuyentes a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, se gravará salvo disposición en contrario, con base en la siguiente tarifa expresada en unidades tributarias (U.T.):

#### **Tarifa N° 2**

1 Por la fracción comprendida hasta 2.000,00 .....	15%
2 Por la fracción que excede de 2.000,00 hasta 3.000,00 .....	22%
3 Por la fracción que excede de 3.000,00 .....	34%

**Parágrafo Primero:** Los enriquecimientos netos provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, sólo se gravaran con un impuesto proporcional de cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%).

A los efectos de lo previsto en este parágrafo, se entenderá por instituciones financieras, aquéllas que hayan sido calificadas como tales por la autoridad competente del país de su constitución.

**Parágrafo Segundo:** Los enriquecimientos netos anuales obtenidos por las empresas de seguros y de reaseguros a que se refiere el artículo 38 de

esta Ley, se gravarán con un impuesto proporcional del diez por ciento (10%).

### **Rebajas por inversión**

**Artículo 56:** Se concede una rebaja de impuesto del diez por ciento (10%) del monto de las nuevas inversiones que se efectúen en los cinco años siguientes a la vigencia de la presente Ley, a los titulares de enriquecimientos derivados de actividades industriales y agroindustriales, construcción, electricidad, telecomunicaciones, ciencia y tecnología, y en general, a todas aquellas actividades que bajo la mención de industriales representen inversión para satisfacer los requerimientos de avanzada tecnología o de punta, representadas en nuevos activos fijos, distintos de terrenos, destinados al aumento efectivo de la capacidad productiva o a nuevas empresas, siempre y cuando no hayan sido utilizados en otras empresas.

Los titulares de enriquecimientos derivados de la prestación de servicios turísticos, debidamente inscritos en el Registro Turístico Nacional, gozarán de una rebaja del setenta y cinco por ciento (75%) del monto de las nuevas inversiones destinadas a la construcción de hoteles, hospedajes y posadas, la ampliación, mejoras o reequipamiento de las edificaciones o de servicios existentes, a la prestación de cualquier servicio turístico o a la formación y capacitación de sus trabajadores. Para el caso de las actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas, la rebaja prevista en este artículo será de un ochenta por ciento (80%) sobre el valor de las nuevas inversiones realizadas en el área de influencia de la unidad de producción cuya finalidad sea de provecho mutuo, tanto para la unidad misma como para la comunidad donde se encuentra inserta. A los fines del reconocimiento fiscal de las inversiones comunales, éstas deberán ser calificadas previa su realización y verificada posteriormente, por el organismo competente del Ejecutivo Nacional.

Igual rebaja se concederá a la actividad turística por inversiones comunales, cuando las mismas sean realizadas por pequeñas y medianas industrias del sector.

Se concederá una rebaja de impuesto del diez por ciento (10%), adicional a la prevista en este artículo del monto de las inversiones en activos, programas y actividades destinadas a la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente.

Parágrafo Primero: Las rebajas a que se contrae este artículo no se concederán a los contribuyentes que se dediquen a las actividades señaladas en el artículo 11 de esta ley.

Parágrafo Segundo: En el caso que la inversión se traduzca en la adquisición, construcción o instalación de un activo fijo, las rebajas

establecidas en este artículo sólo se concederán en aquellos ejercicios en los cuales los activos fijos adquiridos, construidos o instalados para los fines señalados en este artículo, estén efectiva y directamente incorporados a la producción de la renta.

En los demás casos establecidos en este artículo, la rebaja se concederá en el ejercicio en el cual se realice efectivamente la inversión.

Parágrafo Tercero: Para determinar el monto de las inversiones a que se contrae este artículo, se deducirán del costo de los nuevos activos fijos incorporados a la producción de la renta, los retiros, las amortizaciones y las depreciaciones hechas en el ejercicio anual sobre tales activos.

Los retiros de activos fijos por causas no fortuitas ni de fuerza mayor que se efectúen por el contribuyente dentro de los cuatro años siguientes al ejercicio en que se incorporen, darán lugar a reparos o pagos de impuestos para el año en que se retiren, calculados sobre la base de los costos netos de los activos retirados para el ejercicio en que se incorporaron a la producción de la renta.

Parágrafo Cuarto: A los fines de este artículo, no podrán tomarse en cuenta las inversiones deducibles, de conformidad con lo establecido en el numeral 10 del artículo 27 de esta ley.

### Obligación de la declaración de enriquecimiento global neto

**Artículo 79.** Las personas naturales residentes en el país y las herencias yacentes que obtengan un enriquecimiento global neto anual superior a mil unidades tributarias (1.000 U.T.) o ingresos brutos mayores de mil quinientas unidades tributarias {1.500 U.T.) deberán declararlos bajo juramento ante un funcionario, oficina o por ante la institución que la Administración Tributaria señale en los plazos y formas que prescriba el Reglamento.

Igual obligación tendrán las personas naturales que se dediquen exclusivamente a la realización de actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario y obtengan ingresos brutos mayores de dos mil seiscientas veinticinco unidades tributarias (2,625 U.T.).

Las compañías anónimas y sus asimiladas, sociedades de personas, comunidades y demás entidades señaladas en los literales c y c del artículo 7 de esta Ley, deberán presentar declaración anual de sus enriquecimientos o pérdidas, cualquiera sea el monto de los mismos.

**Parágrafo Único:** A los fines de lo previsto en este artículo, se entenderá por actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario, las que provengan de la explotación directa del suelo o de la cría y las que se deriven de la elaboración complementaria de los productos que obtenga el agricultor o el criador, realizadas en el propio fundo, salvo

la elaboración de alcoholes y bebidas alcohólicas y de productos derivados de la actividad pesquera.

Del anterior dispositivo jurídico se observa en el tercer párrafo, que las compañías anónimas y sus asimiladas, deberán presentar declaración anual de sus enriquecimientos o pérdidas, cualquiera sea el monto de los mismos.

**Artículo 82.** El Ejecutivo Nacional podrá ordenar que ciertas categorías de contribuyentes, que dentro del año inmediatamente anterior al ejercicio en curso, hayan obtenido enriquecimientos netos superiores a mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.), presenten declaración estimada de sus enriquecimientos correspondientes al año gravable en curso, a los fines de la determinación y pago de anticipo de impuestos, todo de conformidad con las normas, condiciones, plazos y formas que establezca el Reglamento.

Igualmente podrá acordar, que el anticipo de impuesto a que se refiere este artículo se determine tomando como base los datos de la declaración definitiva de los ejercicios anteriores y que los pagos se efectúen en la forma, condiciones y plazos que establezca el Reglamento. En este caso podrá prescindirse de la presentación de la declaración estimada.

Asimismo cuando cualquier contribuyente haya obtenido dentro de alguno de los doce (12) meses del año gravable en curso, ingresos extraordinarios que considere de monto relevante, podrá hacer una declaración especial estimada de los mismos distintas a la que se refiere el encabezamiento de este artículo, practicando simultáneamente la autoliquidación y pago de anticipos de los impuestos correspondientes, en la forma y modalidades que establezca el Reglamento.

### **Reajuste por inflación**

**Artículo 190:** A las solos efectos de esta Ley, el incremento o disminución del valor que resulte del reajuste regular por inflación del patrimonio neto, formará parte del patrimonio desde el último día del ejercicio gravable, debiéndose traspasar su valor a la cuenta actualización del patrimonio

En otro orden de ideas, igualmente, el **Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (1997)**, establece:

## **Conciliación Fiscal de renta**

**Artículo 123:** Los contribuyentes sujetos al sistema integral de ajustes y reajustes por efectos de la inflación a que se refiere el Título IX de la Ley, cuando menos, deberán llevar un libro adicional y los demás registros que sean necesarios, para dejar constancia en ellos, en forma separada para cada uno de los conceptos indicados en los numerales siguientes:

1. El ajuste inicial a los inventarios de conformidad con los detalles exigidos en el artículo 104 de este Reglamento.
2. El ajuste inicial y cálculo del tres por ciento (3%) de los activos fijos depreciables de conformidad con los requisitos establecidos en el numeral (1) del artículo 105 de este Reglamento.
3. El ajuste inicial del resto de los activos no monetarios amortizables o no, distintos de los activos fijos depreciables pero incluyendo los activos fijos no depreciables, de conformidad con los detalles exigidos por el numeral (2) del artículo 105 de este Reglamento.
4. El ajuste inicial de los pasivos no monetarios realizable o no, de conformidad con los detalles exigidos por el numeral (3) del artículo 105 de este Reglamento.
5. El Balance General Fiscal Actualizado a la fecha del ajuste inicial exigido en el artículo 100 de este Reglamento.
6. El Balance General Fiscal Actualizado al cierre del ejercicio gravable anterior, reajustado al cierre del ejercicio gravable actual, para determinar en cada ejercicio el ajuste regular al patrimonio inicial exigido en el artículo 111 de este Reglamento.
7. El ajuste regular de los aumentos y disminuciones de capital social, de conformidad con los detalles exigidos en el numeral (1) del artículo 114 de este Reglamento.
8. El ajuste regular de los aumentos y disminuciones de las utilidades no distribuidas, de conformidad con los detalles exigidos en el numeral (2) del artículo 114 de este Reglamento.
9. El ajuste regular de los aumentos y disminuciones de otras cuentas de patrimonio, de conformidad con los detalles exigidos en el numeral (3) del artículo 114 de este Reglamento.
10. El ajuste regular de los aumentos y disminuciones registrados en la cuenta Exclusiones Fiscales al Patrimonio, de conformidad con los detalles exigidos en el numeral (4) del artículo 114 de este Reglamento.
11. El ajuste regular de los inventarios, de conformidad con los detalles exigidos por el artículo 120 de este Reglamento.
12. El ajuste regular de los activos no monetarios existentes al cierre del ejercicio gravable, de conformidad con los detalles exigidos por el artículo 117 de este Reglamento.

13. El ajuste regular de los pasivos no monetarios existentes al cierre del ejercicio gravable, de conformidad con los detalles exigidos por el artículo 118 de este Reglamento.
14. El asiento de transferencia de la cuenta Reajustes por Inflación a la cuenta Actualización del Patrimonio, exigido en el artículo 122 de este Reglamento.
15. El Balance General Fiscal Actualizado, a la fecha de cierre de cada ejercicio gravable.
16. Libro mayor mostrando el movimiento durante el ejercicio para las cuentas fiscales, Reajustes por Inflación, Actualización de Patrimonio y Exclusiones Fiscales al Patrimonio.
17. Cualquier otra información que fuere necesaria para demostrar la validez de la información registrada.
18. Una conciliación entre los resultados históricos del ejercicio y la renta gravable.

#### **Definición de Términos Básicos**

**Abono en Cuenta:** De acuerdo con la normativa que regula el Impuesto sobre la Renta, los abonos en cuenta estarán constituidos por todas las cantidades que los deudores del ingreso acrediten en su contabilidad o registro, mediante asientos nominativos, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento (Espinoza, 2007).

**Actividades Exentas:** Actividades que en principio están sujetas a gravamen, pero que en virtud de su finalidad específica o de las circunstancias que concurren en el titular que las realiza, quedan excluidas del impuesto de que se trate (Espinoza, 2007).

**Actividades No Sujetas:** Actividades que desde el primer momento quedan fuera del ámbito del respectivo impuesto (Espinoza, 2007).

**Actividades Sujetas:** Actividades que inciden en el supuesto de hecho del respectivo impuesto (Espinoza, 2007).

**Administración Tributaria:** Es una estructura organizativa de carácter especial, sin personalidad jurídica, dotado de autonomía funcional y financiera, adscrito al Ministerio de Hacienda, cuyo objeto es la administración del sistema de los ingresos tributarios nacionales. En Venezuela esta administración la realiza el

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y tributaria (SENIAT) (Figarella, 2011).

**Agente de retención:** Toda persona natural o jurídica designada por la Ley, que por su función pública o en razón de su actividad privada, intervenga en actos, negocios jurídicos u operaciones en los cuales deba efectuar una retención, para luego enterarla a la Administración Tributaria (Espinoza, 2007).

**Alícuota:** Cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen. Cuota parte proporcional de un monto global que determina el impuesto a pagar (Espinoza, 2007).

**Ajuste por Inflación:** Mecanismo de adaptabilidad del Impuesto Sobre La Renta, caracterizado por la adecuación en la medición del resultado sujeto a impuesto, por efectos de la inflación (Salazar, 2006).

**Capacidad Económica:** Representa la materia imponible, o sea la fuente del impuesto en cuanto de ella se detrae el importe del mismo (Ruiz, 2000).

**Cultura tributaria:** Conjunto de valores, conocimientos y actitudes compartido por los miembros de una sociedad respecto a la tributación y la observancia de las leyes que la rigen, esto se traduce en una conducta manifestada en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios con base en la razón, la confianza y la afirmación de los valores de ética personal, respeto a la ley, responsabilidad ciudadana y solidaridad social de los contribuyentes (Méndez, 2004).

**Efectividad:** La Efectividad es realizar un objetivo, cuyos efectos están en armonía con las intenciones que los planificadores o realizadores tenían en mente (Melinkoff, 1990).

**Eficiencia:** Hace referencia a los recursos empleados y los resultados obtenidos. Por ello, es una capacidad o cualidad muy apreciada por empresa u organizaciones, debido a que en la práctica todo lo que éstas hacen tiene como propósito alcanzar metas u objetivos con recursos (humanos, financieros, tecnológicos, físicos, de conocimientos, entre otros) limitados y en muchos casos, en situaciones complejas y muy competitivas (Thompson, 2008).

**Ejercicio Fiscal:** Se llama así al período de un año de duración que el fisco toma como unidad temporal para que los contribuyentes establezcan las ganancia o pérdidas que han tenido y determinar así los impuestos correspondientes (Ley de Impuesto Sobre La Renta, 2007).

**Elusión:** Hace referencia a las maniobras lícitas o ilícitas hechas antes del nacimiento de la obligación tributaria (Pineda, 2002).

**Error:** concepto que pertenece a la esfera del juicio, es decir, de las actitudes valorativas. En general, se denomina error a todo juicio o valoración que contraviene el criterio que se reconoce como válido, en el campo al que se refiere el juicio (Abbagnano, 1961).

**Evasión:** Es toda eliminación o disminución de un monto tributario, producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales (Fernández, 2004).

**Hacienda Pública Nacional:** comprende los bienes rentas y deudas que forman el activo y pasivo de la nación y todos los demás bienes y rentas cuya administración corresponde al poder nacional. La hacienda puede considerarse como persona jurídica y se denomina fisco nacional (Sánchez, 2009).

**Multa:** Pena pecuniaria que se impone por una falta, acción u omisión, o por contravenir lo que se ha pactado (Ruiz, 2000).

**Persona jurídica:** Ente puramente jurídico, abstracto, y de naturaleza homóloga sea cual fuere la sustancia extrajurídica que puedan o *no tener*. Persona jurídica es el concepto jurídicamente puro, que carece de todo elemento que no sea de raíz normativa; personalidad jurídica es en cambio una noción que presupone una concepción más integral del ente respectivo, y que aparece como parte del mismo (Gordillo, 2001).

**Plan:** Conjunto integrado de programas y proyectos que fundamentan la razón de ser de una organización (Monsalve, 2004).

**Planificación:** Herramienta de gestión que permite el aprovechamiento racional de las ventajas y oportunidades de negocios así como la fijación de políticas para la protección ante eventualidades causadas por debilidades competitivas, bien sea de un producto, de una marca, del negocio como tal o del sector económico en el cuál se desenvuelve el ente que se ve abocado a formular planes estratégicos para defender una posición, consolidar un liderazgo o, simplemente para sobrevivir comercialmente (Rodríguez, 2010).

**Principios de contabilidad generalmente aceptados:** Cuerpo de doctrinas y normas asociado con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y así como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la contaduría pública en el ejercicio de sus actividades (Briceño, 2005).

**Sanciones:** Constituyen las penas que imponen las autoridades tributarias a los infractores de las leyes tributarias en forma general (Ruiz, 2000).

**Simplificación de trámites:** Consiste en la racionalización y optimización de las tramitaciones que realizan las personas ante la Administración Pública a los fines de mejorar su eficacia, eficiencia, pertinencia, utilidad, para así lograr una mayor celeridad y funcionalidad en las mismas, reducir los gastos operativos, obtener ahorros presupuestarios (Londón, 2011).

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)

## Unidad de Análisis

**Objetivo General:** Analizar los mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.

Objetivos Específicos	Variables	Indicadores	Técnicas/ Instrumentos
- Indicar los conceptos vinculados al Impuesto Sobre La Renta que requieren mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en su determinación tributaria.	Conceptos vinculados	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Ingresos brutos</li> <li>-Retenciones</li> <li>-Deducciones</li> <li>-Exenciones</li> <li>-Exoneraciones</li> </ul>	Fichaje Observación
- Identificar los errores más comunes en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta que requieren de mecanismos de control contable en el sector construcción.	Errores más comunes en la determinación tributaria	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Incumplimiento de los Deberes Formales.</li> <li>- Incorrecta Aplicación de la Norma Tributaria.</li> <li>-Infracción de las leyes tributarias.</li> </ul>	Fichaje Observación
- Señalar los mecanismos de control contable que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.	Mecanismos de control contable utilizados	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Planificación tributaria</li> <li>- Control Interno</li> <li>- Plan auditoria interna</li> <li>- Uso de manuales de procedimiento</li> <li>- Diagrama de flujos</li> <li>- Sistemas automatizados para el control y seguimiento</li> <li>-Adopción de políticas, normas, procedimientos</li> </ul>	Fichaje Observación

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

El marco metodológico permite ubicar la investigación y desarrollar la manera cómo se hará el estudio, los pasos a seguir y su método. El marco metodológico, orienta al investigador en la realización del estudio, de manera que una vez realizado el trabajo, facilite la evaluación de la calidad de los resultados.

#### **Tipo de Investigación**

El problema objeto de estudio correspondió a una investigación descriptiva teniendo en cuenta que se orientó a analizar los mecanismos de control contable que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta. Para Tamayo (2001) la investigación descriptiva:

(...) comprende el registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual y la composición o proceso de los fenómenos. El enfoque se hace sobre conclusiones dominantes o sobre como una persona, grupo o cosa se conduce o funciona en el presente (p. 23).

En tal sentido, la investigación se fundamentó en los escenarios y las características propias que presentan los conceptos vinculados al impuesto sobre la renta que requieren mecanismos de control en el sector construcción, los errores más comunes, cometido por las empresas del sector construcción sobre los cuales la jurisprudencia venezolana ha venido sentando doctrina pacífica, y describir los mecanismos de control que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.

## **Diseño de Investigación**

La investigación tuvo un diseño documental, definido por Arias (2006) como:

(...) un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Como en toda investigación el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimiento (p. 25).

Como investigación documental se fundamentó la revisión doctrinaria, jurídica, legal, obtenida y registrada por otras investigaciones en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas, para de esa manera analizar y profundizar los conocimientos sobre los mecanismos de control contable que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.

Igualmente, atendiendo al diseño documental, la investigación fue bibliográfica, la cual Bavaresco (2006) considera:

Constituye prácticamente la investigación que da inicio a casi todas las demás, por cuanto permite un conocimiento previo o bien el soporte documental o bibliográfico vinculante al tema objeto de estudio, conociéndose los antecedentes y quiénes han escrito sobre el tema (...) esta investigación la que permite desarrollar con más propiedad las demás investigaciones (p. 28).

Entonces, mediante la investigación bibliográfica, se usaron libros, manuales, tesis, trabajos de ascenso, leyes, y doctrina relacionada con los mecanismos de control contable que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.

## **Fases o Etapas de la Investigación**

Metodológicamente el procedimiento que se siguió en esta investigación correspondió a las siguientes fases:

Fase I: Selección y Delimitación del tema: mediante la revisión bibliográfica y hemerográfica que permitió definir, formulará el problema, establecer los objetivos de la investigación, así como su justificación y alcances.

Fase II: En esta fase, haciendo uso de las técnicas de investigación documental, se conformaron los aspectos teóricos del problema en estudio, específicamente los relacionados con los conceptos vinculados al impuesto sobre la renta que requieren mecanismos de control en el sector construcción, los errores más comunes, cometido por las empresas del sector construcción y describir los mecanismos de control que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta

Fase III: Correspondió a la recolección de la información, a partir de la aplicación de técnicas propias de la investigación documental y bibliográfica, como el fichaje, la síntesis y el análisis crítico.

Fase IV: En esta fase, atendiendo a los resultados de la investigación, se formularon las respectivas conclusiones y recomendaciones de la investigación.

### **Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos**

La información se procesó atendiendo a los objetivos de investigación propuestos, para ello, se utilizaron las técnicas de la observación directa y el fichaje de textos.

En el presente trabajo de investigación se utilizó la técnica de la observación directa con el fin de que el investigador evidenciara y visualizara de cerca el sujeto de estudio. Según Méndez (2001) la observación es "una técnica intelectual e intencional que el investigador utiliza sobre hechos, acontecimientos, datos y relaciones que señalan la existencia de fenómenos que pueden explicarse en el marco del estudio que se realiza" (p.50).

El fichaje, lo define Dacosta (2012) como una técnica utilizada especialmente por los investigadores, mediante la que se recolecta y almacena información proveniente de diversas fuentes, a partir del uso de fichas. A partir de esta técnica se

hizo un registro de información documental sobre el problema estudiado, permitiendo ello, desarrollar las bases teóricas, y dar respuesta a los objetivos de la investigación.

En el caso de la presente investigación, se trabajó con la ficha bibliográfica, y la de resumen a fin de realizar un registro preliminar de las obras que se utilizaron y que llevaron a conformar el registro de información documental.

La ficha bibliográfica es un instrumento de estudio muy importante. En ella se resume el contenido de un libro y los datos más importantes que son convenientes tener a la mano. Los datos que debe tener son: Nombre completo del autor comenzando por el apellido. Título del libro que deberá ir subrayado. Editorial. Edición. Lugar y año en que fue editado; y Número de páginas.

La ficha resumen contiene en forma abreviada, los aspectos más importantes de un tema estudiado, o el resumen de una lectura .Es de gran utilidad, ya que además de su fin primordial de facilitar el aprendizaje de la materia, esta puede adiestrar en la relación y jerarquización de conceptos. Esta ficha tiene los mismos datos que la textual. Se diferencia de esta en que las notas no son una copia exacta de las ideas del autor, sino un sumario o resumen.

### **Validez y Confiabilidad del Instrumento de Recolección de Datos**

La validez a la que fueron sometidos los instrumentos que se emplearon en este estudio fue la validez de contenido, que según Hernández, Fernández y Baptista (2003) se refiere "al grado en que un instrumento refleja un dominio específico de contenido de lo que se mide" (p. 243). También señala que "es el grado en que la medición representa al concepto medido" (p. 243).

En este caso, la validación se aplicó a los instrumentos utilizados para recabar la información del marco muestral en estudio, ellos son los registro de observaciones, las lista de cotejo.

La validez de los registros de observaciones se centró en observar la coherencia que tiene la identificación de cada una de las celdas con cada una de las secuencias de

acción que contienen las listas de cotejo, así como también la coherencia que existe con los objetivos, las variables, los indicadores de las variables y los títulos que conforman el marco teórico. La validez de las listas de cotejo, se centró en observar la coherencia que tienen las secuencias de acción con los objetivos, las variables" los indicadores de las variables y el marco teórico

Para Hurtado (1998) "la confiabilidad es uno de los requisitos de la investigación y se fundamenta en el grado de uniformidad con que los instrumentos de medición cumplen su finalidad" (p.420).

En la presente investigación, la confiabilidad de los instrumentos de recolección de la información se basó en la adaptación de los conocimientos impartidos por las doctrina tributaria emitida por autores, Candal (2005), Villegas (2002), Moya (2009), así como por estudio previos vinculados a los conceptos vinculados al impuesto sobre la renta que requieren mecanismos de control en el sector construcción, los errores más comunes, cometido por las empresas del sector construcción y describir los mecanismos de control que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta; como fue el caso de Vidal (2010) Fernández (2004), espinosa, 2007, Salazar (2006), entre otros. La confiabilidad de los datos fue asegurada mediante la aplicación directa de los instrumentos por parte de la investigadora.

## **CAPÍTULO IV**

### **RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN**

El Impuesto Sobre La Renta es uno de los tributos más productivos e importantes para el Estado Venezolano, en el que se presentan un conjunto de aspectos que imponen para cualquier sector la economía venezolana, específicamente el de la construcción, el manejo de información oportuna, eficaz y eficiente que minimice la comisión de errores en su determinación. Pues aún cuando la Administración Tributaria en materia de Impuesto Sobre La Renta, les ofrece un tratamiento especial por las características que poseen las empresas que lo conforman, en cuanto a la determinación de sus ingresos, costos y gastos que determina la renta fiscal del ejercicio gravable. En el mismo priva la falta de una cultura tributaria que fortalezca una correcta determinación tributaria de dicho impuesto.

Revelando ello la necesidad de adoptar mecanismos de control contable para la prevención de dichos errores en la determinación tributaria de dicho impuesto. Pues a partir de éstos las empresas contarán con planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación, con el fin de procurar que la gestión tributaria del impuesto sobre la renta dentro de la organización, se realice de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes para dicho impuesto, dentro de las políticas trazadas por la Junta Directiva y por la Gerencia General, en atención a la visión y objetivos previstos por la empresa y por ende por el sector al que pertenece.

**Conceptos vinculados al Impuesto Sobre La Renta que requieren mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en su determinación tributaria.**

**Ingresos Brutos**

En el ordenamiento jurídico tributario venezolano no existe una noción uniforme de “ingresos brutos”, aún cuando los mismos representen en muchos casos, la base de cálculo o base imponible de distintos tributos. Afirmando Brito (1992), desde el punto de vista contable que “los ingresos brutos están constituidos por los ingresos normales o principales de una empresa, entendidos como todos aquellos que provengan de transacciones para las cuales fue constituida la empresa” (p. 189). Igualmente, atendiendo a la clasificación de Catacora (1999) “los ingresos brutos estarían comprendidos dentro de los denominados ingresos operacionales, los cuales están representados por todos aquellos incrementos del patrimonio que se originan como consecuencia de operaciones y/o transacciones relacionadas con el giro del negocio” (p. 218).

Mencionando Rangel (2009) que por esa razón, es que desde el punto de vista contable, los ingresos brutos siempre se muestran en el primer renglón del estado financiero denominado “estado de resultados” o “estado de ganancias y pérdidas”, pues primeros e reflejan los ingresos que obtuvo la empresa por las operaciones relacionadas con su giro ordinario, y luego, dentro del mismo estado financiero, en otra partida usualmente denominada “otros ingresos y egresos” se muestran los ingresos obtenidos por la empresas por operaciones no relacionadas con su giro ordinario.

Ahora bien, en el ordenamiento jurídico venezolano, el alcance del concepto de ingreso bruto, en el ámbito tributario, es determinado por el legislador en cada una de las leyes especiales en la que se encuentra previsto dicho concepto como base de cálculo de algún tributo, difiriendo incluso de la noción contable ya mencionada.

En este sentido, el artículo 16 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2007) señala que el Ingreso Bruto global:

Está constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo lo que en contrario establezca la Ley.

Contenido del cual observa Rangel (2009) que son ingresos brutos, tanto los ingresos operacionales como los ingresos no operacionales, circunstancia que a juicio del autor se vincula al principio de globalidad del ingreso que rige en materia de Impuesto Sobre La Renta, haciendo irrelevante el hecho de que el ingreso haya sido obtenido con motivo de operaciones normales de la empresa o con motivo de operaciones no relacionadas con el giro normal del negocio, información ésta que desde el punto de vista contable resulta de suma importancia, como se dijo antes.

Los ingresos brutos para los fines del Impuesto Sobre la Renta, y a tenor de lo señalado en el artículo 16, está constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo lo que en contrario establezca la Ley.

Por su parte, Cabaña (2010) los define como “los beneficios económicos que obtiene una persona natural o jurídica por cualquier actividad que realice, de índole empresarial o no, sin tomar en consideración los costos o deducciones en que haya incurrido para obtener dichos ingresos” (p. 1).

De acuerdo al SENIAT (2002), el hecho generador de la obligación tributaria por concepto del Impuesto Sobre La Renta es la obtención de enriquecimientos netos, anuales y disponibles, bien sea en dinero o en especie.

- Enriquecimiento neto: es el incremento de patrimonio que resulta después de restar de los ingresos brutos, los costos y las deducciones permitidas por la ley.

- Enriquecimiento disponible: es aquél que ha entrado efectivamente en el dominio jurídico y fiscal de su perceptor, siendo por tanto susceptible de ser gravado.
- Enriquecimiento anual: el obtenido dentro del lapso de doce meses calendarios que constituye el ejercicio fiscal del contribuyente.

Sostiene Fariñas (1980) que:

El impuesto Sobre la Renta tiene como fuente, objeto y base de cálculo los ingresos netos percibidos por las personas naturales, las personas jurídicas y otras entidades económicas, por ello es el impuesto más justo y ecuánime, pues grava un signo cierto y seguro de riqueza, o sea, la riqueza ganada o renta; pero es el más general y productivo (p. 24).

Significando que el Impuesto Sobre la Renta representa la carga impuesta por un Estado sobre la renta de las personas naturales y jurídicas. Cuando se trata de compañías de negocios se denomina impuesto de sociedades. El Impuesto Sobre la Renta de las personas naturales y el impuesto sobre el beneficio de las sociedades son las principales fuentes de recursos de los gobiernos de los países desarrollados; en los países menos desarrollados también están cobrando una gran importancia en la estructura impositiva.

Bajo este enfoque, Londón (2013) refiere que para la determinación del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) en Venezuela se debe considerar que la disponibilidad del enriquecimiento no estará en función de los criterios y normas contables, sino que responde a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley que rige a dicho tributo, el cual define tres diferentes momentos para reconocer tal disponibilidad. Teniéndose así enriquecimientos disponibles en el ejercicio fiscal:

1. En que se percibe el ingreso conforme es pagado.
2. En que se realiza la operación que le da origen. (Causado contable)
3. En que se devenga el ingreso. (Causado contable)

Sin embargo, hay que tener en consideración el tipo de actividad económica generadora del enriquecimiento, para luego establecer bajo qué condición se

considerará disponible el enriquecimiento generado por ésta, según el mismo esté: Pagado, Causado o Devengado.

Enseña Cabaña (2010) que en el caso específico de los ingresos brutos por concepto de obras de construcción, éstos comprende tres casos:

- Cuando la obra se construye dentro de un mismo ejercicio, el ingreso lo formará el valor total de la obra construida;
- Cuando se construyen obras que hayan de realizarse en un período mayor de un año, el ingreso bruto lo formará el valor de la parte construida en cada ejercicio.
- Los ingresos de obras que se inicien y terminen en períodos menores de un año, pero que comprende dos ejercicios, el ingreso podrá declararse en su totalidad de el ejercicio cuando se termine la obra, o bien declarar en cada período el valor de la parte de obra construida.

Dice el autor antes nombrado que en el caso de las Sociedades anónimas y de otros contribuyentes asimilados a éstas, los ingresos brutos están constituidos por el monto de la venta de bienes y servicios en general y por cualquier otro concepto que obtenga de forma regular o accidental. En este caso, se incluyen los ingresos que estas personas obtengan como accionistas socios o comuneros a los fines de la determinación de su enriquecimiento neto global de acuerdo a la Ley.

Para la determinación de las rentas extranjeras, se aplicará el tipo de cambio promedio del ejercicio fiscal en el país, conforme a la metodología usada por el Banco Central de Venezuela.

En los casos de ventas de inmuebles a créditos, los ingresos brutos estarán constituidos por el monto de la cantidad percibida en el ejercicio gravable por tales conceptos.

La oportunidad en la cual un enriquecimiento se considera disponible para su beneficiario, no sólo interesa a los fines de cumplir con uno de los requisitos esenciales para que un ingreso sea gravable, sino también influirá sobre la oportunidad en la cual se considerarán deducibles los gastos imputables a dicho

ingreso, debido a que los ingresos y gastos deberán estar pagados a los fines de admitir su deducibilidad.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que los ingresos brutos percibidos por el contribuyente, durante el ejercicio gravable, están conformados por el monto de venta de bienes y servicios en general, así como lo percibido por concepto de cualquier actividad económica.

Para determinar el enriquecimiento neto gravable por el Impuesto Sobre La Renta, se tomará la totalidad de los ingresos brutos percibidos por el contribuyente y se le restará los costos provenientes de los productos enajenados y de los servicios prestados dentro del país, entre los cuales la ley cita:

- El costo de la adquisición de los bienes destinados a ser revendidos o transformados en el país así como el costo de los materiales y de otros bienes destinados a la producción de la renta;
- Las comisiones usuales, siempre y cuando las mismas no correspondan a cantidades fijas, sino a porcentajes normales, calculados sobre el precio de la mercancía, que sean cobradas exclusivamente por la realización de gestiones relativas a la adquisición o compra de bienes;
- Los gastos inherentes a transporte y seguro de los bienes invertidos en la producción de la renta.

Estos costos mencionados anteriormente se lo restamos al ingreso bruto y luego el contribuyente procederá a este monto obtenido, deducir los gastos o egresos (deducciones) realizados por éste durante el ejercicio gravable.

$$\text{ENRIQUECIMIENTO NETO GRAVABLE} = \text{INGRESOS BRUTOS} - (\text{COSTO} + \text{DEDUCCIONES})$$

A fin de una mejor comprensión de la determinación de los ingresos brutos para las empresas de construcción, es oportuno traer a mención el criterio proferido por el Tribunal Supremo de Justicia, a través de la Sala Político Administrativa, en

sentencia N° 01402, de fecha 22 de octubre de 2014, con ponencia de la Magistrada Mónica Misticchic Tortorella, Expediente N° 20140416, en la que indica:

**Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2007:**

*“Artículo 1.Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta ley.*

*(...”).*

*“Artículo 4.Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial del ajuste por inflación previsto en esta Ley.*

*A los fines de la determinación del enriquecimiento neto de fuente extranjera se aplicarán las normas de la presente Ley, determinantes de los ingresos, costos y deducciones de los enriquecimientos de fuente territorial.*

*La determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto será el resultado de sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial. No se admitirá la imputación de pérdidas de fuente extraterritorial al enriquecimiento o pérdida de fuente territorial.”.*

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

*(...)*

*3. Los tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, con excepción de los tributos autorizados por esta ley. En los casos de los impuestos al consumo y cuando conforme a las leyes respectivas el contribuyente no lo pueda trasladar como impuesto ni tampoco le sea reembolsable, será imputable por el contribuyente como elemento del costo del bien o del servicio.*

*(...”).*

*“Artículo 58.Cuando en razón de los anticipos o pagos a cuenta, derivados de la retención en la fuente, resultare que el contribuyente, tomando en cuenta la liquidación proveniente de la declaración de rentas, ha pagado más del impuesto causado en el respectivo ejercicio, tendrá derecho a solicitar en sus declaraciones futuras que dicho exceso le sea rebajado en las liquidaciones de impuesto correspondientes a los subsiguientes ejercicios, hasta la concurrencia del monto de tal exceso, todo sin perjuicio del derecho a reintegro.*

*Dentro del formulario para la declaración de rentas a que se refiere esta ley y a los fines antes señalados, se establecerán las provisiones requeridas para que el contribuyente pueda realizar la solicitud correspondiente en el mismo acto de su declaración anual.”*

**Reglamento de Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2003:**

*“Artículo 55. Son tributos deducibles, los pagos que por tales conceptos el contribuyente efectué dentro del ejercicio gravable en razón de sus actividades económicas o de sus bienes destinados a la producción de enriquecimientos, con excepción de los establecidos por la Ley, así como aquellos que sean capitalizables conforme a las disposiciones del Capítulo II del Título II de la Ley.*

*En los casos de tributos al consumo y cuando conforme a las leyes tributarias respectivas el contribuyente no los pueda trasladar como impuesto ni tampoco le sean reembolsables, lo pagado por tales tributo será imputable por el contribuyente como elementos del costo de los bienes adquiridos o de los servicios recibidos.”.*

Transcritas las disposiciones, se aprecia con claridad que sólo a la ley le corresponde regular la creación, modificación o extinción de los tributos, así como definir los elementos constitutivos (cuantitativos y cualitativos) de la relación jurídica tributaria, esto es lo que se conoce como el Principio de Legalidad Tributaria, contemplado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Así, la normativa reguladora del impuesto sobre la renta, permite extraer ciertos elementos definitorios de este tributo, a saber: (i) el hecho imponible lo constituye el enriquecimiento neto y disponible que en cierto período fiscal (anual) obtiene el sujeto pasivo, y en virtud del cual, nace para él la obligación de cancelar el impuesto que lo grava, (ii) el enriquecimiento neto que causa el impuesto sobre la renta, se determina a partir del ingreso bruto obtenido por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, al cual se le restarán los costos y deducciones permitidas en la ley que lo regula; y (iii) las deducciones que se imputan al ingreso bruto para obtener el enriquecimiento neto, estarán conformadas por aquellos egresos susceptibles de ser deducidos de la renta bruta para obtener el enriquecimiento neto, que cumplan con las condiciones legalmente previstas.

En ese sentido, la Ley de Impuesto Sobre la Renta contempla los elementos, condiciones y procedimientos para la determinación de la base imponible sobre la cual se va a calcular la obligación tributaria y el subsiguiente cálculo del impuesto a pagar.

De allí que para obtener ese enriquecimiento neto, representativo del incremento patrimonial gravable, es necesario restar de los ingresos brutos obtenidos por una persona natural o jurídica, calificada por la Ley como sujeto pasivo de la obligación tributaria, los costos y las deducciones

permitidas por este mismo texto legal, salvo que una disposición legal disponga un sentido contrario.

Entiende la Sala que la expresión “*salvo disposición en contrario*” contenida en el encabezamiento del artículo 27 de la comentada Ley, permite que otras normativas tributarias puedan regular las deducciones, por cuanto dicho enunciado no se encuentra referido a las condiciones o elementos para su deducibilidad, debido a que es preciso: (i) que los egresos sean causados, es decir, a gastos realmente ocurridos; (ii) no imputables al costo ya que obviamente éste se sustraído para determinar la renta bruta, (iii) normales y necesarios, por cuanto no se puede admitir aquellos gastos superfluos, innecesarios o anormales, (iv) hechos en el país toda vez que los gastos en el exterior se admiten sólo como deducción de aquellos ingresos provenientes del exterior, y (v) inexorablemente que sean para producir la renta del contribuyente. A lo antes señalado es necesario agregarle aquellos requisitos que pueda establecer el numeral respectivo más la exigencia legal de retención y enteramiento del impuesto por parte de la contribuyente pagadora de egresos, además que todas estas exigencias son concurrentes. De allí que considera esta Alzada que el numeral 3 del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2007 se erige como regla general al permitir la deducibilidad de los tributos pagados por la contribuyente en la determinación de la base imponible, mientras que el artículo 19 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica de 2007, constituye una excepción a dicha regla, al prohibir la deducibilidad de este último tributo.

En otro orden de ideas, London (2015), haciendo referencia al ingreso bruto y el Impuesto Sobre La Renta de empresas constructoras, menciona que el contrato de construcción es aquel que se establece para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización. Estos comprenden entre otras prestaciones la construcción uno o varios activos, como un activo en particular, tal es el caso de un edificio o un túnel, o puede referirse a la construcción de varios activos que estén íntimamente relacionados entre sí o sean interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización; como es el caso de la construcción de

refinerías, centrales hidroeléctricas u otras instalaciones complejas y especializadas desde el punto de vista funcional y tecnológico.

En este sentido destaca que cuando la norma contable señala como objeto del contrato de construcción a uno o varios activos, estos no se limitan a obras inmobiliarias, sino que también pueden estar comprendidos dentro de estos, la construcción de obras que resulten finalmente en bienes muebles. Lo relevante en este caso, para identificar que se está en presencia o desarrollo de un contrato de construcción de una obra, es la circunstancia de que las obligaciones del ejecutor del contrato son esencialmente de prestar un servicio en favor de un tercero para construir dicha obra o activo. Y donde hay una diferencia entre la fecha de inicio de dicha prestación y el tiempo posterior en el cual se entrega la obra concluida.

Señala también, el autor en referencia que hay un caso muy particular en el caso de obras inmobiliarias, donde como referencia fundamental para identificar si se trata de un servicio de construcción y no una venta de bienes, debemos saber si en efecto la obra que se vende fue levantada sobre un terreno propio o propiedad de un tercero que nos contrata. En el primer caso, no se estaría en ejecución de un servicio, sino de un proyecto inmobiliario para la venta del inmueble construido. En el segundo caso, cuando se construye sobre el terreno del tercero, el constructor estará fabricando un bien bajo la modalidad de servicio a favor de dicho tercero.

Siendo, entonces que, la ley de Impuesto sobre la Renta (ISLR) establece un particular método para determinar el enriquecimiento neto del contribuyente que realiza la prestación de servicios de construcción de obras, cuando especifica en su artículo 19 que los ingresos brutos de éstos se determinarán en proporción a lo construido en cada ejercicio, donde la relación existente entre el costo aplicable al ejercicio gravable y el costo total de tales obras, determinará la proporción de lo construido en el ejercicio gravable.

Conforme lo antes indicado, el importe de las facturas emitidas por el prestador del servicio que desarrolla la actividad de construcción de obras no es lo determinante

del ingreso bruto del ejercicio fiscal, donde podrán existir diferencias entre el monto facturado y el ingreso fiscal de dicho año.

Significando que en el caso de las empresas que presten servicios inherentes a la construcción de obras, tendrán frecuentemente ingresos contables que deberán diferirse o anticiparse, según el caso, a los efectos de determinar el Impuesto Sobre La Renta, dependiendo ello del avance de las obras objeto del servicio que presten.

Entonces, de acuerdo a la forma en la que se reconozcan contablemente los ingresos por ejecución de construcción obras, en el caso de que el monto de ingresos facturados en el ejercicio económico de una empresa contratista, sea mayor al ingreso que corresponda proporcionalmente al avance de obras, resultará en una partida de conciliación fiscal no gravable, que deberá ser reconocida como ingreso fiscal en un ejercicio fiscal posterior. Si es el caso contrario, donde el monto del ingreso facturado en el año es menor al del ingreso fiscal determinado por el avance de obra, dicho contribuyente deberá mostrar una partida de conciliación fiscal gravable, en adición al ingreso facturado. Con lo cual debemos concluir que no será lo que facture esta empresa el ingreso bruto fiscal del ejercicio, a menos que este excepcionalmente coincida con el determinado por avance de la obra.

En definitiva, la determinación del enriquecimiento fiscal de los prestadores de los servicios de construcción no es un proceso muy complejo, pero si diferente a los de otros contribuyentes del Impuesto Sobre La Renta, por lo que hay que prestar especial atención a lo dictado por la norma legal tributaria y su reglamentación general para determinar correctamente la base imponible del tributo.

### **Contratos de construcción**

La Normas Internacional de Información Financiera No. 11, Contratos de Construcción, trata la contabilización de los contratos de construcción en los estados financieros de los constructores. También la Sección 23 de NIIF para PYMES se refiere a la misma materia. Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos,

que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

El principal problema relativo a la contabilización de los contratos de construcción es la distribución de los ingresos y costos relacionados, entre los ejercicios económicos de duración del contrato, ello en virtud a que de acuerdo con principios básicos de contabilidad no se deben reconocer ingresos que no se haya devengado

### **Retenciones**

La retención puede ser considerada como el monto que se descuenta o se deduce del pago al beneficiario del enriquecimiento. Para Villegas (2002) retener significa “retraer una suma dineraria de un contribuyente (y con la cual se halla en contacto el agente de retención) un determinado importe en concepto de tributo. Ingresar es depositar, ese mismo importe a la orden de la Administración Tributaria, es decir, entregarle la suma tributaria detraída al contribuyente”. (p.21).

Por su parte, Fraga, Sánchez y Viloria (2002) sostienen que:

La retención del Impuesto sobre la Renta es la actividad administrativa (delegada) de colaboración en las tareas de recaudación del tributo, que cumple por mandato de la Ley de Impuesto sobre la Renta y del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, el sujeto responsable como pagador de una renta gravable con dicho impuesto, y que consiste en amputar del pago o abono en cuenta correspondiente, en calidad de adelanto del impuesto que está obligado a satisfacer el contribuyente receptor del pago, un porcentaje indicado por el Reglamento según la causa que ha dado origen a la obtención de la renta, a los fines de enterarlo (depositarlo) en una oficina receptora de fondos nacionales, en la forma y plazos indicados por las normas respectivas. (p.17).

La retención de Impuesto sobre la Renta ya sea a personas naturales, jurídicas o de servicios se establece en Gaceta Oficial No 36203 del 12 de mayo de 1997 y cuyo objetivo primordial, es recaudar Impuesto sobre la Renta obtenido por los

contribuyentes como lo estipula el Decreto 1808, hoy Providencia 0095 (2009). Atendiendo a este decreto, en el Capítulo II artículos 2 al 9, se establece el proceso para efectuar la retención dependerá de algunos elementos tales como el tipo de persona sujeta a retención, el tipo de servicio, la información requerida al deudor o pagador y el porcentaje a aplicar.

Así, indica Vidal (2010) el proceso de enterar el impuesto se basa fundamentalmente en los plazos dispuestos para devolver a la Administración Tributaria en el monto del impuesto retenido, según el Artículo 21 del mencionado Reglamento, se establece que “Los impuestos retenidos de acuerdo con las reglas establecidas en la ley y este reglamento deberán ser enterados en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro de los tres primeros días hábiles del mes siguiente a aquél en que se efectuó el pago o abono”.

En lo que se refiere a los principales fundamentos del proceso de retención y de enteramiento del impuesto, dentro de los principales fundamentos se deben mencionar:

(a) *A quienes retener*: Según el Artículo 1, del Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009) y en concordancia con el Artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007), se debe efectuar la retención de impuesto a quienes se les realice el pago o abono en cuenta de los enriquecimientos o ingresos brutos a los que se refieren los Artículos 27, parágrafo octavo, y Artículos 31, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 48, 64, 65 y 77 de la precitada ley.

Es indispensable considerar lo establecido en el Artículo 2, del Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009), que expresa “en los casos de personas naturales residentes en el país, la retención de impuestos sólo procederá si en beneficiario de las remuneraciones obtiene o estima obtener, de uno o más deudores o pagadores, un total anual que exceda de mil unidades tributarias”.

Resulta conveniente mencionar que se consideran personas naturales residentes las que hayan permanecido en el país durante un lapso de 183 días dentro del ejercicio anual, o en el ejercicio inmediatamente anterior. También es considerada

personas naturales residentes según el Artículo 30 del Código Orgánico Tributario (2001), en su Capítulo III, Sección Cuarta, aquellas personas que están desempeñando en el exterior funciones remuneradas.

(b) *Conceptos Sujetos a Retención:* A continuación se listan los conceptos sujetos a retención, de conformidad con lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) y el Decreto N° 1808 del 23 de abril de 1997 hoy Providencia 0095 (2009) que crea el “Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones”, que rigen la materia:

- Sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares por servicios personales prestados bajo relación de dependencia (Artículo 2, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)): Conforme a lo previsto en el Artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se deberá aplicar la retención sobre los enriquecimientos o ingresos brutos señalados en los Artículos 31, 34, 64 y 65 de la precitada ley.

El concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, conforme a la doctrina laboral, comprende: Sueldos, salarios, emolumentos, obvenciones, dietas, pensiones, comisiones, bono vacacional, sobresueldos, recargos legales o convencionales por días feriados, horas extras o trabajos nocturnos, aguinaldos, utilidades y demás remuneraciones periódicas o no, previstas en el contrato individual o colectivo que regula las relaciones entre el trabajador y su patrono.

No obstante, es indispensable considerar que no se deberá practicar retención cuando el trabajador obtenga o estime obtener de uno o más deudores o pagadores un total anual que no exceda de un mil unidades tributarias (1.000 U.T.).

- Honorarios por servicios profesionales no mercantiles (Artículo 9, Numeral 1, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)): Se consideran como el pago o contraprestación que reciban, tanto las personas naturales como las jurídicas, por la prestación de servicios personales no regidos por un contrato de trabajo, en virtud de actividades de carácter científico, técnico, docente, realizadas por ellas en

nombre propio o por profesionales bajo su dependencia. De este concepto se excluyen las actividades de naturaleza manual.

- Comisiones por la enajenación de bienes inmuebles y comisiones en general, distintas de las comisiones accesorias a los sueldos y salarios (Artículo 9, Numeral 2, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).

- Intereses sobre capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta. Intereses sobre préstamos y otros créditos (Artículo 9, Numeral 3, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).

- Enriquecimientos netos de las agencias de noticias internacionales (Artículo 9, Numeral 4, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).

- Gastos de transporte, causados o pagados dentro del ejercicio gravable a empresas de transporte no domiciliadas o no residentes (Artículo 9, Numeral 5, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).

- Derecho de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión, producidas o distribuidas desde el exterior (Artículo 9, Numeral 6, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).

- Enriquecimientos netos derivados de regalías y demás participaciones análogas (Artículo 9, Numeral 7, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)): Estarán constituidas por la cantidad que se paguen por ceder el derecho a usar y explotar tanto las patentes de invención, de mejoras, de modelos industriales, de dibujos industriales y de introducción de inventos y de mejoras, así como también las marcas comerciales, denominaciones comerciales, lemas comerciales, derechos de autos y derechos de exploración o explotación de recursos naturales.

- Asistencia técnica suministrada desde el exterior y utilizada en el país así como los servicios tecnológicos suministrados desde el exterior y utilizados en el país (Artículo 9, Numeral 7, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)). La asistencia técnica consiste en el suministro desde el exterior, de conocimientos técnicos destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o a la prestación de un servicio específico para la venta.

- Enriquecimientos netos derivados de las primas de seguro y reaseguro (Artículo 9, Numeral 8, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009))
- Ganancias fortuitas obtenidas por juegos y apuestas, así como de los premios de loterías y de hipódromos (Artículo 9, Numeral 9, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009))
- Premios obtenidos por propietarios de animales de carrera (Artículo 9, Numeral 10, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).
- Pagos a empresas contratistas o sub-contratistas por ejecución de obras o prestación de servicios, con base a valuaciones, órdenes de pago permanentes, individuales o mediante otra modalidad (Artículo 9, Numeral 11, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)): El Artículo 16 del precitado decreto define a las empresas contratistas y subcontratistas, como las personas naturales o jurídicas, consorcio o comunidad, que conviene con otra persona jurídica, consorcio o comunidad, en realizar en el país por cuenta propia o en unión de otras personas, cualquier obra o prestación de servicio. Es fundamental que la empresa contratista suscriba un contrato mediante el cual, se compromete a responder por el resultado de la obra o del servicio.
- Pagos que efectúen los administradores de bienes inmuebles a los arrendadores de tales bienes (Artículo 9, Numeral 12, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).
- Pagos por cánones de arrendamiento de bienes muebles situados en el país (Artículo 9, Numeral 13, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).
- Venta de bienes y servicios (Artículo 9, Numeral 14, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)): Los pagos que hagan las empresas emisoras de tarjetas de crédito o consumo, o sus representantes, a personas naturales, jurídicas o comunidades en virtud de la venta de bienes y servicios o de cualquier otro concepto. También se incluye la venta de gasolina en estaciones de servicio por los pagos que hagan las empresas emisoras de tarjetas de crédito o consumo.

- Pagos por gastos de transporte conformados por fletes (Artículo 9, Numeral 15, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).

- Pagos efectuados por las empresas de seguro, las sociedades de corretaje de seguros y las empresas de reaseguro, domiciliadas en el país a los correderos de seguro y a los agentes de seguro (Artículo 9, Numeral 16, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).

- Reparación de bienes asegurados y atenciones hospitalarias a los asegurados (Artículo 9, Numeral 17, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).

- Adquisición de fondos de comercio, enajenación de acciones (Artículo 9, Numeral 18, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).

- Servicios de publicidad, propaganda y venta de servicios publicitarios (Artículo 9, Numeral 19, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).

- Enriquecimientos netos obtenidos por la enajenación de acciones efectuadas a través de la Bolsa de Valores (Artículo 9, Numeral 20, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).

- Pagos a personas naturales o jurídicas por la enajenación de acciones o cuotas de participación cuando no se efectúen a través de la Bolsa de Valores (Artículo 9, Numeral 21, Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009)).

- Cualesquiera otros enriquecimientos, disponibles o no, renta bruta o ingresos brutos, distintos de los antes señalados, sobre los cuales el Ejecutivo Nacional disponga mediante decreto que se retenga en la fuente el impuesto y se entere en una oficina receptora de fondos nacionales.

Quedan exceptuados de la retención los enriquecimientos obtenidos por trabajadores en virtud de primas de vivienda, cuando la obligación del patrono de pagarla en dinero derive de disposiciones de la Ley Orgánica del Trabajo. De igual forma, quedan excluidas de esta obligación, enriquecimientos provenientes de viáticos y gastos de representación.

(c) *Cuándo retener:* La retención de Impuesto sobre la Renta, deberá practicarse en el momento de pago o al efectuarse un abono en cuenta que equivale en este

sentido al pago, conforme a lo establecido en el Artículo 1 del Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009).

Indica Espinoza (2007) que cuando el legislador utilizó la expresión pago o abono en cuenta, se refería a todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acreditan en su contabilidad o bien en el registro que llevan, realizadas a favor de sus acreedores, por ser créditos jurídicos y legalmente exigibles a la fecha de su asiento en los registros respectivos.

Como también puede considerarse un reconocimiento de una deuda y a su vez constituye un pago evidente. Por consiguiente, en el momento de practicar el pago, es cuando debe surgir la retención de Impuesto sobre la Renta y que según el Artículo 1 del Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009) este pago puede ser efectuado por el contribuyente o responsable y también por un tercero.

Del análisis de lo dispuesto en el Artículo 1 del precitado Decreto, se describe que la obligación de retener nace “...en el momento del pago o del abono en cuenta...”. Por lo anterior expuesto es necesario considerar:

*Pago:* Según el Artículo 39 del Código Orgánico Tributario (2001) el pago es considerado como un medio de extinción de la obligación tributaria. Espinosa (2007) define como pago “la entrega del dinero que se debe” (p.14). La retención sólo puede practicarse cuando existe una suma de dinero de la cual se pueda efectuar la sustracción del porcentaje correspondiente, es decir, cuando se realiza un pago en efectivo. No obstante, es necesario señalar lo establecido en el encabezado del Artículo 20 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1997), que estipula que “No deberá efectuarse retención alguna en los casos de pagos en especie...”.

*Abono en cuenta:* Es considerado como toda cantidad que los deudores del ingreso acrediten en su contabilidad o registro, mediante asientos nominativos, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento o anotación. El abono en cuenta es un registro contable del pago que deberá realizarse en un momento determinado, más no es el pago en sí.

*(d) Cuándo y dónde enterar lo retenido:* Los impuestos retenidos deberán ser enterados en una oficina receptora de fondos nacionales, a los fines de que éstos actúen como recaudadores del Impuesto sobre la Renta correspondiente. El Artículo 4 de la Providencia 0095, de fecha 22 de septiembre de 2009, establece la obligación, por parte de los agentes de retención, de enterar los impuestos dentro de los diez (10) primeros días continuos del mes siguiente a aquél en que se efectuó el pago o abono en cuenta. En los casos de ganancias fortuitas, enajenación de acciones y pagos de dividendos, las retenciones deberán enterarse en los plazos previstos en el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta en Materia de Retenciones (1997), artículo 21; vale decir, dentro de los tres (3) primeros días hábiles del mes siguiente a aquél en que se efectuó el pago o abono en cuenta.

*(e) Cómo enterar:* El agente de retención deberá enterar lo retenido en una oficina receptora, conforme a lo establecido en el Artículo 21 del Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009) a través de los formularios emitidos por la Administración Tributaria, a través del portal SENIAT, los cuales se mencionan a continuación:

- Comprobantes de retención, Formularios AR-I AR-CV Y AR-C.
- Forma PN-R-11, Declaración y pago de retención de Impuesto sobre la Renta a personas naturales residentes en el país.
- Forma PN-NR-12, Declaración y pago de retención de Impuesto sobre la Renta a personas naturales no residentes en el país.
- Forma PJ-D-13, Declaración y pago de retención de Impuesto sobre la Renta a personas jurídicas y comunidades domiciliadas en el país.
- Forma PJ-ND-14, Declaración y pago de retención de Impuesto sobre la Renta a personas jurídicas y comunidades no domiciliadas en el país.

*(f) Identificación del domicilio fiscal del Contribuyente:* El agente de retención antes de efectuar la retención de Impuesto sobre la Renta, debe conocer el domicilio fiscal del contribuyente, es decir, el lugar donde las personas naturales o jurídicas

tienen el asiento principal de sus negocios e intereses, o donde está situada su dirección o administración.

Para efectuar la retención del Impuesto sobre la Renta de acuerdo a la normativa legal, es indispensable identificar si el contribuyente es:

a) Persona natural residente: Es la persona natural que posee su domicilio fiscal en Venezuela o cuya permanencia en Venezuela se prolongue, por un período continuo o discontinuo por más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario, conforme a las condiciones establecidas en la ley.

b) Persona natural no residente: Es la persona natural que posee su domicilio fiscal fuera de Venezuela y cuando su permanencia en el territorio nacional fuere inferior a ciento ochenta y tres días.

c) Persona jurídica domiciliada: Es la persona jurídica que posee su domicilio fiscal legalmente constituido en Venezuela; o aquellas personal constituidas en el exterior que mantengan en Venezuela un establecimiento permanente, respecto a las operaciones que efectúen en el país, como lo establece el numeral 2, del Artículo 33 del Código Orgánico Tributario (2001).

d) Persona jurídica no domiciliada: Son personas jurídicas no domiciliadas en Venezuela, es decir, aquellas que se hayan constituido en el exterior, y que no hayan manifestado legalmente su intención de domiciliarse en el país, y que no mantengan en Venezuela un establecimiento permanente.

En otro orden de ideas, hay que traer a referencia las responsabilidades y obligaciones del agente de retención, pues éste dentro de la relación jurídica tributaria posee una serie de obligaciones y responsabilidades que deben ser cumplidas a cabalidad, todo ello en virtud de que el agente de retención es considerado el depositario auxiliar de la tesorería nacional, y una vez efectuada la retención, el agente de retención se convierte en el único responsable ante la Administración Tributaria.

La doctrina en los dichos de Boedo (2005) señala que constituyen obligaciones de los agentes de retención de Impuesto sobre la Renta:

1. Cuando se trata de sueldos, salarios, etc., recibidos por personas naturales residentes en Venezuela, determinar el porcentaje de retención, si el beneficiario no cumple con la obligación establecida en el Decreto 1808, Artículo 4, Numeral 6.
2. Cuando los beneficiarios informan variación en alguno de los puntos determinantes del porcentaje de retención, deberá determinarse un nuevo porcentaje de retención, en la situación prevista en el Decreto 1808, Artículo 7, parágrafo 2.
3. Determinar el monto de las retenciones señaladas en el Decreto 1808 y ordenar hacerlas.
4. Deducir, del pago al beneficiario, el monto que deba retenerse.
5. Cancelar, en las receptorías de fondos nacionales, los montos retenidos.
6. Entregar a cada beneficiario, a que hace referencia el Decreto 1808, un comprobante por las retenciones de impuesto realizadas.
7. Enviar anualmente o bien al cesar en las actividades, a la Administración Tributaria, determinada información, según lo establece el Decreto 1808, Artículo 23 (p.88).

El precitado autor señala que los agentes de retención incumple con sus responsabilidades cuando:

1. No cumplen con la obligación de retener los impuestos previstos.
2. Retienen cantidades menores a las establecidas.
3. Enteran con retardo los impuestos retenidos.
4. Se apropián de los tributos retenidos.
5. No suministran las informaciones previstas (p.89).

Es necesario señalar, que los agentes de retención tienen sus propias responsabilidades, ya sea de carácter administrativo o de naturaleza fiscal; el mismo se toma como un depositario del dinero público del servicio de tesorería quien tiene la responsabilidad de retener y enterar ante la oficina receptora de fondos nacionales. En efecto, el agente de retención recibe una cosa ajena como son las cantidades de dinero que retiene y que evidentemente pertenecen a la Administración Tributaria.

Por lo anterior expuesto, los agentes de retención que incurran en el no cumplimiento de las obligaciones establecidas, tendrán su respectiva sanción según lo previsto en el Código Orgánico Tributario, sin perjuicio de la responsabilidad civil.

Igualmente, los agentes de retención que retuvieren o percibieren cantidades menores a las legalmente establecidas, serán penados con multa por el impuesto dejado de retener o percibir, sin perjuicio de la responsabilidad civil. Como también aquel que no enterare en la receptoría de fondos, las cantidades retenidas dentro de los lapsos establecidos en las leyes o reglamentos, será sancionado por la Ley.

Por otro lado, el no enterar dentro de los plazos legales establecidos las cantidades retenidas o percibidas, deriva sanciones que se desprenden del Código Orgánico Tributario, por cuanto la retención de impuesto equivale a la liquidación y recaudación de una Cuenta Nacional.

Es fundamental tener presente que, el agente de retención debe ser cuidadoso en el momento que esté realizando esta labor, pues bien, pudiera ocurrir que un contribuyente, en la realización de algunas de las actividades no pudiera obtener oportunamente de la Administración Tributaria, el certificado de solvencia por aparecer deudor del impuesto, porque su agente de retención no se lo retuvo, entonces todo esto trae como consecuencia daños y perjuicio al contribuyente. En tal suposición, el agente de retención puede resultar responsable, civilmente, de tales daños y perjuicios.

De acuerdo con el Artículo 24 del Decreto de Retención 1808, hoy Providencia 0095 (2009) los agentes de retención están obligados a entregar a los contribuyentes, un comprobante por cada retención de impuesto que sea efectuada, la cual debe contener los datos del agente de retención, los datos del contribuyente, el monto pagado o abonado en cuenta, el monto retenido, entre otros. También se establece en el Artículo 24 la obligatoriedad de entregar una relación del total de las cantidades pagadas o abonadas en cuanta y de los impuestos retenidos en el ejercicio.

También en el párrafo único del Artículo 25, se establece que los agentes de retención que registren sus operaciones mediante sistema de procesamiento de datos, están obligados a conservar, mientras el tributo no esté prescrito, los programas, medios magnéticos o similares, que hayan utilizado, como medios del proceso para producir las informaciones. Asimismo, es necesario que se cumplan con las

normativas contables y administrativas, tales como la emisión del Balance de Comprobación, la utilización de auxiliares, emisión y archivo de los comprobantes de cheques u órdenes de pago, facturas, planillas o comprobantes de retención, entre otros documentos, como medios de prueba en caso de efectuarse una experticia contable o fiscalización por parte de la Administración Tributaria. También es necesario que se conserven las declaraciones de retenciones efectuadas para el enteramiento del impuesto retenido.

Los agentes de retención están obligados a entregar a los contribuyentes, un comprobante por cada retención de impuesto que le practiquen, donde se especifique el monto de lo pagado o abonado en cuenta y el monto de lo retenido.

En el comprobante correspondiente a la última retención del ejercicio, de los beneficiarios de conceptos distintos a sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, el agente de retención deberá indicar la suma de lo pagado y el total retenido y este comprobante lo anexará el contribuyente a su declaración definitiva de rentas.

Según el Parágrafo Único, del Artículo 24 del Decreto 1808, hoy Providencia 0095 (2009) los agentes de retención están obligados a suministrar a la Administración Tributaria, la información relativa a los contribuyentes a quienes estén obligados o retener el impuesto.

Las sanciones por incumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la ley, ya sea por violación a la norma o por omisión de la misma, se encuentran consagradas en el Código Orgánico Tributario (2001), específicamente en el Título III, De los Ilícitos Tributarios y de las Sanciones. El precitado Código en su Artículo 80 define los ilícitos tributarios como toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias, clasificando los ilícitos tributarios en: a) ilícitos formales; b) ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas; c) ilícitos materiales y d) ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad. Aspecto sobre el cual resulta oportuno mencionar las posibles sanciones por incumplimiento de las obligaciones en materia

de retención de Impuesto sobre la Renta, de acuerdo a la clasificación de los ilícitos tributarios.

(a) *Ilícitos Formales*: Los ilícitos formales pueden ser considerados, como aquellas conductas antijurídicas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias puestas a cargo del contribuyente o responsable, es decir, el incumplimiento de deberes formales relacionados a la determinación, fiscalización, verificación, tales como, falta de presentación de las declaraciones, incumplimiento o cumplimiento defectuoso de los requerimientos efectuados por los funcionarios, entre otros.

Se clasificarán como ilícitos formales, la presentación extemporánea de la declaración correspondiente por parte del agente de retención, así como la omisión o retraso en el pago del tributo, entre otros. En este orden de ideas, en el Artículo 103 del Código Orgánico Tributario (2001) se establecen las sanciones en caso de que se incurra en los siguientes ilícitos: No presentar las declaraciones o comunicaciones, el presentar de forma incompleta o extemporánea la declaración o comunicaciones. De conformidad a lo establecido en el mencionado artículo, se presentan los ilícitos formales y las sanciones tipificadas en la ley aplicables a los agentes de retención:

<b>Ilícitos Formales</b>	<b>Sanciones</b>
No presentar las declaraciones que determinen	10 U.T., incrementada en 10 U.T. más, hasta llegar a 50 U.T. por cada infracción cometida
No presentar otras declaraciones o comunicaciones	10 U.T., incrementada en 10 U.T. más, hasta llegar a 50 U.T. por cada infracción cometida.
Presentar las declaraciones que determinen tributos de forma incompleta o fuera del plazo	5 U.T., incrementada en 5 U.T. más, por cada nueva infracción cometida hasta llegar a 25 U.T.
Presentar de forma incompleta o extemporánea otras declaraciones o comunicaciones	5 U.T., incrementada en 5 U.T. más, por cada nueva infracción cometida hasta llegar a 25 U.T.
Presentar más de una declaración sustitutiva, o la primera declaración	5 U.T., incrementada en 5 U.T. más, por cada nueva infracción cometida hasta

sustitutiva fuera del plazo previsto en la Ley	llegar a 25 U.T.
Presentar las declaraciones en los formularios, formatos, entre otros, no autorizados por la Administración Tributaria	5 U.T., incrementada en 5 U.T. más, por cada nueva infracción cometida hasta llegar a 25 U.T.
No presentar o presentar extemporáneamente las declaraciones sobre inversiones en jurisdicción de baja imposición fiscal	De 1.000 U.T. a 2.000 U.T. si no presenta la declaración respectiva. De 250 U.T. a 750 U.T. por presentarla con retardo

Fuente: Legis Editores (2005, p. 152).

(b) *Ilícitos Materiales*: Son definidos como aquellos incumplimientos de los deberes formales que se refieren al pago de la obligación tributaria, inclusive, la falta de retención, obtención indebida de reíntegros, entre otros.

El Código Orgánico Tributario (2001), en el Artículo 109 consagra que:

Constituyen ilícitos materiales:

1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones;
2. El retraso u omisión en el pago de anticipos;
3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir, y 4. La obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

Igualmente, el mencionado Código, establece en el Artículo 112, las sanciones aplicables:

Concepto	Sanciones
<b>1.Omisión del Pago de Anticipos a Cuenta de la Obligación Tributaria (Art.112)</b>	
Por omitir el pago de anticipos a que está obligado	10 % al 20%
Retraso en el pago de los anticipos a que está obligado	1,5 % mensual de los anticipos omitidos por cada mes de retraso
Por no retener o no percibir fondos	100% al 300% del tributo no retenido o no percibido
Por retener o percibir menos de lo que le corresponda	50% al 100% de lo retenido o no percibido
<b>2. Pago con Retraso del Tributo (Art.110)</b>	

Pago extemporáneo, sin haber obtenido prórroga, y sin que medie una verificación, investigación, entre otros, por parte de la Administración Tributaria	Multa equivalente al 1% del tributo enterado con retraso
Cuando el pago del tributo se efectúe en el curso de una investigación o fiscalización por parte de órgano administrativo	25% al 200% del tributo omitido, sin perjuicio de la sanción aplicable por concepto de defraudación tributaria
Aceptación del reparo y pago del tributo correspondiente	Multa equivalente al 10% del tributo omitido y demás multas a que hubiere lugar conforme a la ley
<b>3. No Enteramiento del Tributo Retenido o Percibido (Art.113)</b>	
Enteramiento de las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, fuera del plazo respectivo	Multa del 50% de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso, hasta un máximo de 500% del monto de dichas cantidades
<b>4. Devoluciones o Reintegros Indebidos (Art.114)</b>	
Obtención de reintegros o devoluciones por concepto de beneficios fiscales, entre otros	Multa del 50% al 200% de las cantidades indebidamente obtenidas, y sin perjuicio de la aplicación de la pena prevista en el Artículo 116 del C.O.T.

Fuente: Legis Editores (2005).

Sobre la base de lo antes descrito, se puede afirmar que la omisión del pago de un tributo dentro del lapso establecido en la ley, perturba la actividad financiera del Estado, por tal sentido se recurre a la aplicación de sanciones tipificadas en la Ley. También, puede señalarse que el Código Orgánico Tributario (2001), en su Artículo 113, sanciona a los agentes de retención por incumplimiento del plazo establecido para enterar los impuestos retenidos.

(c) *Ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad:* Dentro de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, según el Artículo 115 del Código

Orgánico Tributario (2001), se encuentran “... 1.La defraudación tributaria, 2.La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción...”.

La norma señala, que se penaliza a los agentes de retención, cuando pretendan con intención o dolo aprovecharse de las cantidades retenidas. En aquellos casos en que se compruebe que existe defraudación por parte del agente de retención se aplicará la siguiente sanción: a) Prisión de 6 meses a 7 años; b) Prisión de 4 a 8 años, cuando se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por cantidad superior a 100 U.T.

También consagra que la falta de enteramiento de anticipos por parte del agente de retención, conlleva a una sanción de 2 a 4 años de prisión.

Es necesario señalar, que una vez que el responsable o agente de retención incurre en cualquier acción u omisión, calificada como ilícito tributario, la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades, deberá aplicar la sanción que corresponda, conforme al Código Orgánico Tributario.

En el caso de entidades de carácter público o institutos oficiales, el funcionario encargado de la retención, que se apropie de los tributos retenidos será penado conforme a lo dispuesto en la Ley.

Con respecto a las sanciones administrativas, aplicables a los funcionarios públicos que incumplan con sus obligaciones o responsabilidades como agentes de retención de impuesto, es indispensable considerar las sanciones establecidas en la Ley del Estatuto de la Función Pública, publicada en Gaceta Oficial N° 37.522 de fecha 06 de septiembre de 2002, la cual establece sanciones que van desde la amonestación escrita hasta la destitución del cargo o puesto de trabajo.

Por otra parte, la Ley contra la Corrupción, publicada en Gaceta Oficial N° 5.637 (Extraordinaria) de fecha 07 de abril del 2003, la cual señala en su Artículo 56 “El funcionario público que ilegalmente diere a los fondos o rentas a su cargo, una aplicación diferente a la presupuestada o destinada, aun en beneficio público, será penado con prisión de tres meses a tres años, según la gravedad del delito”, esto en virtud de que el monto del impuesto retenido no sea enterado en el plazo establecido,

y sea utilizado para otros fines, como por ejemplo, cubrir gastos del mismo ente público.

Es necesario considerar lo establecido en el Artículo 69 de la precitada ley, la cual señala que:

El funcionario público que arbitrariamente exija o cobre algún impuesto o tasa indebidos, o que, aun siendo legales, emplee para su cobranza medios no autorizados por la ley, será penado con prisión de un (1) mes a un (1) año y multa de hasta el veinte por ciento (20%) de lo cobrado o exigido.

### **Ajuste por inflación**

El procedimiento para ajustar por inflación los estados financieros del constructor es el que se establece en las disposiciones contenidas en la Norma Internacional de Información Financiera No. 29 (NIC 29), la Sección 31 de NIIF para PYMES y el Boletín de Aplicación de Normas de Información Financiera No. 2 (BA VEN NIF 2), todas estas normas relativas al ajuste por inflación.

Cuando el ingreso se reconoce con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre, la cuenta Costo de construcciones en proceso, que ya incluye el resultado bruto estimado, se considera una cuenta por cobrar y, en consecuencia se trata como una partida monetaria. No se hace ajuste de los elementos del costo por cambios en el nivel general de precios, como se haría si fuera considerada como no monetaria. En vez de ello, se reconoce una pérdida monetaria en cada período sobre lo pendiente por cobrar.

#### **Ajuste por inflación de las construcciones en proceso**

El importe de la partida “construcciones en proceso”, entiéndase como tal, el costo de un activo que la empresa construye para sí misma, tal como un inmueble, una línea de producción, entre otras, es una partida no monetaria y se debe ajustar desde sus respectivas fechas de origen, es decir, en la que se incurrió el gasto. Las fechas de

origen de la partida se deben conservar para ajustarla aún después que el activo se haya terminado y reclasificado a la respectiva cuenta de activo en el grupo de propiedades, planta y equipo.

### Deducciones

La deducción tal y como se encuentra expresada en la Ley del Impuesto sobre la Renta, según Sucre (2008), tiene su origen en la materia contable, descansando en ciertas premisas de carácter económico para luego ser parte fundamental en el aspecto fiscal y determinación de este gravamen.

Contablemente, el término deducción, Kohler (2000) lo concibe como “cualquier costo o gasto cargado contra los ingresos” (p. 89), definición que implícitamente considera por lo menos dos tipos de erogaciones: los costos y los gastos, que son cargados a los ingresos brutos.

- Consistiendo el costo en:

Erogación o desembolso en efectivo, en otros bienes, en acciones de capital o en servicios, o la obligación de incurrir en ellos, identificados con mercancías o servicios adquiridos o con cualquier pérdida incurrida, y medidos en función de dinero en efectivo pagado o por pagar, o del valor de mercado de otros bienes, acciones de capital o servicios proporcionados en cambio (p. 89).

El objeto de la misma erogación o desembolso se materializa en, por ejemplo, “mano de obra directa”, o más concretamente en la expresión “costo de mano de obra directa”. El costo puede ser:

(a) *Costo residual*, se dice que los inventarios están valuados “al costo” queriendo significar con ello que cuando la base es el precio de mercado (más bajo que el costo), el inventario se valúa a este último, absorbiéndose el resto del costo como gastos en el año en que se registró la baja en el precio.

(b) *Costo económico* son los pagos o compromisos contraídos para la adquisición de factores de producción, y con los proveedores de mercancías o

servicios, en condiciones tales que si las mismas se modifican alteran la cantidad o el precio de entrega de los suministros de factores, productos o servicios.

- El rubro de gasto, como componente de la figura de las deducciones, es definido también por Kohler (2000) como el costo, esto en tres sentidos:

(a) Como una especie de costo expirado, es decir, como:

Cualquier partida o clase de costo de una actividad (o pérdida sufrida en su realización); erogación presente o pasada sufragando el costo de una operación presente, o representando un costo irrecuperable o una pérdida; un gasto derivado de castigar (o rebajar) el valor en libros de una partida de activo fijo; se usa con frecuencia dicho término conjuntamente con alguna palabra o expresión calificativa que denota una función, una organización o un periodo de tiempo; como gastos de venta, gastos de fábrica o gastos mensuales (p. 90).

(b) Se define también el gasto como el “término que denota clase, aplicable a erogaciones reconocidas, como costos de operación de un periodo actual o pasado” (p. 91).

(c) “Cualquier erogación cuyos beneficios no se extienden más allá del periodo presente” (p. 91). Asimismo, como el concepto de costo, el de gasto posee diversas formas de calcularlo y existen múltiples tipos. Por ejemplo, en el primer caso, se habla de gasto comercial, capitalizado, corriente, de administración, de depreciación, de fábrica, de operación, de promoción, etc.; mientras que, en relación a los tipos de gasto encontramos, por ejemplo, el gasto financiero, anticipado, extra-ordinario, entre otros.

Explica Viloria (2008) que las deducciones en la práctica contable serán, costos o erogaciones que se disminuyen de los ingresos brutos percibidos por los sujetos en la realización de sus operaciones afectas a algún gravamen, como puede ser el Impuesto sobre la Renta. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios de los cuales un ente económico obtiene sus ingresos; gasto por su

parte, es toda salida de recursos incurridos en la administración, comercialización, investigación y financiamiento.

En el ámbito Fiscal, Calvo (1977) al referirse a las deducciones, la define como:

... aquellas partidas que permite la Ley del Impuesto Sobre La Renta restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto y por deducible los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente (p. 12).

Bajo esos términos, Carrasco (2002), extrae como notas características de las deducciones:

*1. Es una Prerrogativa de los Contribuyentes:* Por una parte, la Ley de Impuesto Sobre La Renta señala como obligación el acumular la totalidad de los ingresos, es decir, “la suma algebraica del consumo de una persona, más la acumulación o cambio de valor de su patrimonio durante un período determinado” (p. 11), ya que el deber de los sujetos pasivos del impuesto consiste en pagar el impuesto sobre “la totalidad de los ingresos” que obtengan. Pero por otra parte, también contiene una norma de carácter permisivo que “le permite” a los contribuyentes que de los ingresos deduzcan ciertos gastos en que hubieren incurrido.

Significando, de acuerdo a Calvo (1977) que los sujetos del Impuesto sobre la Renta tienen derecho a efectuar deducciones o dejarlas de hacer, los contribuyentes son libres de ejercer el permiso o no ejercerlo, sin que cualquiera de las dos conductas devenga violatoria de la norma, ya que se está en presencia de una conducta potestativa, por ello el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone 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 ...

*2. Requisitos:* El concepto de deducción en materia fiscal, y claramente en materia de Impuesto sobre la Renta, según Plascencia (1997) “es una característica o rasgo que puede o no ser adquirido por un rubro, partida contable, figura u operación

y que, en última instancia, lo será sólo si cumple con los requisitos que determina la ley” (p. 31), por lo que los contribuyentes podrán efectuar las deducciones a las que se refiere el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

De manera que, si bien es cierto que se pueden considerar las deducciones como una prerrogativa a favor del contribuyente, también lo es que las mismas deben cumplir con determinadas formalidades, pues el legislador incluyó en la ley diversos requisitos a los que se sujeta su procedencia, debido a que por medio de ellas podrían disminuirse en forma indebida la utilidad fiscal de l contribuyente, lo que acarrearía un perjuicio para el Estado.

*3. Relación con el Principio de Proporcionalidad:* El principio de proporcionalidad se encuentra vinculado con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de los tributos, es decir, éstos deben contribuir aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos a los gastos públicos, pero una vez que han satisfecho sus necesidades primarias, personales y familiares. Afirmando Plascencia (1996) que la importancia de este principio en relación con las deducciones radica en que el objeto del Impuesto Sobre la Renta, que según su redacción son los ingresos, debe estar condicionado a la proporcionalidad, para lo cual se deben considerar las erogaciones que coadyuvan a su generación, para que el monto del impuesto vaya de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Para Plascencia (1997) las importancia de las deducciones se encuentra en que éstas son el reflejo fehaciente de los gastos realizados por el contribuyente en el ejercicio de sus actividades cotidianas para el logro de las utilidades al final del ejercicio fiscal; es por ello que al restarle a las utilidades los gastos efectivamente erogados, se está valorando la verdadera capacidad contributiva de las empresas. Sólo mediante las deducciones es que se pueden valorar adecuadamente los gastos efectuados y con ello la real capacidad de contribuir de cada sujeto pasivo. Es ésta la verdadera y gran importancia de las deducciones, es por ello que resulta tan importante una adecuada reglamentación al respecto, que busque por encima de los

fines puramente recaudatorios, el respeto a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto.

Por tanto, las deducciones son un rubro de suma importancia en la determinación de la base para el cálculo del impuesto en cuestión; por lo que deben realizarse con estricto apego a los preceptos fiscales correspondientes. De manera que con el fin de lograr una debida recaudación y vigilar que las disposiciones fiscales se cumplan, en la Ley del Impuesto sobre la Renta existen diversas limitaciones y prohibiciones para la deducción de ciertos gastos e inversiones. Dichas restricciones son acertadas mientras cumplan un objetivo fiscal que justifique tal restricción, respetando en todo momento la capacidad contributiva de las empresas. Sin embargo, en algunos casos estos requisitos no se cumplen y ciertas partidas consideradas no deducibles por la ley no justifican la razón para su limitación, presentando problemas a las empresas para llevar a cabo sus operaciones al tratarse de gastos reales que son necesarios para realizar sus actividades y que la ley no permite su deducción total o parcial.

Para que un gasto pueda ser deducible, debe cumplir ciertos requisitos para que se consideren estrictamente indispensables y efectivamente erogados y con ello poder ser deducibles. En este sentido Plascencia (1997) señala:

1. *Estrictamente Indispensables.* El primer requisito que distingue un gasto deducible es la clasificación de éste como estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

Entonces, es requisito primigenio de las deducciones su estricta vinculación para los fines de la actividad del contribuyente. Sin que se cumpla dicha condición, sería prácticamente imposible considerar la deducción de un gasto, aunque cumpliera con otros requisitos; salvo excepciones que la misma ley establezca, como es el caso de los donativos.

La doctrina en los señalamientos de Martínez (2002) considera que un gasto es estrictamente indispensable cuando cumple con los siguientes requisitos:

- (a) Que el gasto esté directamente relacionado con la actividad de la empresa;
- (b) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- c) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo (pp. 35-36).

*2. Efectivamente Erogados:* Este es el segundo de los requisitos que toda deducción debe cumplir, es decir el que dicho gasto debe haber sido efectivamente erogado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate. Dicho en otras palabras, el legislador con esta disposición, prohíbe las deducciones en crédito.

Por otra parte, para que el gasto o egreso sea deducible de la renta de fuente territorial, según Candal (2005) debe cumplir con cinco (5) requisitos: Causalidad, normalidad, necesidad, no imputables al costo, territorialidad y finalidad.

- *Causalidad del Gasto:* La vigente Ley de Impuesto Sobre la Renta, no exige que el gasto sea realmente pagado para ser deducible, con excepción de las rentas disponibles en el momento en que son cobradas. Sólo es suficiente que el gasto esté causado, que se haya incurrido, para la deducción del mismo, aún cuando ese gasto no se haya pagado, realmente el ejercicio en que se incurra, salvo en el caso de las excepciones expresamente contempladas en la Ley.

Explica el autor antes nombrado que el concepto de “causado” comporta que se haya recibido efectivamente el bien o el servicio correspondiente al gasto de que se trate, bien sea que éste haya sido incurrido y contabilizado o bien que haya sido incurrido, contabilizado y pagado.

Contrario, a lo anterior, los gastos que se registren como creación de provisiones o reservas genéricas o estimadas no constituyen deducciones admisibles físicamente hasta tanto no constituyan una erogación o un pasivo cierto a cargo del contribuyente, es decir, un gasto o pérdida realmente causada.

De manera que, para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta, necesariamente deberá cumplir con el denominado “Principio de Causalidad”; indicando en este sentido, García (1980), sostiene que:

En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad (p. 122).

Considerando Picón (2007) que la causalidad es:

... la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente). Debe tenerse presente que este principio no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aún cuando no se logre la generación de la renta (p. 29).

La causalidad tributaria, expresa Villanueva (2013) se refiere a la vinculación causal de los gastos con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente (actividad empresarial). La vinculación entre los gastos y la generación de rentas se denomina, en doctrina, teoría de la causa final o subjetiva, pues la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas; por otro lado, la vinculación de los gastos con la actividad empresarial es denominada en doctrina, teoría de la causa objetiva o teoría de la *conditio sine qua non*, porque la deducción de gastos está supeditada a su vinculación objetiva con las actividades empresariales.

Entonces, para poder calificar determinados conceptos como deducibles es necesario que se acredeite una relación causal de los gastos efectuados con la generación de la renta y a su vez el mantenimiento de la fuente. Es decir, debe tratarse de gastos necesarios o propios del giro de la empresa, es decir, los gastos deben guardar coherencia y estar ligados a la generación de la fuente productora de la renta.

Para Alva (2010), en la aplicación de este principio se pueden presentar dos concepciones: Una restrictiva y otra amplia.

- *Concepción restrictiva del Principio de Causalidad:* Bajo esta concepción se permite la deducción de los gastos que tengan la característica de necesarios e indispensables para poder producir la renta y/o también mantener la fuente

generadora, es decir, se entienden por gastos necesarios aquellos desembolsos estrictamente indispensables.

- *Concepción amplia del Principio de Causalidad*: En esta concepción, se permite la deducción de todos aquellos gastos necesarios para producir y/o mantener la fuente generadora de renta, tomando en cuenta adicionalmente la totalidad de desembolsos que puedan contribuir de manera indirecta a la generación de renta.

- *Normalidad del Gasto*: La normalidad para Villanueva (2013) significa que el gasto no debe ser extraordinario, que no debe salirse de lo corriente y que debe guardar estrecha relación con el negocio económico que explota el contribuyente. El concepto de normalidad del gasto ha venido variando en el tiempo a nivel doctrinario y jurisprudencial.

Explica el autor en referencia que la normalidad es un criterio complementario de la causalidad objetiva, en el sentido que los gastos deducibles son aquellos vinculados con la actividad empresarial. Este criterio, complementario de la causalidad, nos recuerda a una de las corrientes doctrinarias para la definición de la causalidad, conforme al cual el gasto necesario es el gasto habitual o normal. El gasto normal o habitual es una concepción que atiende, no tanto al sujeto que decide y practica el gasto, sino al gasto propiamente dicho, si encaja como gastos normales o habituales del negocio. Con dicho criterio se ha buscado corregir el criterio de considerar un gasto deducible o no en función de la consideración particular del empresario. En esta corriente, el gasto necesario es aquel gasto habitual o normalmente vinculado al negocio, en base a consideraciones objetivas y no en base a la situación particular de cada empresario.

- *La Necesidad del Gasto*: Por gasto “necesario” se ha venido entendiendo aquel que es indispensable para la producción del enriquecimiento. Sin embargo, anota Candal (2005) que cierta corriente jurisprudencial ha venido señalando que los gastos para que sean deducibles necesitan ser imprescindibles; esto es, que exista una relación de causalidad entre la producción de la renta y la causación del gasto. Aún cuando considera el autor en referencia que con este criterio la doctrina ha venido

apuntando a un criterio poco lógico basado en que si el enriquecimiento o renta fiscal puede producirse sin que se incurra en el gasto, el gasto no calificaría como necesario.

No obstante, una sentencia del Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Región Capital indicó que las deducciones deben guardar perfecta correspondencia con el giro o actividad propia del contribuyente, estableciéndose así una relación de causalidad, pero dentro del contexto de razonabilidad y jamás de imprescindibilidad (Sentencia de fecha 30 de septiembre de 2003, Expediente N° 1.752, Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Región Capital; Caso Motores Venezolanos, C.A.-Motorvenca).

- *No imputables al Costo*: Esto es, que las partidas a ser tomadas como deducciones no sean de aquéllas que constituyan elementos de costos considerados a los efectos de la determinación de la renta bruta fiscal.

- *La territorialidad del gasto*: A juicio de Candal (2005), significa que todo gasto para ser deducible, salvo las excepciones que expresamente señala la Ley, debe ser hecho en el país. De acuerdo a la Ley los gastos causados en el exterior sólo serán deducibles para el contribuyente a efectos de la determinación de la renta neta de fuente extranjera.

- *La finalidad del gasto*: Sólo se puede deducir el gasto hecho con el objeto de producir la renta. Esto es que debe existir una relación entre el gasto que se pretende deducir y la renta producida. El gasto debe tener como finalidad directa e inmediata la producción de la renta a los fines de ser considerado como una deducción permitida.

## **Exenciones**

La exención es una disposición legal que exime del pago total o parcial del impuesto a ciertas y determinadas rentas, y tiene un carácter permanente mientras dure la vigencia de la ley o norma que la crea. En este caso, señala Rodríguez (2008) “las rentas y personas a las cuales se les conceden tal beneficio, no necesitan solicitarlo, sino que el mismo lo consagra la ley en forma automática, y solo estarán

sus beneficiarios obligados a suministrar ciertas informaciones con fines estadísticos y de control” (p. 27).

El Código Orgánico Tributario en su artículo 73 establece que la “Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la Ley”.

a) Sujetos Exentos: En materia de exenciones del impuesto sobre la renta, al Artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece expresamente las personas y rentas que califican como exentas.

En materia de Impuesto Sobre La Renta, se consideran exenciones:

- Diplomáticos Extranjeros: Los agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos. También los agentes consulares y otros agentes o funcionarios de gobiernos extranjeros que, con autorización del gobierno nacional, residen en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos, siempre que exista reciprocidad de exención con el respectivo país a favor de los agentes o funcionarios venezolanos; y las rentas que obtengan los organismos internacionales y sus funcionarios, de acuerdo con lo previsto en los Convenios Internacionales suscritos por la República Bolivariana de Venezuela.

No obstante, menciona Candal (2005) que se ha venido considerando en nuestra legislación fiscal, así como lo hacen las legislaciones extranjeras, que las remuneraciones obtenidas por funcionarios y diplomáticos extranjeros se encuentra totalmente dispensada del pago de impuesto sobre la renta, bajo el criterio internacionalmente aceptado que este tipo de personas son sujetos pasivos de impuesto en su país de nacionalidad, por supuesto, siempre y cuando se cumplan ciertos y determinados requisitos.

A los efectos del disfrute de la exención descrita en el numeral 2 del artículo 14 de la Ley, los agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros, deberán comprobar su calidad mediante una certificación expedida por el Ministerio de Relaciones Exteriores” (Garay, 2003, p. 9).

- Indemnizaciones Laborales: Los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban con ocasión del trabajo, cuando les sean pagadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo, por los intereses y el producto de los fideicomisos constituidos conforme a la Ley Orgánica del Trabajo y por los productos de los fondos de retiro de pensiones.

- Indemnizaciones de Seguros: Los asegurados y sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban en razón de contratos de seguros; pero deberán incluirse en los ingresos brutos aquellas que compense perdidas que hubieren sido incluidas en el costo o en las deducciones.

Anota Candal (2005) que el objetivo de esta exención es la de dispensar del pago de impuesto sobre la renta a los contribuyentes perceptores o beneficiarios de indemnizaciones otorgadas por parte de compañías de seguros, ya que se reconoce que su perceptor no incrementa, de facto, su patrimonio, ya que se requerirá el producto de la indemnización para reponer el activo siniestrado; no obstante lo anterior, el mencionado artículo considera como gravable aquella parte de la indemnización de seguros percibida que se haya considerado como deducción por reconocer.

- Pensiones: Los pensionados o jubilados, por las pensiones que reciban por concepto de retiro, jubilación o invalidez, aun en el caso de que tales pensiones se traspasen a sus herederos, conforme a la legislación que la regula. (Garay, 2007, p. 11).

- Herencias y Donaciones: “Los donatarios, herederos y legatarios, por las donaciones, herencias y legados que perciban” (Garay, 2007, p. 11). El objeto de esta exención, a criterio de Candal (2005) es la de dispensar del pago del impuesto sobre la renta aquellos conceptos de beneficio o ingreso que estarán sujeto al pago del impuesto de donaciones establecido en la Ley de Impuesto de Donaciones, Sucesiones y demás ramos conexos (LSDDRC), por lo cual mal podría la Ley de Impuesto Sobre La Renta no exceptuar estas rentas de su gravamen cuando las mismas están sujetas al impuesto especial de donaciones.

- Planes de Ahorro General: Los afiliados a las cajas y cooperativas de ahorro, siempre que correspondan a un plan general y único establecido para todos los trabajadores de la empresa que pertenezca a una misma categoría profesional de la empresa de que se trate, mientras se mantengan en la caja o cooperativa de ahorros, a los fondos o planes de retiro, jubilación e invalidez por los aportes que haga las empresas u otras entidades a favor de sus trabajadores, así como también por los frutos o proventos derivados de tales fondos (Garay, 2007).

- Intereses: Las personas naturales, por los enriquecimientos provenientes de los intereses generados por depósitos a plazo fijo, cedulas hipotecarias, certificado de ahorro y cualquier otro instrumento de ahorro previsto en la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras o en las Leyes Especiales, así como los rendimientos que obtengan por inversiones efectuadas en fondos mutuales o de inversión de oferta publica. (Garay, 2007).

Indica Candal (2005) que de una interpretación restrictiva de la norma de exención, basado en lo dispuesto en el Artículo 5 del Código Orgánico Tributario, se podría interpretar que solos las rentas provenientes de fondos mutuales o de inversión, de fuente territorial, quedarían exentas del pago del impuesto; no obstante lo anterior, el texto de la Ley no limita el beneficio sobre este tipo de rentas a aquellas generadas en Venezuela o reguladas por legislación venezolana, como si lo hizo, específicamente, al otorgar la exención a rentas percibidas por intereses de depósitos a plazo fijo, cedulas hipotecarias o certificado de ahorro previsto en la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras de Venezuela.

- Titulo Valor emitido por Venezuela: “Los enriquecimientos provenientes de los bonos de deuda publica nacional y cualquier otra modalidad de titulo valor emitido por la República” (Garay, 2007, p. 12).

Cuando se habla de enriquecimientos provenientes de bonos de la deuda publica nacional o cualquier otra modalidad de titulo emitido por la República, se interpreta de cualquier modalidad de renta, entre las cuales se encuentran los intereses y las ganancias de capital.

Refiere Candal (2005) que el Artículo 21 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta define a títulos emitidos por la República, como aquellos que de conformidad con lo establecido en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del sector público corresponda emitir a la República por operaciones de crédito público.

- Los Becarios: “Los estudiantes becados por los montos que reciban para cubrir sus gastos de manutención, de estudios o de formación” (Garay, 2007, p. 12).

### **Exoneraciones**

Rodríguez (2008), define las exoneraciones como:

La dispensa (gracia) total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Ejecutivo Nacional, la cual puede estar consagrada por la Ley, pero es potestativo del Estado otorgarlas o negarlas, darlas total o parcialmente y, por regla general, las exoneraciones están sujetas, para su otorgamiento, al cumplimiento de ciertos requisitos, así como también están condicionadas, una vez otorgadas, a que no se altere ninguna de las condiciones bajo las cuales fueron concedidas (p. 30).

El Código Orgánico Tributario en su artículo 73 establece que la “Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la Ley”.

Expresa Candal (2005) que en materia de exoneraciones, la Ley de ISLR vigente establece que el Presidente de la República, en consejo de Ministros, dentro de las medidas de política fiscal, de acuerdo a la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país, podrá exonerar total o parcialmente del impuesto establecido en esta Ley, los enriquecimientos obtenidos por sectores que se consideren de particular importancia para el desarrollo económico nacional o que generen mayor capacidad de empleo, así como también los enriquecimientos derivados de las industrias o proyectos que se establezcan o desarrollen en determinadas regiones del país.

El artículo 74 del Código Orgánico Tributario establece que:

La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones especificara los tributos que comprenda, los presupuesto necesarios para que proceda, y las condiciones a las cuales esta sometido el beneficio. La ley podrá facultar al Poder Ejecutivo para someter la exoneración a determinadas condiciones y requisitos.

De igual manera el articulo 4 del Código Orgánico Tributario establece que “En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinaran los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia”.

El articulo 75 de Código Orgánico Tributario establece que “La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, establecerá el plazo máximo de duración del beneficio. Si no lo fija, el término máximo de la exoneración será de cinco (5) años. Vencido el termino de la exoneración, el Poder Ejecutivo podrá renovarla hasta por el plazo máximo fijado en la ley o, en su defecto, el de este articulo”.

En relación al carácter general de las exoneraciones, el articulo 76 de COT establece que “Las Exoneraciones serán concedidas con carácter general, a favor de todos los que se encuentren en los presupuestos y condiciones establecidos en la ley o fijados por el Ejecutivo Nacional”.

Mientras que con respecto a la derogatoria, modificación y vigencia, el artículo 77 del mismo Código establece que:

Las Exenciones y Exoneraciones pueden ser derogadas o modificadas por ley posterior, aunque estuvieren fundadas en determinadas condiciones de hecho. Sin embargo, cuando tuvieran plazo cierto de duración, los beneficios en curso se mantendrán por el resto de dicho termino, pero en ningún caso por mas de cinco (5) años a partir de la derogatoria o modificación (Garay, 2001, p.24).

Por otra parte, con base a lo establecido en el artículo 4 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta:

Son enriquecimiento neto los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones

permitidos en esta ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial del ajuste por inflación previsto en esta ley (Garay 2007, p 6).

Manifiesta Candal (2005) que en un sentido más amplio, la renta neta o enriquecimiento global neto abarca:

- a) El aumento de valor que puede adquirir el patrimonio de su beneficiario.
- b) El enriquecimiento debe provenir del patrimonio o de las actividades de su titular o de ambos elementos en conjunción
- c) El enriquecimiento debe ser producido por una fuente permanente; capaz, por tanto, de repetirlo.
- d) El enriquecimiento debe ser neto, es decir, deben deducirse del ingreso todos los costos y gastos necesarios para producirlos.

Como cierre a las consideraciones que se han venido haciendo en cuanto a los conceptos vinculados al Impuesto Sobre La Renta que requieren mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en su determinación tributaria, necesariamente hay que decir que estos conceptos son los que la ley establece para la gestión tributaria del Impuesto Sobre La Renta y estos deben ser manejados con mucha propiedad por las empresas del sector, a fin de que se favorezca en el seno de las mismas la creación de una cultura tributaria que les permita apropiarse del manejo de dichos conceptos, toda vez que estos condicionan la determinación tributaria del impuesto para su respectivo enterramiento.

## **Errores más comunes en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta que requieren de mecanismos de control contable en el sector construcción.**

Para desarrollar este apartado, es oportuno traer a referencia lo expuesto en el planteamiento del problema en cuanto a que son muchos de los errores en los que incurre el contribuyente con respecto a la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta se deben a la ambigüedad de su regulación, lo cual en el sector de la construcción viene a significar un problema, teniendo en cuenta que en el mismo predomina la operatividad de pequeñas y medianas empresas en las que aún no se encuentra establecida una cultura tributaria, que les permita adoptar mecanismos de control para evitar cometer errores que minimicen la aplicación de multas e infracciones, en razón que incumplen los deberes formales, ya que muchos gastos no están debidamente soportados con facturas legales que cumplan con las exigencias de la Administración Tributaria, aplican e interpretan incorrectamente la norma tributaria, aplican e interpretan incorrectamente la norma tributaria, no realizan el ajuste por inflación de manera correcta, no se toman en cuenta las rebajas por inversión, no hacen reconocimiento de ingresos según el avance de obras, desconocen los gastos que se pueden deducir únicamente cuando están efectivamente pagados.

### **Incumplimiento de los Deberes Formales**

Los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes del Impuesto Sobre La Renta, se encuentran establecidos concretamente en el Código Orgánico Tributario como instrumento legal que regula la tributación en Venezuela y en la Ley de Impuesto Sobre La Renta que es la norma específica que contiene todos los aspectos relativos este impuesto. Una revisión de ambos dispositivos jurídicos, permite señalar:

### **Código Orgánico Tributario**

Este Código establece los siguientes deberes formales:

- a. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
- b. Emitir o exigir comprobantes.
- c. Llevar libros o registros contables o especiales.
- d. Presentar declaraciones y comunicaciones.
- e. Permitir el control de la Administración Tributaria.
- f. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria.
- g. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales.

Además el artículo 145 ejusdem establece que los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y señala específicamente:

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:
  - a) Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente.
  - b) Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.
  - c) Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria o en los demás casos en que se exija hacerlo.
  - d) Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.
  - e) Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.
2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.

3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles.

4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.

5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponibles, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.

6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.

7. Comparecer a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.

8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

De los deberes formales antes señalados, es común en el sector construcción que los contribuyentes cometan los siguientes errores:

- No llevar en la forma debida y oportuna los libros y registros especiales.
- No tener los libros y registros especiales en el domicilio o establecimiento del contribuyente.
- Inscripciones tardías.
- Falta de notificación a la administración tributaria de modificaciones.
- Olvido o descuido en la colocación del número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria o en los demás casos en que se exija hacerlo.

- No solicitar a la autoridad que corresponda los respectivos permisos en caso de de habilitación de locales.
- No presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan, por no contar con el asesoramiento contable necesario, o por desconocimiento de las normas o de la información.
- Emitir documentos que no cumplen con los requisitos y formalidades exigidos por las leyes tributarias especiales.
- No dan cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

### **Ley de Impuesto Sobre La Renta**

Los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes de este impuesto corresponden a:

- a) Inscripción en el Registro de Información Fiscal (R.I.F.), de las personas naturales y herencias yacentes: dentro de los seis (6) meses siguientes al inicio del primer ejercicio gravable.
- b) Inscripción en el Registro de Información Fiscal (R.I.F.), de las personas jurídicas: dentro del primer mes contado a partir de la fecha de constitución o inicio de las actividades de su primer ejercicio gravable.
- c) Notificar el cambio de directores, administradores, razón o denominación, domicilio fiscal, actividad principal y cese, suspensión o paralización de la actividad económica habitual dentro del mes siguiente a la fecha en que ocurra el cambio.
- d) Solicitar autorización para realizar el cambio de ejercicio antes de hacerlo efectivo, destrucción de inventario y modificación de la vida útil de los activos.
- e) Exhibir públicamente el Registro de Información Fiscal (R.I.F.) y la Declaración Definitiva de Rentas del ejercicio anterior.
- f) Presentar las declaraciones definitivas de Impuesto Sobre La Renta durante los tres (3) meses siguientes al cierre del ejercicio.

- g) Presentar declaraciones estimadas de Impuesto Sobre La Renta durante el sexto (6to) mes siguiente al cierre del ejercicio.
- h) Todos los contribuyentes sometidos a la Ley de Impuesto Sobre La Renta y al régimen de ajuste por inflación, deberán inscribirse en el Registro de Activos Revaluados.
- i) Llevar los libros auxiliares del ajuste por inflación y registros contables correspondientes de conformidad con lo establecido en el Reglamento.
- j) Presentar declaración informativa sobre inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, junto con la declaración definitiva de rentas.
- k) Preparar la declaración informativa de las operaciones realizadas con partes vinculadas domiciliadas en el exterior, para presentarla en el mes de junio siguiente a la fecha de cierre fiscal.
- l) Presentar solicitud del registro del inmueble que sirva a su propietario de vivienda principal, dentro de un (1) año contado a partir de la fecha en que se habite el inmueble.
- m) Presentar planilla de autoliquidación y pago de anticipo de impuesto antes de registrar la enajenación de un inmueble.
- n) Informar por escrito la adquisición de un inmueble para ser utilizado como vivienda principal, sin haber enajenado el inscrito, dentro de los noventa (90) días siguientes a la adquisición de la nueva vivienda.
- o) Todos los contribuyentes y responsables que emitan facturas y documentos equivalentes que autorice la Administración tributaria, relacionados con la ejecución de operaciones correspondientes a la actividad del contribuyente deben cumplir con las disposiciones vigentes establecidas por la Administración Tributaria sobre la impresión y emisión de facturas en materia de Impuesto al Valor Agregado y las demás disposiciones que a tal efecto se dicten.

Sin embargo, en el sector construcción los contribuyentes en relación a estos deberes formales, cometan los siguientes errores:

- No se inscriben oportunamente y dentro del plazo establecido en el Registro de Información Fiscal (R.I.F.)
- No realizan las notificaciones correspondientes al cambio de directores, administradores, razón o denominación, domicilio fiscal, actividad principal y cese, suspensión o paralización de la actividad económica (este es muy frecuente) habitual dentro del mes siguiente a la fecha en que ocurra el cambio.
- No solicitan autorización para realizar el cambio de ejercicio antes de hacerlo efectivo, destrucción de inventario y modificación de la vida útil de los activos.
- No exhiben públicamente el Registro de Información Fiscal (R.I.F.) y la Declaración Definitiva de Rentas del ejercicio anterior.
- No presentar las declaraciones definitivas de Impuesto Sobre La Renta durante el lapso legal establecido.
- No presentar declaraciones estimadas de Impuesto Sobre La Renta durante el sexto (6to) mes siguiente al cierre del ejercicio.
- No se inscriben en el Registro de Activos Revaluados.
- No llevan los libros auxiliares del ajuste por inflación y registros contables, o si lo hacen estos no cumplen con los requisitos exigidos.
- No presentan declaración informativa sobre inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, junto con la declaración definitiva de rentas.
- No preparan la declaración informativa de las operaciones realizadas con partes vinculadas domiciliadas en el exterior, para presentarla en el mes de junio siguiente a la fecha de cierre fiscal.
- Emisión de facturas y documentos que no cumplen con las disposiciones establecidas por la Administración Tributaria.

### **Incorrecta Aplicación de la Norma Tributaria.**

Este error va de la mano con la interpretación errada que el contribuyente hace de la norma tributaria, y ello en materia fiscal tiene gran importancia, porque como lo expone Domínguez (2008) el sentido literal de los conceptos resulta dubitativo o no

coincide con la que presume haber sido la verdadera intención del legislador. Sin embargo, como bien lo expresa Del Busto (2003) en materia tributaria la interpretación de las normas no tiene reglas propias. Ya que por la autonomía del derecho fiscal, aludida por Domínguez (2008) su interpretación presenta también caracteres especiales, principalmente debido a que no regula relaciones entre particulares, sino que rige las relaciones de la administración fiscal con los individuos, por ello sus normas participan de la naturaleza propia del derecho público. Además, en consideración a que el derecho fiscal abarca principios y normas tanto de derecho público como de derecho privado, de éste, porque grava las relaciones jurídicas que del mismo derivan, de allí, que en ocasiones sea necesario interpretar el derecho público fiscal referido, frecuentemente a normas de derecho privado, las que conjuntamente es necesario interpretar para efectos fiscales.

Sin embargo, no hay que olvidar que en la doctrina comparada como en la nacional, se habla de que las leyes tributarias son ambiguas y presentan lagunas jurídicas. Aspectos sobre el cual Morales (2011) advierte que lejos de ello favorecer la gestión tributaria, promueve la elusión y evasión tributaria.

Aunado a la ambigüedad de la norma, se encuentra el hecho de la falta de simplificación de trámites para que el contribuyente del sector construcción cumpla con la obligación tributaria que el estado le demanda por concepto de rentas, lo cual es perfectamente evidenciable de los mismos requisitos formales señalados por el Código Orgánico tributario como por la propia Ley del Impuesto Sobre La Renta, en los que se requiere que el contribuyente disponga de tiempo y de conocimientos técnicos en materia fiscal.

En este contexto, anota Fernández (2004) que las empresas del sector construcción para evitar sanciones de cierre temporal de establecimiento como lo indica el artículo 94, numeral cuarto del Código Orgánico Tributario, deben conocer a la perfección las leyes que actualmente rigen la materia tributaria en cuanto al proceso de retención, declaración y pagos de los impuestos. La razón de ello es que el artículo 118 del Código contempla bajo el esquema tributario, la posibilidad de juzgar

por apropiación indebida a los infractores que no enteren los impuestos retenidos dentro del término especificado por las leyes.

El artículo 111 del mismo Código estipula multa que oscila entre el 25% hasta el 200% del tributo omitido por disminución ilegítima de los ingresos tributarios y sin perjuicio de ser juzgado por el delito de defraudación.

### **Infracción de las Leyes Tributarias**

Los ilícitos tributarios pueden ser definidos como los actos y acciones que van contra o atentan contra las normas tributarias (artículo 80 Código Orgánico Tributario).

Menciona Acosta (2009) que los ilícitos tributarios pueden ser formales, materiales y relativos a especies gravadas y fiscales e ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad

- Los ilícitos formales, según el autor antes mencionado son aquellos violatorios de los deberes formales contenidos en el código orgánico tributario. Aunque su incumplimiento no causa un prejuicio real, dificultan el desenvolvimiento de las funciones de la administración tributaria y pueden servir de preámbulo para la comisión de un ilícito de mayor gravedad. Las sanciones utilizadas para estos ilícitos son las multas y la clausura temporal del establecimiento. Un ejemplo de ello podría ser la evasión de impuestos.

Los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir o exigir comprobantes.
3. Llevar libros o registros contables o especiales.
4. Presentar declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir el control de la Administración Tributaria.
6. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria.

7. Acatar la órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales, y

8. Cualquier otro contenido en este Código, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.

- Los ilícitos materiales, de acuerdo a Acosta (2009) corresponden a conductas que inducen al incumplimiento de los deberes, es decir, que se refiere al pago de los impuestos. El incumplimiento de este deber va en perjuicio del estado en materia de dinero. La defraudación es considerada el caso más grave del ilícito material. Simulando, ocultando o cualquier otra forma de engaño que induzca en error a la administración pública. Las sanciones aplicadas a estos ilícitos son las multas.

Constituyen ilícitos materiales:

1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.

2. El retraso u omisión en el pago de anticipos.

3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir.

4. La obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

- En cuanto a los ilícitos relativos a especies fiscales y gravadas, Acosta (2009) señala:

Las **Especies fiscales**, son aquellos documentos emitidos por el estado, creados con la finalidad que su venta origine un ingreso para el mismo. Ejemplos: El papel sellado, las estampillas, etc.

Las **Especies gravadas**, son todas aquellas especies o bienes que de acuerdo a las normas tributarias se debe pagar un impuesto para su comercialización, distribución o expendio, es decir, están bajo una regulación del estado. Ejemplo: especies alcohólicas, tabaco y cigarrillos.

De manera que, constituyen ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas:

1. Ejercer la industria o importación de especies gravadas sin la debida autorización de la Administración Tributaria Nacional.

2. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o al consumo en zonas francas, puertos libres u otros territorios sometidos a régimen aduanero especial.
3. Expedir especies fiscales, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.
4. Comercializar o expender especies gravadas, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.
5. Producir, comercializar o expedir especies fiscales o gravadas sin haber renovado la autorización otorgada por la Administración Tributaria.
6. Efectuar sin la debida autorización, modificaciones o transformaciones capaces de alterar las características, índole o naturaleza de las industrias, establecimientos, negocios y expendios de especies gravadas.
7. Circular, comercializar, distribuir o expedir de especies gravadas que no cumplan los requisitos legales para su elaboración o producción, así como aquellas de procedencia ilegal o estén adulteradas.
8. Comercializar o expedir especies gravadas sin las guías u otros documentos de amparo previstos en la Ley, o que estén amparadas en guías o documentos falsos o alterados.
9. Circular especies gravadas que carezcan de etiquetas, marquillas, timbres, sellos, cápsulas, bandas u otros aditamentos o éstos sean falsos o hubiesen sido alterados en cualquier forma, o no hubiesen sido aprobados por la Administración Tributaria.
10. Expedir especies gravadas a establecimientos o personas no autorizados para su comercialización o expendio.
11. Vender especies fiscales sin valor facial.
12. Ocultar, acaparar, o negar injustificadamente las planillas, los formatos, formularios o especies fiscales.
  - Los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, para Acosta (2009) son aquellos ilícitos que toman en cuenta la gravedad del perjuicio causado y las

características propias de las conductas, que están encaminadas a entorpecer la actividad recaudadora del estado, por esta razón, estas conductas están castigadas con prisión. Para ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad las sanciones utilizadas son las multas y la prisión.

Constituyen ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad:

1. La defraudación tributaria.
2. La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
3. La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus representantes, autoridades judiciales y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información.

En cuanto a la **sanción tributaria**, esta comporta la pena para un delito o falta. Castigo o pena para aquellos individuos que obran en contra de la administración tributaria y de la recaudación de tributos. Se clasifican en prisión, multa, clausura de establecimiento, revocatoria o suspensión de licencias e Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones

- La Prisión, de acuerdo a Corredor (2007) consiste en la reclusión en una cárcel u otro establecimiento penitenciario donde se encuentran los privados de libertad, ya sea como detenidos, procesados o condenados. Pena privativa de libertad más grave y larga que la de arresto e inferior y más benigna que la de reclusión. El Código Orgánico Tributario expresa que las personas jurídicas responden por los ilícitos tributarios.

Por la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de la libertad, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito (artículo 90 Código Orgánico Tributario).

Además de esto, el Código indica que las sanciones, salvo las penas privativas de libertad, serán aplicadas por la Administración Tributaria, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables. Las penas restrictivas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, sólo podrán ser aplicadas por los órganos judiciales competentes, de acuerdo al procedimiento establecido en la ley procesal penal (artículo 93 Código Orgánico Tributario).

- La Multa, según Corredor (2007) es una pena pecuniaria que se impone por una falta delictiva, administrativa o de policía o por incumplimiento contractual. Hay pues, multas penales, administrativas y civiles.

- La Clausura del Establecimiento, consiste en el cierre temporal, parcial o definitivo del local comercial perteneciente a la persona natural o jurídica que comete un ilícito tributario, y que emana de una ordenanza administrativa del ente recaudador del tributo (en el caso de Venezuela, el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera, SENIAT)

- Revocatoria o suspensión de licencias se refiere a una decisión administrativa de la autoridad tributaria (SENIAT), en virtud de la cual se revoca (dejar sin efecto), o suspende la licencia de una persona natural o jurídica para que continúe comercializando o prestando sus servicios en el espacio donde esa autoridad, ejerce su jurisdicción.

- La Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, se aplicará por un término igual a la pena impuesta, a los profesionales y técnicos que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión del ilícito de defraudación tributaria (artículo 89 Código Orgánico Tributario).

Ante las consideraciones realizadas y ubicándonos en el sector de la construcción hay que mencionar que la ausencia de una cultura tributaria en este sector ha venido a favorecer la infracción de las leyes tributarias en materia del Impuesto Sobre La Renta, trayendo ello como consecuencia la comisión de ilícitos

tributarios que para algunos contribuyentes ha significado el entorpecimiento de su operatividad, pero que para otras ha sido la quiebra y el cierre de sus negocios.

Como ilustración de este error cometido por las empresas del sector construcción, lo ofrece Fernández (2004) quien refiere que suele ocurrir que muchas de las empresas se han visto involucradas en actos sancionatorios por parte del SENIAT, debido a que este ente mediante los procesos de fiscalización han realizado reparos por motivo de discrepancia o diferencias entre la información contable y lo declarado en las planillas respectivas, evidenciándose una elaboración errónea de su conciliación fiscal y la extemporaneidad del pago de los impuestos respectivos.

Obedeciendo, ello al manejo de información tributaria desacertada y no actualizada para su debida aplicación, generando informes errados sobre el cálculo del monto del impuesto a pagar, lo cual afecta operativa y económica su gestión.

Significando que los errores cometidos por los contribuyentes del sector construcción son comunes a los que ocurren en otros sectores de la economía venezolana. Sin embargo, este problema, puede ser corregido en principio, si la administración tributaria adopta mecanismos de información y capacitación en este sentido, y en segundo término, si los propios empresarios del sector, unen esfuerzos para la capacitación y la información requerida para aclarar las dudas que se le plantean al respecto.

### **Reconocimiento de ingresos**

La determinación del enriquecimiento fiscal de los prestadores de los servicios de construcción no es un proceso muy complejo, pero si diferente a los de otros contribuyentes del ISLR, por lo que hay que prestar especial atención a lo dictado por la norma legal tributaria y su reglamentación general para determinar correctamente la base imponible del tributo

En el caso de las empresas que presten servicios inherentes a la construcción de obras, tendrán frecuentemente ingresos contables que deberán diferirse o anticiparse, según el caso, a los efectos de determinar el Impuesto Sobre La Renta, dependiendo ello del avance de las obras objeto del servicio que presten.

El principal problema relativo a la contabilización de los contratos de construcción es la distribución de los ingresos relacionados, entre los ejercicios económicos de duración del contrato, ello en virtud a que de acuerdo con principios básicos de contabilidad no se deben reconocer ingresos que no se haya devengado

### **Ajuste por inflacion**

Generalmente las empresas del sector construcción en el cálculo del ajuste por inflación su Propiedad Planta y Equipo, a pesar de estar totalmente operativa, es de vieja data y presenta altos porcentajes de depreciación acumulada, así mismo conduce que por muy baja que sea su depreciación, la misma al ser ajustada, presenta un alto incremento, reflejando una deducción significativa en el reajuste anual, lo que conduce a un bajo incremento de este ajuste.

Adicionalmente estas empresas no poseen un sistema automatizado para el cálculo del ajuste por inflación fiscal y esto conlleva a una mayor probabilidad de error y pérdida de tiempo en realizar los estados financieros.

### **Mecanismos de control contable utilizados por el sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta.**

Existen diversos mecanismos de control contable que el sector construcción en Venezuela, puede usar para prevenir errores en la determinación tributaria del impuesto sobre la renta, los mismos corresponden a:

#### **Asesoramiento Contable Tributario**

El asesoramiento Contable es un arma indispensable para evitar el incumplimiento de Deberes Formales en materia de Impuesto Sobre La Renta, por tanto, señala Pernia (2010) que a la contabilidad hay que entenderla como:

Una ciencia económica de carácter empírico que persigue, mediante una metodología específica y validada, el conocimiento racional y objetivo

del presente, pasado y futuro de una parcela de la realidad económica, en términos cuantitativos y cualitativos, elaborando una información útil para la toma de decisiones en el orden financiero, provisional y de control de los entes económicos que la utilizan, con la realización de acciones de revisión, perfeccionamiento, investigación e interpretación (p. 56).

Así, el asesoramiento contable tributario y en específico, la asesoría fiscal viene a ser una actividad profesional de libre ejercicio que según Colmenarejo (2006) requiere de los conocimientos básicos o fundamentales del derecho tributario.

Por tanto, el objetivo principal de un asesor fiscal debe ser el de optimizar los requerimientos impositivos del cliente, bien sea una persona natural o una jurídica, es decir, le corresponde ayudar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales dentro de la Ley, pero con las mejores ventajas. Esto último para el autor en referencia, es importante, porque a menudo, estos profesionales se quejan de que se les confunde con alguien que sabe hacer trampas para defraudar. El asesor fiscal puede ser un profesional independiente que se dedica al asesoramiento tributario con carácter exclusivo o puede trabajar en el departamento fiscal o contable de una gran compañía.

Menciona, además, Colmenajero (2006) que un aspecto fundamental del asesor contable tributario se refiere a la necesidad de actualización y de estudio constante, en función de los cambios de las normativas fiscales o de las distintas interpretaciones que se le dan a las mismas. En este sentido, la asistencia a seminarios en técnicas de comunicación oral y escrita son de gran utilidad, ya que le permiten al profesional poder captar los problemas e intereses de su cliente, además de saber comunicar y convencer, trabajar en equipo, ser diligentes y atender al cliente cuando lo requiera y ser capaces de mantener un diálogo constante con la administración tributaria.

Por otro lado, resulta de particular interés el conocimiento empírico sobre el comportamiento de las firmas de contadores públicos, para lo cual es oportuno trae a referencia a una investigación realizada por Gómez de Ángulo, Chirinos y Herrera

(2005) sobre el particular en el municipio Maracaibo, estado Zulia, Venezuela, con énfasis en los aportes para mejorar la formación académica del contador público y sus implicaciones en el asesoramiento fiscal tributario. Los autores encontraron un estancamiento en el crecimiento de las firmas de contadores públicos de la región y en la diversificación de los servicios ofrecidos como respuesta a las actuales exigencias del mercado, por lo que se requiere de una transformación y actualización de la ciencia contable, para exigir mayor responsabilidad en la ejecución del trabajo, para lo cual es fundamental la adaptación de los programas académicos a las nuevas necesidades del ámbito laboral y en especial, al ámbito tributario.

Entre los servicios prestados por las firmas de contadores públicos se constató que las mismas prestan varios tipos de servicios, los cuales se rigen por la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, el reglamento respectivo, el Código de Ética y los principios y normas que guían el ejercicio profesional, los cuales se pueden agrupar en las áreas de: contabilidad, auditoria externa e interna, auditoria operacional, asesoría fiscal, auditoria de sistemas de información, actuación como comisario, consultoría gerencial y labores de outsourcing (Gómez de Angulo y otros, 2005).

Para estos autores, la asesoría fiscal tiene como fin brindar a los clientes el aprovechamiento de las bondades tributarias al máximo, sin exponer a las organizaciones a contingencias por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, con la realización de estudios particulares sobre la revisión o preparación de las declaraciones de rentas (ISLR), a los activos empresariales (IAE), impuestos municipales, entre otros deberes formales, a demás de la revisión y control de las retenciones del ISLR (Decreto 1808), la preparación de la relación anual y la revisión del cumplimiento de las obligaciones de los agentes de retención y contribuyentes al impuesto del valor agregado (IVA).

Otras acciones auxiliares del asesoramiento contable tributario se relaciona con la asistencia en procesos de fiscalización y revisión de la situación fiscal para años no prescritos y el asesoramiento en el cumplimiento de las disposiciones establecidas en las diferentes leyes de orden tributario (Gómez de Angulo y otros, 2005).

En cuanto a la competencia técnica del profesional de la contaduría que presta labores de asesoramiento tributario o fiscal, su formación académica es indispensable para lograr la óptima calidad de los servicios que se prestan. Dicha formación se puede lograr a través del estudio y el entrenamiento técnico y práctico en el campo de trabajo.

Ahora bien, la cultura tributaria se define como el conjunto de valores, creencias y actitudes compartido por una sociedad respecto a la tributación y la observancia de las leyes que la rigen, lo que se traduce en una conducta manifestada en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios con base en la razón, la confianza y la afirmación de los valores de ética personal, respeto a la ley, responsabilidad ciudadana y solidaridad social de los contribuyentes

Por tanto, la cultura tributaria implica el conocimiento reflexivo del ser humano en cuanto a la bondad del pago de los tributos, es decir, lo que le lleva a cumplir en forma natural y voluntaria con sus obligaciones tributarias. Igualmente, se relaciona con la conciencia o conocimiento de la norma establecida constitucionalmente, que obliga a todos los individuos integrantes de una Nación determinada a contribuir, mediante el pago de tributos, en la satisfacción de las necesidades de la colectividad

### **Planificación Tributaria**

Organizacionalmente, la planificación se concibe como parte de todo un proceso administrativo, a través el cual las empresas con el empleo de recursos tanto humanos como de capital, alcanzan los objetivos propuestos, por lo que se puede decir que en la planificación los administradores se anticipan a los acontecimientos, establecen objetivos y emprenden acciones necesarias para el logro de los mismos. Lo que llevado a la materia fiscal, viene a significar, de acuerdo a Olivares (1999), un proceso para establecer previo al inicio de cada ejercicio económico el monto que por concepto de tributos deba cancelar el contribuyente, ajustándose para el logro de tal objetivo a las disposiciones jurídico-tributarias que regulen los respectivos tributos que afectan al contribuyente y a sus actividades.

Por ello que Golia (1997), citado por Pineda (2002) afirme que la planificación tributaria como herramienta del administrador, es un elemento de suma importancia para la empresa, debido a la consecutiva disminución en el impacto económico que ella genera, al aprovechar los aspectos favorables de la Legislación Tributaria. Una planificación tributaria abarca aspectos que van más allá del simple derecho tributario, ya que llega a ampliarse hasta el ámbito contable, el derecho civil y mercantil.

Para entender lo que es la planificación tributaria, Fernández (2004), la define como: “la técnica mediante la cual se utilizan los elementos que otorga el propio ordenamiento jurídico para aminorar el impacto impositivo de las normas tributarias, buscando beneficios económicos sin contradecir a la ley” (pp. 31-32).

Afirma el autor mencionado que la planificación fiscal aún cuando sea muy versátil es susceptible a dos marcados aspectos, uno de ellos, los factores externos, tales como cambios a través de nuevas normativas fiscales, y el otro, interno, generado por cambios en la organización misma, motivada por el surgimiento de nuevas circunstancias o necesidades empresariales.

Las empresas que conforman el sector construcción en Venezuela, realizan obras industriales, petrolera y civiles de gran tamaño, igualmente, dan en arrendamiento sus equipos pesados a otras empresas del sector con una estructura y organización completa, los que les obliga adoptar como mecanismo de control en materia tributaria la planificación, por cuanto de esta operatividad surgen elementos vinculados a obligación tributaria que deben cumplir, de allí que desde el punto financiero contable, el que establezcan con precisión el monto de la carga tributaria, les permitirá dirigir y planificar sus inversiones, disminuir costos y lograr sus objetivos.

La planificación tributaria está dirigida a evaluar y cuantificar los tributos a los cuales está obligada la empresa por las distintas leyes tributarias tanto en materia nacional, municipal e internacional. Además, toda planificación se orienta a diferentes objetivos, lo que en materia tributaria, correspondería a:

- Objetivo económico: Se pretende analizar el impacto de los diferentes tributos en los costos y gastos de la empresa y medir cuál es su margen de rentabilidad, con el fin de planificar las estrategias necesarias para evitar pérdidas económicas en las diferentes operaciones que realice la empresa. Para optimizar el pago del impuesto, la planificación tributaria contempla el estudio de la aplicación de las disposiciones legales, su interpretación, la aplicación de los beneficios establecidos en las leyes y el uso de figuras jurídicas.

- Objetivo financiero: Se pretende calcular cómo se distribuye la carga impositiva durante un período definido, a fin de obtener el recurso monetario para cumplir con los montos y plazos previstos para el pago, de acuerdo a las leyes tributarias a las cuales esté sujeta la empresa. Asimismo, estudiar el aspecto financiero con el fin de instrumentar las políticas financieras que al empresa requerirá para la planificación del flujo de caja.

- Objetivo fiscal: En este se encuentra intrínseco el estudio y conocimientos de las distintas técnicas y leyes tributarias de acuerdo a la normativa y a los principios de contabilidad de aceptación general, con la finalidad de evitar sanciones por errores formales y materiales, atrasos e incumplimientos en los pagos de cada uno de los tributos a los cuales esté obligada la empresa.

Menciona Olivares (1999) la existencia de ciertos aspectos que deben ser tomados en cuenta para realizar una óptima planificación tributaria, a fin de que la empresa realice un eficiente manejo de los impuestos y le permita el logro de sus objetivos:

a) Análisis de los objetivos propios del fin u objetivo social: Antes de dar inicio al ejercicio económico, o antes de emprender el desarrollo de cualquier objetivo relativo al objeto económico del contribuyente, se debe realizar desde el punto de vista legal, económico y financiero el alcance de los mismos, con el fin de poder determinar cuál será el marco jurídico aplicable, así como también los posibles contratos a utilizarse para establecer los posibles derechos y deberes que se originen de tales objetivos. Además, se debe precisar el monto de las respectivas inversiones

que se requieran, establecer y jerarquizar los posibles obstáculos que se pueden presentar a los fines de alcanzar los objetivos establecidos y las metas fijadas.

b) Aplicación de disposiciones legales que favorezcan tales objetivos: al realizar el análisis del marco legal aplicable, se debe observar si el mismo es propicio para la realización de los objetivos preseleccionados, siendo recomendable la utilización de un marco jurídico que permita el logro de esos objetivos y en caso que éste sea negativo o poco favorable, establecer alternativas que eviten la comisión de infracciones o violaciones al marco jurídico regulatorio.

c) Utilización de contratos y figuras jurídicas apropiadas: es recomendable que para una óptima planificación tributaria, se elaboren y utilicen aquellos modelos de contratos, convenios o formas de negociación que se adapten al marco jurídico que es favorable y que se ha seleccionado, procurando siempre que en todo momento dichos modelos permitan la obtención de mayores beneficios fiscales legalmente posibles de alcanzar.

d) Optimización de los beneficios previstos en las leyes: Se deben tomar en cuenta todos los aspectos fiscales que beneficien tanto a las actividades desarrolladas por el contribuyente como a la naturaleza de los mismos.

e) Aprovechar las lagunas legales e interpretación extensiva de la Ley: Con la finalidad de alcanzar los objetivos previstos por la planificación; deben tomarse en cuenta todos los aspectos legales que favorezcan al contribuyente. Para esto, se debe realizar una interpretación lógica, extensiva y literal de los términos establecidos en la norma jurídica reguladora respectiva, que le permitan a los contribuyentes redactar términos contractuales que se adapten a los presupuestos legales que regulan la actividad evitando caer en violaciones de orden jurídico. En el caso de existir “silencio de la norma” o “lagunas legales”, esta interpretación deberá tender a servirse de las mismas para lograr la adecuación de los referidos términos contractuales.

f) Cumplimiento oportuno de las actividades contables, así como de las obligaciones y deberes fiscales: Es necesario establecer dentro de la planificación

fiscal, los parámetros referidos a la preparación y presentación debida y oportuna de todo lo relacionado con la contabilidad de la empresa. Para esto se requiere que la información presentada esté de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y muestre aspectos generales de la empresa como:

- Situación financiera (derechos, obligaciones y patrimonio);
- Resultados (pérdidas o ganancias);
- Flujos de efectivo;
- Riesgos financieros;
- Otros.

Toda esta información financiera debe ser veraz, comprobable y guardar absoluta relación con los objetivos planificados. De igual forma, se deberá establecer dentro de esa planificación fiscal el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales que eviten a los contribuyentes caer en infracciones que le traigan como consecuencia sanciones de carácter pecuniario (multas) como lo establece el Código Orgánico Tributario.

g) Evaluación constante: Para determinar mediante ésta el cumplimiento oportuno de las respectivas metas y objetivos establecidos en la planificación fiscal, además de realizarse una auditoría fiscal en la que se depure la contabilidad y ayude a la administración eficiente de los recursos tributarios.

Explica Pineda (2002) que el proceso de planificación en las empresas debe partir desde el momento de la concepción de la misma, con la finalidad de adecuar y adoptar la forma económica más beneficiosa posible para el tipo de actividad que se va a desarrollar, los beneficios que puede aprovechar en virtud de ésto.

Asimismo, se debe tener presente que la planificación como herramienta para el uso efectivo de los recursos de la empresa, involucra a todas las áreas, lo que significa que la planificación tributaria debe integrarse a esos procesos estratégicos, además, la empresa debe estar convencida de que necesita realizar una planificación tributaria que le permita prever y controlar el futuro fiscal o cuando menos establecer las acciones que le permitan evitar las infracciones a las leyes.

La filosofía de la planificación, no es evadir, ni eludir el pago del impuesto, sino optimizar y prevenir en la medida de lo posible, las consecuencias fiscales que las decisiones de índole económica conlleven, obteniendo de estas acciones una información valiosa y de ayuda para el logro de los objetivos perseguidos.

Es importante que las empresas y el personal relacionado con el proceso contable, financiero y tributario de las mismas, conozcan la relación que existe entre las cuentas del balance y los distintos tipos de impuestos, ya que éstas son afectadas no solamente por impuestos nacionales, sino por otros que cubre las diferentes áreas de la actividad comercial (impuestos estatal y municipales). Como la estructura de los balances de las empresas son tomados en cuenta para el cálculo de los impuestos, los gerentes deben evaluar en qué medida los niveles de acumulación de los distintos rubros de estos estados financieros contribuyen a minimizar las erogaciones fiscales. En este sentido, debe señalarse que en el caso de las empresas pequeñas, estas poseen pocas posibilidades de aliviar la carga tributaria por lo que su mejor arma siempre será el cumplimiento oportuno de las leyes tributarias para evitar futuras e imprevistas erogaciones por esta causa.

De manera que, para que la planificación tributaria cumpla sus objetivos, la empresa debe tener un adecuado sistema contable, en el que las políticas contables estén claramente definidas de acuerdo a los principios de contabilidad de aceptación general, con las leyes impositivas y con la naturaleza de las operaciones de la empresa.

### **Control Interno Tributario**

Las obligaciones de las empresas ante la Administración Tributaria han traído como consecuencia la necesidad de éstas de establecer controles que garanticen su cumplimiento. Es así como nace el Control Interno Tributario, el cual tiene su basamento en el enfoque tradicional y la nueva concepción de control interno (COSO), de allí se define el control interno tributario como un proceso ejecutado por la junta directiva, la gerencia y otro personal de la entidad diseñado para proporcionar

seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos en las siguientes categorías:

1. Efectividad de objetivos.
2. Confiabilidad en la información tributaria.
3. Cumplimiento de las leyes y regulaciones tributarias.

Figueroa (1998), refiere que el Control Interno Tributario corresponde a:

Todas aquellas normas, políticas, procedimientos y requisitos encaminadas a garantizar el cumplimiento del ordenamiento legal que rige la materia tributaria, acatando los lineamientos emanados y establecidos por el sujeto activo, en este caso el estado, a través de la Administración Tributaria por medio del SENIAT, con el fin último de cumplir con ciertas obligaciones de dar y de hacer (p.13).

Refiere Salazar (2006) que el control interno tributario comprende el plan de organización y todos los métodos y políticas coordinadas que se adoptan dentro de la organización, con la finalidad de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, verificar la exactitud y confiabilidad del hecho imponible y el cumplimiento de los deberes formales.

De igual manera Figueroa (1998), hace mención a los objetivos del control interno tributario:

- Prever multas, actos de reparos, intereses moratorios y demás accesorios.
- Enfrentar con éxito las fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria.
- Obtener información confiable y oportuna para la toma de decisiones.
- Fiel cumplimiento del ordenamiento jurídico, normas y procedimientos establecidos por el Estado.
- Evitar la evasión y omisión fiscal.
- Determinar, controlar y dirigir los mecanismos empleados para la determinación y pago de las obligaciones tributarias.
- Minimizar el margen de error en la contabilización de los tributos.
- Establecer mecanismos idóneos para el cumplimiento de los deberes formales.
- Garantizar la correcta y oportuna evaluación y requerimiento de la gestión de los tributos para prevenir posibles desviaciones de las normativas establecidas en la organización.
- Diseñar mecanismos de planificación fiscal. (p.13)

Los objetivos del control interno tributario, están orientados a planificar, controlar y dirigir políticas, normas y mecanismos para la determinación de pago correcto de los tributos y minimizar el margen de error en la contabilización de las operaciones relacionadas con los impuestos, garantizar el cumplimiento del ordenamiento legal establecido por la administración tributaria, velar por la obtención de información veraz y oportuna que sirva de base para la toma de decisiones, diseñar mecanismos de planificación fiscal, garantizar la eficiencia y eficacia en las operaciones de área de tributos, establecer mecanismos idóneos para el cumplimiento de deberes formales.

La adopción del control interno tributario dentro de una empresa, según Salazar (2006) implica la adopción de manuales de funciones, manuales de procedimientos, crear una unidad que maneje el área tributaria, la capacitación. Adiestramiento y asesoramiento del personal de dicha área, definición de sus funciones en el área y la adopción de normas de control interno aplicables al Impuesto Sobre La Renta.

### **Plan de Auditoria Tributaria**

De acuerdo a Alvarado y Cruz (2003) es el control crítico y sistemático que utiliza un conjunto de técnicas y procedimientos destinados a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes, se realiza tomando normas tributarias vigentes en el período a fiscalizar y los principios de contabilidad generalmente aceptados para establecer una base de conciliación entre los aspectos legales y contables, y así determinar la base imponible y los tributos que afectan al contribuyente auditado.

Apunta Figarella (2011) que en la evaluación del cumplimiento de las obligaciones tributarias compuestas éstas por la principal y las accesorias, las acciones encaminadas a la consecución del objetivo enunciado, se denominan “procedimientos de auditoría”, los que van a ser definidos, estructurados y aplicados en base a objetivos específicos que plantea el auditor considerando la meta principal.

Los objetivos se desglosan del análisis conceptual, ya que corresponde evaluar el vínculo y existencia entre el sujeto activo acreedor del tributo y el sujeto pasivo que tiene la obligación establecida en la ley de satisfacer el tributo, cumplir las exigencias de la ley de no hacer actos ilícitos en materia fiscal, de allí que la auditoria, debe abocarse a los siguientes objetivos, tomando como base lo enunciados por Alvarado y Cruz (2003), quienes indican que se pueden resumir en cuatro aspectos:

1. Obtener la seguridad razonable sobre a declaración del hecho imponible que dio origen a la obligación tributaria;
2. Verificar la exactitud en la determinación de la base imponible, debitos y créditos de carácter tributario;
3. Comprobar el cumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente;
4. Comprobar la adecuada contabilización, clasificación y revelación de los tributos de los estados financieros, de acuerdo con los principios de contabilidad de aceptación general.

### **Uso de Manuales de Procedimiento**

Por cuanto las empresas del sector construcción deben cumplir con las disposiciones tributarias impuestas por el Servicio de Renta Internas, es recomendable el manejo de manuales de procedimiento que les permitan controlar el pago de facturas por la provisión de bienes y/o servicios relacionados o no con las obras en ejecución, la empresa tiene la obligación de realizar la retención en la fuente y del IVA, de acuerdo a los porcentajes establecidos por la administración tributaria. Además, las empresas de este sector tienen la obligación de realizar la declaración del IVA, retenciones en la fuente mensualmente y la presentación del impuesto a la renta y anexos de forma anual a la administración tributaria. También, al momento de realizar los pagos a los proveedores de obras pro encargo, las empresas deben realizar

las retenciones respectivas a nombre del propietario, de acuerdo a las normas establecidas en la Ley.

Un manual, según González (1999) es un “documento elaborado sistemáticamente en el cual se indican las actividades, a ser cumplidas por los miembros de un organismo y la forma en que las mismas deberán ser realizadas, ya sea conjunta ó separadamente” (p. 12).

Otros autores, como Duhat Kizatus (2009), lo consideran “un documento que contiene, en forma ordenada y sistemática, información y/o instrucciones sobre historia, organización, política y procedimientos de una empresa, que se consideran necesarios para la menor ejecución del trabajo” (p. 5).

Un manual de procedimientos para Roupe, Muñino y Rodríguez (2013)

Es un elemento del Sistema de Control Interno, el cual es un documento instrumental de información detallado e integral, que contiene, en forma ordenada y sistemática, instrucciones, responsabilidades e información sobre políticas, funciones, sistemas y reglamentos de las distintas operaciones o actividades que se deben realizar individual y colectivamente en una empresa, en todas sus áreas, secciones, departamentos y servicios. Requiere identificar y señalar quién?, cuando?, como?, donde?, para qué?, por qué? de cada uno de los pasos que integra cada uno de los procedimientos (p. 5).

Mencionan los autores que el manual de procedimientos contiene la descripción de actividades que deben seguirse en la realización de las funciones de una unidad administrativa, o de dos o más de ellas. Además incluye los puestos o unidades administrativas que intervienen precisando su responsabilidad y participación. Suelen contener información y ejemplos de formularios, autorizaciones o documentos necesarios, máquinas o equipo de oficina a utilizar y cualquier otro dato que pueda auxiliar al correcto desarrollo de las actividades dentro de la empresa. En él se encuentra registrada y transmitida sin distorsión la información básica referente al funcionamiento de todas las unidades administrativas, facilita las labores de auditoria, la evaluación y control interno y su vigilancia, la conciencia en los empleados y en sus jefes que el trabajo se está realizando o no

adecuadamente.

Los manuales de procedimientos como instrumentos administrativos que apoyan el que hacer institucional, están considerados como elementos fundamentales para la coordinación, dirección, evaluación y el control administrativo, así como para facilitar la adecuada relación entre las distintas unidades administrativas de la dependencia.

Sostiene González (1999) que son varios los objetivos que se persiguen con los manuales de procedimientos dentro de una organización, señalando al respecto:

- Presentar una visión integral de cómo opera la organización.
- Precisar la secuencia lógica de las actividades de cada procedimiento.
- Precisar la responsabilidad operativa del personal en cada unidad administrativa.
- Precisar funciones, actividades y responsabilidades para un área específica.
- Servir como medio de integración y orientación al personal de nuevo ingreso facilitando su incorporación al organismo.
- Proporcionar el mejor aprovechamiento de los recursos humanos y materiales.

Aunado a lo antes señalado, el autor in supra, destaca que los manuales de procedimientos son ventajosos, en razón que:

- Son un compendio de la totalidad de funciones y procedimientos que se desarrolla en una organización, elementos éstos que por otro lado sería difícil reunir.
- La gestión administrativa y la toma de decisiones no quedan supeditadas a improvisaciones o criterios personales del funcionario actuante en cada momento.
- Clarifican la acción a seguir o la responsabilidad a asumir en aquellas situaciones en las que pueden surgir dudas respecto a qué áreas debe actuar o a qué nivel alcanza la decisión o ejecución.
- Mantienen la homogeneidad en cuanto a la ejecución de la gestión administrativa y evitan la formulación de la excusa del desconocimiento de las normas vigentes.
- Sirven para ayudar a que la organización se aproxime al cumplimiento de las

condiciones que configuran un sistema.

- Son un elemento cuyo contenido se ha ido enriqueciendo con el transcurso del tiempo.

- Facilitan el control por parte de los supervisores de las tareas delegadas al existir.

- Igualmente los manuales de procedimientos, ofrecen los beneficios de ser útiles para el flujo de información administrativa, una guía del trabajo a ejecutar; permite coordinar las actividades, dar uniformidad a la interpretación y aplicación de normas; favorece la revisión constante y mejoramiento de las normas, procedimientos y controles, asimismo, simplifica el trabajo.

Actualmente existe una gran variedad de modos de presentar un manual de procedimientos, y en cuanto a su contenido no existe uniformidad, ya que éste varía según los objetivos y propósitos de cada dependencia, así como con su ámbito de aplicación; por lo que resulta conveniente adoptar normas generales que uniformen tanto el contenido de los manuales, como su forma de presentación.

Los elementos que deben integrar un manual de procedimientos son: Identificación, índice, introducción, objetivos del manual, y desarrollo de los procedimientos.

**1. Identificación:** Se refiere a la primera página o portada del manual, en ella deberán aparecer y anotarse los datos siguientes:

- Logotipo de la dependencia,

- Nombre de la dependencia

- Nombre o siglas de la unidad administrativa responsable de su elaboración o actualización.

**2. Índice:** En este apartado se presentan de manera sintética y ordenada, los apartados principales que constituyen el manual.

Cuando los procedimientos contenidos en el manual tengan reglas de operación comunes, éstas deberán incluirse inmediatamente después del objetivo del manual.

Deberá incluirse el nombre de los formatos y el de sus instructivos de llenado

para la compaginación.

**3. Introducción:** Se refiere a la explicación que se dirige al lector sobre el panorama general del contenido del manual, de su utilidad y de los fines y propósitos que se pretenden cumplir a través de él. Incluye información de cómo se usará. Quien, cómo y cuando hará las revisiones y actualizaciones, así como la autorización del titular de la dependencia.

Indica, Rengel (2008) que es recomendable que al formular la introducción, se emplee un vocabulario sencillo, a efectos de facilitar su entendimiento; asimismo, que comprenda totalmente los rubros mencionados en el párrafo anterior.

**4. Objetivos del manual:** El objetivo deberá contener una explicación del propósito que se pretende cumplir con el manual de procedimientos; su elaboración se ajustará a los lineamientos que se describen a continuación:

- Especificar con claridad la finalidad que pretende el documento
- La redacción será clara, concreta y directa.
- La descripción se iniciará con un verbo en infinitivo
- Se evitará el uso de adjetivos calificativos

El objetivo deberá ser lo más concreto posible, y su redacción clara y en párrafos breves; además, la primera parte de su contenido deberá expresar qué se hace; y al segunda para qué se hace.

**5. Procedimientos:** Constituye la parte central o sustancial del Manual de Procedimientos, se integra por los siguientes apartados:

- El nombre del procedimiento debe dar idea clara de su contenido.
- No se deben incluir dos procedimientos diferentes en uno.

**- Propósito del procedimiento:** Describe la finalidad o razón de ser de un procedimiento o bien qué es lo que se persigue con su implantación.

**- Alcance:** Se describe el ámbito de aplicación de un procedimiento, es decir, a qué áreas involucra, puestos y actividades, así como a qué no aplica.

**- Referencias:** Se enlista la documentación de apoyo que se utiliza para elaborar el procedimiento: Manuales internos, normatividad, entre otros.

- **Responsabilidades:** Aquí se debe indicar quién es el responsable de la elaboración, emisión, control, vigilancia del procedimiento, así como también quién es el responsable de la revisión y aprobación del mismo.

- **Definiciones:** Son los términos de uso frecuente que se emplean con sentido específico o restringido en comparación al conjunto de definiciones del diccionario.

- **Método de trabajo:** Dentro del método de trabajo se deberá tomar en cuenta los siguientes apartados:

- **Políticas y lineamientos:** Son una guía básica para la acción, prescribe los límites generales dentro de los cuales han de realizarse las actividades. Destaca Rengel (2008) la conveniencia de que las políticas y los lineamientos se definan claramente y prevengan todas o al mayor parte de las situaciones alternativas que pueden presentarse al operar el procedimiento; es decir, definir expresamente qué hacer o a qué criterios hay que ajustarse para actuar ante casos que no se presentan habitualmente, o que no son previstos en el procedimiento.

Para la elaboración de las políticas se deberán tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Las políticas serán lineamientos de carácter general que orientaran la toma de decisiones en cuanto al curso de las actividades que habrán de realizar los servidores públicos en sus áreas de trabajo. Estas deberán ser claras y concisas, a fin de que sean comprendidas, incluso, por personas no familiarizadas con el procedimiento, asimismo, serán específicas de la acción que regule el curso de las actividades en situaciones determinadas, serán de observancia obligatoria en su interpretación y aplicación.

- Deberán establecer las situaciones alternativas que pudieran presentarse durante la operación del procedimiento.

- Las políticas se definirán por los responsables de la operación de los procedimientos y serán autorizadas por el titular de la unidad administrativa correspondiente.

- Deberán prever la posibilidad de incumplimiento de las situaciones normales

y sus consecuencias o responsabilidades, ya sea porque no se den las condiciones supuestas, o porque se violen o alteren deliberadamente.

- Entre las políticas deberán existir jerarquías y secuencias lógicas de operación.
- Las políticas deberán considerar disposiciones oficiales acerca de requisitos imprescindibles, así como de los responsables, recursos y usuarios que intervengan de manera determinante en la operación del procedimiento.

**- Descripción de actividades:** La descripción del procedimiento es la narración cronológica y secuencial de cada una de las actividades concatenadas, que precisan de manera sistemática el cómo realizan una función o un aspecto de ella.

- Cuando la descripción del procedimiento sea general y que por lo mismo comprenda varias áreas, debe indicarse para cada actividad la unidad administrativa responsable de su ejecución; si se trata de una descripción detallada, es decir que incluye los puestos que participan en cada una de las actividades, es conveniente anotar el nombre específico del puesto.

- El procedimiento deberá definir en forma clara y concisa quién, cómo, cuándo y dónde se ejecutan dichas actividades, iniciando con un verbo conjugado en tercera persona del singular y en presente de indicativo, ejemplo, verifica, envía, corrige, entre otros.

- En el procedimiento se describen detalladamente las actividades normales y generales que se desarrollan.

- En el apartado de “observaciones” se anotarán las actividades complementarias pertinentes o cualquier otra información que permita la comprensión de cada frase en particular y del procedimiento en general.

- En los procedimientos se deberá especificar los órganos que intervienen en la ejecución de los mismos, hasta un nivel mínimo de jefatura de departamento.

- Cuando un mismo órgano sea responsable de realizar una serie de actividades de manera continua, sólo deberá ir el nombre en la primera de estas actividades, hasta tanto no se efectúe un cambio de responsable.

- Se deberá numerar las actividades en forma progresiva aún en caso de que

existen varias alternativas de decisión.

- Si el inicio de un procedimiento indica la recepción de documentos, mencionar de quién se reciben.

- Pueden incluirse dos o tres actividades en una sola, siempre y cuando sea comprensible su redacción.

- Cuando sea necesario hacer alguna aclaración o indicar algo que no es posible mencionar como actividad, puede citarse de la manera siguiente: Con base en las atribuciones conferidas en el reglamento interior.

- Para no repetir actividades que ya han sido mencionadas, debe hacerse referencia a ellas con leyenda “Conecta con la actividad N° ...”

- Indique el número de tantos en que se elabore, se envíe o se reciba cada documento.

- Indique el acuse de recibo y el archivo de los documentos.

- Cuando en el desarrollo del procedimiento se origine por primera vez algún formato, se deberá anotar su nombre completo y en las actividades subsecuentes se podrá mencionar su nombre genérico y/o su clave de identificación.

- En la distribución de documentos debe indicarse a qué puestos o áreas se envían.

- Indique si el archivo es temporal o definitivo.

- Para lograr mayor fluidez en el procedimiento, deberá representar primero la alternativa más corta.

- Indique el término del procedimiento con al leyenda “Termina el procedimiento”.

**- Diagrama de flujos:** Se trata de una herramienta fundamental para la elaboración de un procedimiento, ya que a través de ellos se representa gráficamente y en forma consecutiva el desarrollo de una actividad determinada. También es una representación gráfica que muestra la secuencia en que se realiza la actividad necesaria para desarrollar un trabajo determinado, el cual debería iniciar con un verbo en infinitivo, ejemplo: recibir, enviar, turnar, procesar, entre otros.

	Pantalla, se utiliza en ocasiones en lugar del símbolo de E/S
	Impresora, es una forma para indicar que se imprime algún resultado. En ocasiones se utiliza en lugar del símbolo de E/S.
	Teclado, entrada manual de datos desde un Terminal o consola del computador. En ocasiones se utiliza en lugar del símbolo de E/S.
	Registro en Tarjeta Perforada, para instrucciones de lectura o perforación.
	Archivo en Disco Magnético, para instrucciones de lectura, grabación o actualización (regrabar).
	Archivo en Cinta Magnética, para instrucciones de lectura o grabación
	Estructura Repetir, para plantear instrucciones que se repiten un número controlado de veces.
	Comentarios, se utiliza para añadir comentarios clasificadores a otros símbolos del diagrama de flujo. Se pueden dibujar a cualquier lado del símbolo.

Fuente: Documento en línea. Disponible en:  
<http://macabremoon0.tripod.com/id6.html>

- **Formatos e instructivos:** Un formato es una pieza de papel impresa que contiene datos fijos y espacios en blanco para ser llenados con información variable, que se usa en los procedimientos de oficina; puede constar de uno o varios ejemplares que pueden tener destinos y usos diversos.

Es necesario que, inmediatamente después de terminada la descripción del procedimiento se incluyan los formatos y documentos que en él se utilizan, así como sus respectivos guías de llenado.

## **Modelado de los Procesos Tributarios**

La modelación de procesos Fernández (2008) la define como: “La documentación, el análisis y diseño de la estructura de procesos de negocios, sus relaciones con los recursos necesitados para implementarlos y el ambiente en el cual van a ser usados” (p. 1).

Siendo cada modelo una descripción de un proceso software que se presenta desde una perspectiva particular. Alternativamente, a veces se usan los términos ciclo de vida y Modelo de ciclo de vida.

Refiere el autor en referencia que el modelado de procesos tradicionalmente ha estado enfocado en el análisis del flujo y transformación de datos. La utilización de las computadoras en tecnología de información no había sido usada más allá del procesamiento de transacciones, como en la comunicación y control. Para hacer una integración satisfactoria de estos sistemas dentro de la empresa, se requiere modelar desde los procesos organizacionales manuales en los que intervienen estos sistemas.

De La Vara (2008) sostiene que el modelado de los procesos de negocio de una organización puede tener los siguientes fines

- La documentación de la organización
- El cambio a una organización orientada a procesos
- La gestión de los procesos
- La certificación de la organización respecto al alguna norma de calidad
- La medición del rendimiento de la organización
- La gestión del conocimiento
- La selección de un sistema ERP (Enterprise Resource Planning)
- El desarrollo de un sistema software
- La simulación de la actividad de la organización

Agrega el mencionado autor que dependiendo del fin, el nivel de detalle de los modelos variará. Así, para un modelado de procesos en materia de la determinación de la obligación tributaria por concepto del Impuesto Sobre La Renta, el nivel de

detalle deberá ser suficientemente alto para permitir a un analista de sistema entender la actividad de la organización y especificar los requisitos del sistema en relación a dicho impuesto.. Además, como lo indica Flores (2010) en las siguientes etapas de desarrollo del sistema será necesario establecer la correspondencia entre los procesos de negocio y los procesos técnicos que darán soporte a los primeros a través del sistema informativo.

En este orden, refiere la autora mencionada que en los últimos años se ha reconocido ampliamente que el soporte y modelado de procesos es una parte fundamental en el desarrollo de todo sistema informativo. Es necesario describir la situación actual y futura o deseada de una organización como parte del proceso de reingeniería, estableciendo formas para mejorar sus procesos de negocio, y por ende los referidos al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los modelos de un proceso son usados para documentar y dar soporte a los procedimientos de una organización en una forma consistente y uniforme. El modelado en la ingeniería de procesos es una actividad compleja, cíclica y requiere de un análisis sobre la forma en la cual las personas realizan su trabajo. El modelado de procesos se distingue de otros tipos de modelado en las Ciencias de la Computación, debido a que se modelan fenómenos que se realizan por una persona en lugar de una máquina.

Flores (2010) señala que los usos y las ventajas de la ingeniería y modelado de procesos para la determinación de la obligación tributaria por concepto del Impuesto Sobre La renta se resumen en:

*1. Facilita la comprensión y comunicación humana:* Representa el proceso de una forma comprensible; formaliza el proceso de modo que la gente pueda trabajar más efectivamente; proporciona bastante información para permitir que una persona o equipo de trabajo realice el proceso.

*- Proporciona apoyo para la mejora del proceso:* Provee las bases para definir y analizar procesos y facilita la selección e incorporación de tecnología de apoyo al proceso.

- *Proporciona soporte a la administración del proceso:* Facilita el monitoreo, el manejo y la coordinación del proceso y provee ayuda en su medición. Proporciona las bases para realizar la comparación de los procesos actuales contra los ya establecidos.

- *Automatiza la dirección del proceso:* Se almacena la representación de un proceso para ser reutilizable, proporciona dirección, sugerencias y material de referencia facilitando el desempeño humano en el proceso a realizar.

- *Automatiza el apoyo de la ejecución:* Automatiza porciones del proceso, cumpliendo reglas para asegurar la integridad del mismo dentro del ambiente automatizado.

Los procesos tienen una existencia simple y objetiva que se representa de manera estática. La información requerida para entender y modelar las características de los mismos resulta de las siguientes interrogantes: ¿qué se va a hacer?, ¿quién lo hará?, ¿cuándo y dónde se va a hacer?, ¿cómo y por qué será hecho? y ¿quién es el responsable de que se haga? Sin embargo, Flores (2010) considera que los procesos son sistemas de actividades humanas que resultan complejos o difíciles de entender por lo que necesitan ser analizados bajo diferentes puntos de vista o perspectivas.

Mencionando el autor en referencia que las cuatro perspectivas comúnmente utilizadas en los modelos de procesos organizacionales, para capturar las características sobresalientes de un proceso y responder las preguntas anteriores son:

- *Funcional*, representa los elementos del proceso que se están ejecutando (actividades) y cuál es el flujo de las unidades de información que son relevantes a los elementos del proceso, por ejemplo datos, artefactos, productos. Cabe destacar que se establece una relación de precedencia o secuencia entre las diferentes actividades del proceso.

- *Informacional*, se refiere a las *unidades de información* producidas y manipuladas por el proceso. Esto supone que el modelado de un proceso está basado en la creación de unidades de información generados durante el mismo. Estas

unidades incluyen datos, artefactos, productos parciales o finales y objetos, su estructura y las relaciones entre ellos.

- *De comportamiento*, representa cuándo y/o bajo qué condiciones los elementos del proceso se realizan a través de ciclos de retroalimentación, iteraciones, decisiones complejas, entradas y salidas críticas. Esta perspectiva representa la secuencia en que son realizados los elementos o pasos del proceso al tomar decisiones complejas, al iniciar o terminar el proceso.

- *Organizacional*, especifica *dónde* y *por quién* están siendo ejecutados los elementos del proceso en la organización, es decir, se centra en los aspectos estáticos del proceso organizacional.

Afirma la investigadora arriba señalada que los modelos de procesos que contienen la información definida por estas perspectivas son considerados modelos completos, ya que proporcionan las características esenciales del mismo. Acotando que para obtener y analizar las actividades que se llevan a cabo en un proceso es necesario aplicar una metodología adecuada.

El punto perfecto de modelación de procesos es tener una forma consistente de documentar y analizar el proceso completo. Por ello es esencial que se modele el proceso usando el mismo enfoque o método. Luego los modelos pueden ser conectados o al menos conciliados con otros y pueden ser entendidos.

Explica Fernández (2008) que habitualmente se distingue entre técnicas de modelado y herramientas de modelado. Las técnicas se refieren a los símbolos y diagramas empleados para analizar el sistema, las cuales pueden, o no, estar soportadas por aplicaciones software (herramientas) que ayudan en el proceso de modelado y permiten la construcción de un repositorio de modelos.

Igualmente señala el autor que para la modelación de procesos se pueden encontrar disímiles lenguajes, cada uno con ventajas y usos diferentes, entre ellos se puede citar el UML (Unified Modeling Language), IDEFX (Integrated Computer Aided Manufacturing Definition), EPC (Event-driven Process Chain), BAM

(Business Activity Model), RSD (Relation System Diagram), POSD (Process Oriented System Design), DFD (Data Flow Diagram).

Explica que los modelos o lenguajes de modelación antes mencionados, según la literatura consultada no permiten la representación de: tipo de proceso, tipo de sistema, nivel de importancia, y capacidad de automatización de actividades. Tampoco es representable la relación de orden entre actividades y recursos. Afirma que la gran mayoría de estos modelos no tienen elementos específicos que permitan representar la relación entre las actividades de los procesos y los sistemas informáticos.

Expresa, asimismo el investigador que muchos modelos permiten representar la presencia de sistemas informáticos asociados a los procesos, mediante notaciones de flujo. Un aspecto importante es que los modelos deben ser comprensibles por los no-especialistas en modelado, siendo esto un requisito en cualquier proyecto.

Apunta Fernández (2008) que usar un método de modelación proporciona un marco de trabajo para la estandarización, y usar una herramienta ayuda a reforzar este estándar. Los métodos pueden usarse sin la ayuda de una herramienta, pero el hecho de usarla los hace mucho más fácil. Las herramientas proveen símbolos, tipos de diagramas y relaciones bien definidos los cuales ayudan a los usuarios a seguir los métodos.

Pero, las diferencias más significativas entre los métodos basados en papel y el uso de herramientas, es que los modelos no son sólo diagramas en una ficha de papel. Los modelos son construidos de objetos y ambos residen en un repositorio electrónico o base de datos. La herramienta puede interrogar estos objetos y modelos; sus atributos y relaciones pueden ser analizados y presentados en un reporte. Los objetos que representan entidades de negocios comunes pueden ser reutilizados en varios modelos llevando consigo sus atributos. Los modelos pueden ser analizados, simulados y probados.

## **Sistemas de Información Automatizados para el Control y Seguimiento**

En lo que se refiere al Impuesto Sobre La Renta, la administración tributaria ha puesto en marcha una serie de mecanismos online para recaudar de los contribuyentes, asimilados como los socios que responde con su cuota parte al mantenimiento de cosa pública, al implantar la Plataforma Tecnológica y regular el momento en que deben efectuarse las declaraciones de las retenciones de impuesto sobre la renta realizadas por los sujetos pasivos especiales calificados como agentes de retención. Destacando Galué (2012) el papel preponderante del capital humano de la Administración Tributaria, a la que define como la pieza clave de la planificación para lograr las metas de la organización. Lo que permite inferir que la Administración Tributaria al momento de implantar la plataforma tecnología para la recaudación del impuesto sobre la renta, ha efectuado cambios importantes tanto a nivel de infraestructura telemática y normativo, como a nivel del capital humano que labora en el ente, para hacer de esta manera un sistema tecnológico más cercano al contribuyente.

Ante este cambio de la administración tributaria para gestionar el Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, las empresas, deben igualmente incorporar a su operatividad sistemas automatizados que le permitan un control y seguimiento en relación a esta materia impositiva. Hay que recordar que un sistema de información automatizado en la actualidad han sido considerados como una necesidad estratégica en las organizaciones, en cuanto a la optimización de los procesos que se llevan a cabo dentro de éstas, siendo uno de los objetivos fundamentales para el mejoramiento continuo.

En este sentido, Wakefield (2002) define un sistema de información como “la integración entre el hombre y la máquina con la finalidad de proveer información para el apoyo de las funciones de operación, gerencia y toma de decisiones en una organización” (p. 12). De allí que los sistemas que procesan información además de constituir un valioso e importante activo para las organizaciones, deben garantizar la confiabilidad y veracidad del funcionamiento adecuado de las operaciones o procesos.

En este mismo orden de ideas Laudon y Laudon, (2004) refieren que los sistemas de información y las tecnologías de información han cambiado la forma en que operan las organizaciones actuales. A través de su uso se logran importantes mejoras, pues automatizan los procesos operativos, suministran una plataforma de información necesaria para la toma de decisiones y, lo más importante, su implantación logra ventajas competitivas o reducir la ventaja de los rivales.

Las tecnologías de información han sido conceptualizadas como la integración y convergencia de la computación, las telecomunicaciones y la técnica para el procesamiento de datos, donde sus principales componentes son: el factor humano, los contenidos de la información, el equipamiento, la infraestructura, el software y los mecanismos de intercambio de información, los elementos de política y regulaciones, además de los recursos financieros.

Por esta razón es importante que los sistemas de información computarizados o sistematizados sean implementados a cada empresa permitiendo de esta manera mejorar su forma de trabajo, logrando hacerse más competitivos.

Afirman Kendall y Kendall (1977) que la información constituye el recurso esencial en el proceso de toma de decisiones y en la solución de problemas, es por ello que para obtener información significativa, precisa y oportuna, las empresas están cooperando interna y externamente con el fin de aprovechar la totalidad de los recursos disponibles.

Es por ello que los tomadores de decisiones están comenzando a comprender que la información no es sólo un subproducto de la conducción sino que a la vez alimenta a los negocios y puede ser el factor crítico para la determinación del éxito o fracaso de éstos.

## **Adopción de políticas, normas y procedimientos**

En materia tributaria, es importante tener en cuenta las políticas, normas y procedimientos de la empresa.

### **Políticas**

Afirma Melinkoff (1990) que “las políticas constituyen una norma de acción, son un conjunto de reglas y orientaciones que delimitan la acción administrativa. Son la guía esencial que conduce las actividades hacia los fines y objetivos, expresando de manera general los fines” (p. 42). Bajo esta perspectiva, la formulación de políticas debe ser una actividad constante, tomando en cuenta que los fines y los objetivos cambian por razones exógenas o endógenas.

Para el autor en referencia, las políticas en el proceso de planificación, deben fundamentarse en:

- a) Racionalidad: Este principio exige que se establezcan objetivos claros y precisos, encuadrados dentro de la realidad y que respondan a la dinámica social. La mejor utilización de los recursos materiales y humanos disponibles, de modo tal que no solo se logre la efectividad a través de su uso, sino que esa efectividad se consiga con mayor eficiencia.
- b) Previsión: Este principio indica la fijación de plazos definidos para ejecutar las acciones que se planifican. Envuelve, además, tomar previsiones para el futuro en cuanto a la utilización de recursos y del tiempo que depende de las actividades a realizar y de la categorías de éstas.
- c) Unidad: Los planes deben tener unidad, es decir, deben formar una integración orgánica, armónica y coherente. A veces la planificación se descompone en una serie de planes, programas, proyectos o sub-proyectos; estos deben ser coordinados para integrarlos armónicamente, evitando la duplicidad y el malgasto de los recursos.
- d) Flexibilidad: El plan o planes deben ser flexibles y adaptables. Esto significa que deben tomarse las previsiones necesarias con el fin de dotarlos de mecanismos de

ajuste a los cambios que se operen. Los planes deben poseer esa capacidad de adaptación a un cambio en las condiciones sociales, económicas o de otra naturaleza, dentro del ámbito en el cual dichos planes se desarrollan.

e) Continuidad: Los planes deben ser un proceso continuo, cumplido uno, debe formularse otro. La falta de continuidad va contra la idea de racionalidad y contra el principio mismo de la planificación. No se deben abandonar las metas, ello implica malgastar los recursos y atenta contra el concepto de eficiencia.

f) Simplificación y estandarización: Este principio es de gran aplicación en el campo de la administración. Está ligado en cierta medida a algunos requisitos de la planificación vistos con anterioridad. El significado de este principio no es otro sino el de que las metas deben ser simples y que los productos deben estandarizarse, lo mismo que sus procedimientos.

A fin de cumplir con los deberes formales, Fernández (2004), sugiere que la elaboración de un calendario de obligaciones formales por parte de la empresa es el punto de partida indispensable en toda planificación tributaria. Dicho calendario debe contener por lo menos trece (13) columnas en las que se puedan apreciar claramente las fechas exactas de cada uno de los meses del año, pago de cada uno de los tributos. La primera columna describirá los conceptos de los impuestos y/o tasas a pagar

Una buena planificación debe comenzar por el correcto cumplimiento de los deberes formales tributarios. En primer lugar, debe considerarse a comienzos del mes la fecha tope para enterar las retenciones del Impuesto Sobre La Renta del mes inmediatamente anterior. Dichas retenciones deben pagarse dentro de los tres (3) primeros días hábiles del mes siguientes al que se efectuó la retención.

El autor antes nombrado recomienda como estrategias utilizadas en la planificación tributaria:

1. *Incremento del patrimonio fiscal de la empresa:* ya que genera el derecho de reajustarlo conforme al IPC, el resultado así obtenido disminuye la utilidad por el efecto del ajuste regular por inflación. El aumento del patrimonio se puede por las siguientes vías:

a) Aumento de capital mediante aportes de fondos propios, acreencias preexistentes o usando mecanismos de financiamiento, y aunque es la manera más tradicional, tiene las siguientes desventajas:

- Gastos por derechos de registro y honorarios profesionales.
- Se debe realizar al principio de un ejercicio económico para que sea realmente aprovechada la inflación desde el inicio hasta el fin de año.

b) La creación de una reserva para aumento de capital: Aquellas empresas que mantienen pasivos por pagar a sus accionistas pueden crear tan solo un apartado contable destinado únicamente para el incremento patrimonial, de manera que al aplicar el ajuste por inflación al patrimonio aumentaría y disminuye el ajuste total, cuya relación activo-pasivo fue establecido en la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

Para ello sólo se requiere un acta donde los socios acuerden la creación de las reservas mediante la eliminación de sus acreencias y tiene las siguientes ventajas:

- No se requiere efectuar de inmediato pagos de registro, ni honorarios.
- Puede efectuarse el registro con fecha atrasada, si se requiere.

2. *Remuneraciones adicionales a los miembros de la junta directiva:* En la planificación se estima los márgenes de rentabilidad bruta y neta a fin de aplicar los dispuesto en el artículo 27, parágrafo segundo de la Ley d e Impuesto Sobre La Renta.

3. *Incrementar las remuneraciones a los trabajadores como bonificación anual o reparto de adicional de utilidades:* Al estimarse la renta gravable del ejercicio y proyectar la alícuota en la que se estima, la empresa puede decir el reparto de ganancias a través de la figura de la bonificación especial o utilidades, con el fin de bajar su margen de utilidad fiscal y ubicarse dentro de una alícuota menor.

4. *Autorizar desembolso para liberalidades a fundaciones e instituciones benéficas, culturales, artísticas, religiosas y obras para la comunidad:* Para lograr la disminución de la renta gravable y ubicarse en una alícuota menor, así como para beneficiar a las comunidades y demás entes sociales, siempre y cuando se cumpla con

los dispuesto en el artículo 27 párrafo duodécimo y décimo tercero de la Ley de Impuesto Sobre La Renta vigente.

*5. La deducción de la renta de los intereses por financiamiento cargados a las obras en proceso de construcción:* De acuerdo a las normas de contabilidad, los intereses de financiamiento de la construcción u obras en proceso son cargados al costo del activo, pero a los fines de la determinación de la renta fiscal, deben incluirse como reducción de acuerdo a lo contemplado en el artículo 27 numeral 2 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

*6. La modificación de las políticas contables* para registrar la compra de mobiliario, equipos, programas de computación, entre otras, en la cuenta de gastos que podría llamarse “mobilarios menores”, “programas y accesorios de computación” ya que la vida útil probablemente sea corta en comparación de otros activos. De esta manera se lleva directamente al gasto y no se ve afectada por el incremento de la inflación al tener que aplicarle el cálculo del ajuste por inflación.

*7. Crear contratos de arrendamiento de inmuebles y/o muebles por parte de los accionistas o socios de activos que se utilizan en las operaciones de la empresa:* En épocas de alta inflación en al que los activos se revalorizan hasta un 100% puede recomendarse a los socios de pequeñas empresas que los mismos sean dados en arrendamiento y obteniendo el pago correspondiente a un precio normal de mercado, documentado por medio de un contrato de arrendamiento.

Otras estrategias tributarias que utilizan las empresas para alcanzar sus objetivos son:

- Minimizar las ganancias por tenencia de activos no monetarios, siguiendo una lógica similar a la sugerida para el impuesto a los activos empresariales.
- Capitalizar deudas de la empresa con accionistas. Esto es recomendable para las empresas familiares que reciben préstamos de sus dueños, los cuales son de factor aportes de capital, pero que al ser registrados como pasivos monetarios, no generan correcciones que pudiesen disminuir el saldo de la cuenta “Reajuste por inflación”. Si

estos aportes se registran en al cuenta patrimonial, una vez que esta se ajusta, genera un crédito que disminuye el monto de impuesto a pagar.

- Optimizar la vida útil de los activos para generar gastos revaluados de depreciación mayores. Ahora bien, una depreciación muy acelerada disminuye la posibilidad de utilizar este escudo fiscal en años futuros. El uso del arrendamiento financiero puede ser interesante, ya que reduce la reevaluación de activos y genera gastos de alquiler, deducibles de impuestos. Esta sugerencia es valida también para el impuesto a los activos empresariales.

- Evaluar las inversiones en terrenos desde el momento en que generan ganancias importantes por revaluación, sin contar con el escudo fiscal de la depreciación.

- Crear una contrapartida en el patrimonio para las inversiones en otras compañías (activos), de manera que cuando se haga la corrección por inflación en ambas cuentas el ajuste sea cero y se evite el pago de impuestos. Fraccionar, en lo posible, el pago de los dividendos a lo largo del año, en lugar de hacer un pago único. Cuando hay una reducción patrimonial producto de este desembolso, el monto cancelado se ajustará mediante la variación porcentual del IPC ocurrida entre el mes en que se efectuó la operación y la fecha de cierre de ejercicio. Esta corrección se abonará a la cuenta “Reajuste por inflación” lo cual producirá un aumento de la renta neta gravable. Al fraccionar los pagos, se acercan las fechas de desembolsos al cierre del ejercicio, por lo que el ajuste se minimiza

- Endeudarse en moneda extranjera. Si bien este financiamiento es visto con reserva, sobre todo en empresas que no generan ingresos en divisas, parte de la reevaluación de la deuda es asimilada por el fisco.

- Utilizar instituciones financieras como intermediarios, en el caso de las filiales de las compañías multinacionales, en lugar de recibir préstamos de sus casas matrices. Las empresas están obligadas a retener solo el 4.95% de los intereses de las operaciones de crédito bancario en divisas. Los intereses pagados a la matriz pueden ser retenidos hasta un 34%.

- Las nuevas inversiones efectuadas en actividades industriales, construcción, electricidad, ciencia y tecnología. Se les concede una rebaja de impuesto del 10% del monto.

### **Normas**

En cuanto a normas, Catácora (1999) establece que la misma detalla la forma como se debe llevar a cabo un procedimiento. Indicando David (1988) que las normas no son más que orientaciones que establecen reglas para guiar el comportamiento de los individuos. Estas normas se aplican siguiendo las políticas formuladas, y las enuncia la alta dirección de la empresa, pudiendo ser generadas por una gerencia media. Su alcance depende de los límites establecidos por las mismas, donde se indican las reglamentaciones que deben cumplirse y las responsabilidades asociadas a las mismas.

Considera Fernández (2004) que la importancia de las normas se debe a la necesidad de considerar un conjunto de reglas que determinen las acciones que deben respetarse y cumplirse por parte del personal. Para el logro de estos objetivos será premisa indispensable la vinculación del personal con las normas. Por otro lado, es imprescindible la existencia de normas en la empresa que deben ser expuestas de forma clara y definida a todo trabajador, de manera que pueda desempeñar un trabajo seguro y efectivo.

### **Procedimientos**

Gómez (1999) es de la opinión que los procedimientos son una serie de labores concatenadas que constituyen una sucesión cronológica y el modelo de ejecutar un trabajo, encaminados al logro de un fin determinado.

Los procedimientos son los que indican paso a paso cómo realizar las actividades fijadas o trazadas por la política. Se hacen trabajos específicos y no deben ser interpretados para su aplicación.

Anota Fernández (2004) que los procedimientos se identifican por poseer las siguientes características:

- a) Consideran características materiales y humanas así como el objetivo deseado, es por ello que se dice que los procedimientos deben ser completos.
- b) Los pasos establecidos deben ser sucesivos, complementarios y que tiendan a los mismos objetivos, es por ello que los procedimientos son considerados coherentes.
- c) Se consideran estables, ya que existe una firmeza de cursos establecidos, es decir, no cambian a menudo sino únicamente por emergencia.
- d) También son flexibles, debido a que permiten resolver emergencias sin romper la estructura establecida y que reestablezca el procedimiento al cesar la emergencia.
- e) Tienden a perpetuarse una vez establecidos y las modificaciones sólo se agregan a las ya establecidas, es decir, debe existir continuidad en los mismos.

Subraya Gómez (1999) que es importante conocer y estudiar los procedimientos ejecutados en las organizaciones debido a que éstos permite eliminar operaciones, combinándolas entre sí, o suprimiéndolas, cambiar el orden de las operaciones para que se logre mayor eficacia, eliminar demoras y transportes innecesarios con el fin de ahorrar tiempo, centralizar las inspecciones conservando el control interno, situar las inspecciones en los puntos clave, entre otros aspectos.

## CAPÍTULO V

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### Conclusiones

Las consideraciones doctrinarias y legales realizadas en cuanto a los mecanismos de control contable que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta, llevan a hacer las siguientes apreciaciones:

Para el objetivo específico “indicar los conceptos vinculados al Impuesto Sobre La Renta que requieren mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en su determinación tributaria”, se concluye que dichos conceptos corresponden a los ingresos brutos, desgravámenes, rebajas, retenciones, deducciones, exenciones y exoneraciones.

- Los Ingresos brutos, comprenden tanto los ingresos operacionales como los ingresos no operacionales, circunstancia que a juicio del autor se vincula al principio de globalidad del ingreso que rige en materia de Impuesto Sobre La Renta, haciendo irrelevante el hecho de que el ingreso haya sido obtenido con motivo de operaciones normales de la empresa o con motivo de operaciones no relacionadas con el giro normal del negocio, información ésta que desde el punto de vista contable resulta de suma importancia, como se dijo antes.

- Los desgravámenes, son cantidades monetarias que el Legislador considera indispensable para la subsistencia del contribuyente, personal natural. Debiendo corresponder a pagos efectuados por el contribuyente dentro del año gravable debiendo ser anexados los comprobantes respectivos de dichos pagos, a la declaración anual de rentas.

- Las rebajas, comportan cantidades que se permiten disminuir del impuesto determinado luego de aplicada la tarifa correspondiente.

- Las retenciones responden a una actividad administrativa (delegada) de colaboración en las tareas de recaudación del tributo, que cumple por mandato de la Ley de Impuesto sobre la Renta y del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, el sujeto responsable como pagador de una renta gravable con dicho impuesto, y que consiste en amputar del pago o abono en cuenta correspondiente, en calidad de adelanto del impuesto que está obligado a satisfacer el contribuyente receptor del pago, un porcentaje indicado por el Reglamento según la causa que ha dado origen a la obtención de la renta, a los fines de enterarlo (depositarlo) en una oficina receptora de fondos nacionales, en la forma y plazos indicados por las normas respectivas.

- Las deducciones corresponden a aquellas partidas que permite la Ley del Impuesto Sobre La Renta restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto y por deducible los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente.

- Las exenciones se vinculan a una disposición legal que exime del pago total o parcial del impuesto a ciertas y determinadas rentas, y tiene un carácter permanente mientras dure la vigencia de la ley o norma que la crea

- Las exoneraciones se refiere a la dispensa (gracia) total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Ejecutivo Nacional, la cual puede estar consagrada por la Ley, pero es potestativo del Estado otorgarlas o negarlas, darlas total o parcialmente y, por regla general, las exoneraciones están sujetas, para su otorgamiento, al cumplimiento de ciertos requisitos, así como también están condicionadas, una vez otorgadas, a que no se altere ninguna de las condiciones bajo las cuales fueron concedidas.

De esta forma los conceptos antes descritos requieren mecanismos de control contable en el sector construcción para prevenir errores en su determinación tributaria, pues los mismos son los que la ley establece y estos deben ser manejados con mucha propiedad por las empresas del sector, a fin de que se favorezca en el seno

de las mismas la creación de una cultura tributaria que les lleve a apropiarse del manejo de dichos conceptos, toda vez que estos condicionan la determinación tributaria del impuesto para su respectivo enterramiento.

En cuanto al objetivo específico “identificar los errores más comunes en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta que requieren de mecanismos de control contable en el sector construcción, se concluye que ciertamente son muchos los errores en los que incurre el contribuyente con respecto a la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta en el sector construcción, vinculándose estos errores con:

1. Incumplimiento de los deberes formales, correspondiendo estos al conjunto de normas reguladoras de los procedimientos que la Administración tributaria utiliza, para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo finalmente percibido. Lo que para el caso del Impuesto Sobre La Renta, dichos deberes son expresamente señalados en el Código Orgánico Tributario y en la Ley del Impuesto Sobre La Renta y su Reglamento.

Incumplimiento que obedece a la ambigüedad de su regulación, lo cual en el sector viene a significar un problema, teniendo en cuenta que en el mismo predomina la operatividad de pequeñas y medianas empresas en las que aún no se encuentra establecida una cultura tributaria, que les permita adoptar mecanismos de control para evitar cometer errores que minimicen la aplicación de multas e infracciones.

2. Incorrecta Aplicación de la Norma Tributaria, error que va de la mano con la interpretación errada que el contribuyente hace de la misma, lo que en materia fiscal tiene gran importancia, porque el sentido literal de los conceptos resulta dubitativo o no coincide con la que presume haber sido la verdadera intención del legislador, evidenciándose que para la interpretación no existen reglas propias, debido a que por la autonomía del derecho fiscal, su interpretación presenta también caracteres especiales, principalmente debido a que no regula relaciones entre particulares, sino que rige las relaciones de la administración fiscal con los individuos, por ello sus normas participan de la naturaleza propia del derecho público. Además, en

consideración a que el derecho fiscal abarca principios y normas tanto de derecho público como de derecho privado, de éste, porque grava las relaciones jurídicas que del mismo derivan, de allí, que en ocasiones sea necesario interpretar el derecho público fiscal referido, frecuentemente a normas de derecho privado, las que conjuntamente es necesario interpretar para efectos fiscales.

3. Infracción de las leyes tributarias, por la comisión de actos y acciones que van contra o atentan contra las normas tributarias, lo que les lleva a incurrir en ilícitos tributarios que pueden ser formales, materiales y relativos a especies gravadas y fiscales e ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.

- Los ilícitos formales, son aquellos violatorios de los deberes formales contenidos en el código orgánico tributario. Aunque su incumplimiento no causa un prejuicio real, dificultan el desenvolvimiento de las funciones de la administración tributaria y pueden servir de preámbulo para la comisión de un ilícito de mayor gravedad. Las sanciones utilizadas para estos ilícitos son las multas y la clausura temporal del establecimiento.

- Los ilícitos materiales, corresponden a conductas que inducen al incumplimiento de los deberes, es decir, que se refiere al pago de los impuestos. El incumplimiento de este deber va en perjuicio del estado en materia de dinero. La defraudación es considerada el caso más grave del ilícito material. Simulando, ocultando o cualquier otra forma de engaño que induzca en error a la administración pública. Las sanciones aplicadas a estos ilícitos son las multas.

- Los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad son aquellos ilícitos que toman en cuenta la gravedad del perjuicio causado y las características propias de las conductas, que están encaminadas a entorpecer la actividad recaudadora del estado, por esta razón, estas conductas están castigadas con prisión. Para ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad las sanciones utilizadas son las multas y la prisión.

En relación al objetivo específico “señalar los mecanismos de control contable que deben utilizar las empresas del sector construcción para prevenir errores en la

determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta”, se concluye que si existen mecanismos de control contable que las empresas del sector construcción pueden utilizar para prevenir errores en la determinación tributaria del Impuesto Sobre La Renta, correspondiendo los mismos a:

1. Asesoramiento Contable Tributario, que es indispensable para evitar el incumplimiento de Deberes Formales en materia de Impuesto Sobre La Renta, por tanto, tratándose de una actividad profesional de libre ejercicio en la que se requiere de los conocimientos básicos o fundamentales del derecho tributario. Pues el objetivo principal de un asesor fiscal debe ser el de optimizar los requerimientos impositivos del cliente, bien sea una persona natural o una jurídica, es decir, le corresponde ayudar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales dentro de la Ley, pero con las mejores ventajas.

2. Planificación tributaria, considerada un elemento de suma importancia para la empresa, debido a la consecutiva disminución en el impacto económico que ella genera, al aprovechar los aspectos favorables de la Legislación Tributaria. Una planificación tributaria abarca aspectos que van más allá del simple derecho tributario, ya que llega a ampliarse hasta el ámbito contable, el derecho civil y mercantil, por lo que se encuentra dirigida a evaluar y cuantificar los tributos a los cuales está obligada la empresa por las distintas leyes tributarias tanto en materia nacional, municipal e internacional.

3. Control interno tributario, el cual tiene su basamento en el enfoque tradicional y la nueva concepción de control interno (COSO), de allí se define el control interno tributario como un proceso ejecutado por la junta directiva, la gerencia y otro personal de la entidad diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos en las siguientes categorías:

- Efectividad de objetivos.
- Confiabilidad en la información tributaria.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones tributarias.

Tratándose en consecuencia de un conjunto de normas, políticas, procedimientos y requisitos encaminadas a garantizar el cumplimiento del ordenamiento legal que rige la materia tributaria, acatando los lineamientos emanados y establecidos por el sujeto activo, en este caso el estado, a través de la Administración Tributaria por medio del SENIAT, con el fin último de cumplir con ciertas obligaciones de dar y de hacer.

4. Plan de auditoría interna, para el control crítico y sistemático que utiliza un conjunto de técnicas y procedimientos destinados a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes, se realiza tomando normas tributarias vigentes en el período a fiscalizar y los principios de contabilidad generalmente aceptados para establecer una base de conciliación entre los aspectos legales y contables, y así determinar la base imponible y los tributos que afectan al contribuyente auditado.

5. Uso de Manuales de Procedimiento a fin de controlar el pago de facturas por la provisión de bienes y/o servicios relacionados o no con las obras en ejecución, la empresa tiene la obligación de realizar al retención en la fuente y del IVA, de acuerdo a los porcentajes establecidos por la administración tributaria. Además, las empresas de este sector tienen la obligación de realizar la declaración del IVA, retenciones en la fuente mensualmente y la presentación del impuesto a la renta y anexos de forma anual a la administración tributaria. También, al momento de realizar los pagos a los proveedores de obras pro encargo, las empresas deben realizar las retenciones respectivas a nombre del propietario, de acuerdo a las normas establecidas en la Ley.

Como elemento del sistema de control interno, comporta un documento instrumental de información detallado e integral, que contiene, en forma ordenada y sistemática, instrucciones, responsabilidades e información sobre políticas, funciones, sistemas y reglamentos de las distintas operaciones o actividades que se deben realizar individual y colectivamente en una empresa, en todas sus áreas, secciones, departamentos y servicios. Requiere identificar y señalar quién?, cuando?, como?,

donde?, para qué?, por qué? de cada uno de los pasos que integra cada uno de los procedimientos.

6. Modelado de los procesos tributarios, a fin de documentar y analizar el proceso completo de la determinación tributaria del Impuesto Sobre La renta

7. Sistemas de Información Automatizados para el Control y Seguimiento, toda vez que en materia de Impuesto Sobre La Renta, la administración tributaria ha puesto en marcha una serie de mecanismos online para recaudar de los contribuyentes, asimilados como los socios que responde con su cuota parte al mantenimiento de cosa pública, al implantar la Plataforma Tecnológica y regular el momento en que deben efectuarse las declaraciones de las retenciones de impuesto sobre la renta realizadas por los sujetos pasivos especiales calificados como agentes de retención. Ante este cambio de la administración tributaria para gestionar el Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, las empresas, deben igualmente incorporar a su operatividad sistemas automatizados que le permitan un control y seguimiento en relación a dicho impuesto, tomando en cuenta que hoy día un sistema de información automatizado se considera una necesidad estratégica en las organizaciones, en cuanto a la optimización de los procesos que se llevan a cabo dentro de éstas, siendo uno de los objetivos fundamentales para el mejoramiento continuo.

8. Adopción de políticas, normas y procedimientos, ya que en materia tributaria, estos son importantes, en razón que:

A partir de las políticas, la empresa delimita reglas y orientaciones para alcanzar sus fines y objetivos, permitiendo, además, tener en cuenta los cambios que por razones exógenos o endógenas suelen incidir sobre la misma, como sería el caso de las obligaciones tributarias, para las cuales se requiere la fijación de plazos, y la toma de previsiones en cuanto a la utilización de recursos y del tiempo.

A través de las normas, la empresa establece de forma detallada como se debe llevar a cabo un procedimiento.

Mediante los procedimientos se indica paso a paso cómo realizar las actividades fijadas o trazadas por la política.

## **Recomendaciones**

Teniendo en cuenta los resultados de la investigación se recomienda:

A las empresas del sector construcción que para evitar los errores en la determinación de la obligación tributaria por concepto del Impuesto Sobre La Renta y las sanciones que ello representa, conozcan a la perfección las leyes que actualmente rigen la materia tributaria en cuanto al proceso de retención, declaración y pagos de dicho impuesto.

A la Administración tributaria, tener en cuenta que los errores cometidos por las empresas del sector construcción son comunes a los que ocurren en otros sectores de la economía venezolana, por lo que deben adoptar mecanismos de información y capacitación.

Asimismo, es recomendable que los mecanismos de control tales como asesoramiento contable tributario, planificación tributaria, control interno tributario, plan de auditoria interna, uso de manuales de procedimiento, modelado de los procesos tributarios, sistemas de información automatizados para el control y seguimiento, adopción de políticas, normas y procedimientos; sean adoptados por la empresa para su aplicación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que muchos de estos mecanismos, ya existen en algunas empresas y están siendo subutilizados por las mismas.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÀFICAS

- Abbagnano, N. (1961). *Diccionario de Filosofía*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Acevedo (1998). “Consideraciones en la Planificación Fiscal”. *Revista Derecho Tributario*. Caracas.
- Acosta, D. (2009). “Ilícitos Tributarios”. *Legislación Fiscal Venezolana*. <http://dacostacarnevali21.blogspot.com/2009/08/ilicitos-tributarios.html> [Consulta: 2015, enero7]
- Alva, M. (2010). *El Principio de Causalidad y su Implicancia en el Sustento de los Gastos en el Impuesto a La Renta*. Documento en línea. Disponible en: <http://blog.pucp.edu.pe/item/83734/el-principio-de-causalidad-y-su-implicancia-en-el-sustento-de-los-gastos-en-el-impuesto-a-la-renta> [Consulta: 2014, octubre 24]
- Alvarado, V. y Cruz, J. (2003). *Auditoria Tributaria*. Barquisimeto, Venezuela: Impresos Cardi, C.A.
- Arévalo, W. (2012). *Base Imponible en Materia de Impuesto Sobre La Renta de las Personas Naturales. Caso Transporte Bonbini, C.A.* Trabajo Especial de Grado para optar al Titulo de Especialista en Gerencia Tributaria. Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela.
- Arias, F. (2006). *El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración*. Caracas: Editorial Episteme.
- Asamblea Nacional. (2001). Código Orgánico Tributario. *Gaceta Oficial No. 37.305* de fecha 17 de Octubre de Caracas: Ediciones Legis, Versión Comentada y Comparada.
- Asamblea Nacional Constituyente (1999) Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. *Gaceta Oficial N°. 36.860*. Caracas: Distribuidora Escolar, S.A.
- Berger, C. (2002). *Generalidades de los Tributos en Venezuela*. Caracas: Editorial Arcoiris
- Boedo C., M. (2005). *Las Retenciones en el Impuesto sobre la Renta al alcance de todos*. (12a. ed.). Caracas: Autor.

Bravo, R., González, N., y Silva, Y. (2011). *Estrategias Fiscales del Impuesto Sobre La Renta para al Empresa “Inversiones El Rosario, C.A” ubicada en el Municipio Bemúdez del Estado Sucre (Período 2010-2011)*. Trabajo de Grado Modalidad Cursos Especiales de Grado presentado como requisito para optar al Título de Licenciados en Contaduría Pública. Universidad de Oriente, Núcleo de Sucre-Carúpano. Carúpano, Estado Sucre. Venezuela.

Briceño, L. (2005). *Evaluación del sistema de control interno tributario de la organización avícola y pecuaria Granja La Rosa, C.A. Municipio San Francisco estado Zulia*. Trabajo Especial de Grado presentado para optar al Grado de Especialista en Contaduría, Mención Auditoria. . Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado y Universidad del Zulia. Convenio UCLA-LUZ. Maracaibo, Venezuela.

Brito, J. (1992). *Contabilidad: Básica e Intermedia*. Caracas: Ediciones Centro de Contadores.

Bustamante, E. (2012). *La empresa*. Documento en línea. Disponible en: [www.monografias.com](http://www.monografias.com) [Consulta: 2014, junio 24]

Cabaña, R. (2010). *Impuesto Sobre La Renta: Ingresos Brutos*. Documento en línea. Disponible en: <http://islriutdelfinmendoza.blogspot.com/2010/02/ingresos-brutos.htm> [Consulta: 2014, noviembre 27]

Calvo, E. (1977). *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*. Tomo I. México: Editorial Unión Gráfica.

Cámara Venezolana de la Construcción (2010). “Concepto, caracteres y significación económica de la industria de la construcción”. *Ponencia presentada en el II Congreso Interamericano de la Industria de la Construcción*.

Candal, M. (2005). *Régimen Impositivo Aplicable a Sociedades en Venezuela*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello; Espiñera, Shelson y Asociados; Academia de Ciencias Políticas y Sociales.

Candal, M. (2003). *Aspectos Fundamentales de la Imposición a la Renta de Sociedades en Venezuela*. Caracas: Publicaciones UCAB

Carrasco, H. (2002). *Diccionarios Jurídicos Temáticos. Derecho Fiscal*. Primera parte. Volumen 2 A-J. (2<sup>a</sup> ed.). México: Editorial Oxford.

- Catacora, F. (1999). *Sistemas y Procedimientos Contables*. Colombia: Editorial McGraw-Hill.
- Colmenarejo, A. (2006). *Asesor fiscal: El confidente de los secretos del cliente*. Documento en línea. Disponible en: [http://www.expansionyempleo.com/edicion/expansionyempleo/desarrollo\\_profesional/profesiones/es/desarrollo/978352.html](http://www.expansionyempleo.com/edicion/expansionyempleo/desarrollo_profesional/profesiones/es/desarrollo/978352.html) [Consulta: 2015, enero 4]
- Coronado, G. (2011). *Características y tipos de empresa*. Documento en línea. Disponible en: [www.monografias.com](http://www.monografias.com) [Consulta: 2014, junio 30]
- Corredor, R. (2007). “Tema 15: Ilícitos Tributarios”. *Seminario Aspectos Legales*. Documento en línea. Disponible en: <http://rosacorredor.blogspot.com/2007/06/tema-n-15-illicitos-tributarios.html> [Consulta: 2015, enero 7]
- Cuellar, Q. (2003). *Capítulo 7: El Control Interno*. Documento en línea. Disponible en: <http://fccea.unicauba.edu.co/old/tgarf/tgarfch7.html#tgarfse80.html> [Consulta: 2014, octubre 29]
- Dávila, Y. (2010). *Análisis de la visión del empresario ante la obligación tributaria en materia de Impuesto Sobre la Renta (I.S.L.R.). Caso: comerciantes afiliados a la Cámara de Comercio e Industria del Estado Mérida Sector Construcción*. Trabajo Especial de Grado presentado como requisito previo para optar al grado de Especialista en Ciencias Contables. Mención Tributos. Área Rentas Internas. Universidad de Los Mérida, Venezuela.
- Dacosta, M. (2011). *Técnicas de fichaje*. Documento en línea. Disponible en: <http://mildreddacosta.blogspot.com/2011/11/tecnicas-de-fichaje.html> [Consulta: 2014, octubre 29]
- De Barros, P. (2002). *Derecho Tributario. Fundamentos Jurídicos de la Incidencia*. Argentina: Editorial Abaco de Rodolfo de Palma.
- Del Busto, J. (2003). *Interpretación de la Norma en el Derecho Tributario*. Documento en línea. Disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/03\\_Rev29\\_JDBV.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev29_JDBV.pdf) [Consulta: 2015, enero 7]
- De La Vara, J. (2008). *Captura de requisitos de sistemas de información a partir de procesos de negocios y metas*. Tesis del Máster en Ingeniería del software, métodos formales y sistemas de información. Universidad Politécnica de Valencia. España.

- Domínguez, R. (2008). *La Interpretación de la Ley Fiscal*. Documento en línea.  
Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/finanzas-contaduria/interpretacion-de-la-ley-fiscal.htm> [Consulta: 2015, enero 7]
- Duhat Kizatus , M. (2009). *Procedimientos Administrativos*. Documento en línea.  
Disponible en: <http://archivosadminterm-aai.blogspot.com/2010/05/manuales-de-normas-y-procedimientos.html> [Consulta: 2015, enero 6]
- Espinoza, J. (2007). *Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias en Materia de Retención de Impuesto Sobre La Renta*. Trabajo Especial de Grado presentado como requisito para optar al Grado de Especialista en rentas Internas, Mención Tributos. Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela.
- Fernández, J. (2008). *La Modelación de Procesos*. ETECSA V.C. Cuba.
- Fernández, M. (2004). *Proceso de la Planificación Tributaria de la Empresa Z & P, Co. S.A.* Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela.
- Figarella, M. (2011). *Evaluación de los Procedimientos de Control Tributario en materia de retención a Impuesto Sobre La Renta por Servicios de Fletes prestados en la Empresa Poliolefinas Internacionales C.A., durante el año 2010*. Trabajo de Grado presentado como requisito parcial para optar al título de Contador Público. Universidad Centroccidental “Lisandro Alvarado”. Barquisimeto, Estado Lara, Venezuela.
- Figueroa, A. (1998). “Normas de Control Interno Tributario”. *Revista Guarismo*. Volumen N° 43.
- Flores, B. (2010). *Diseño y Desarrollo de una Herramienta de Soporte para el Estudio de Procesos Organizacionales*. Tesis de Maestría. CICESE.
- Fraga, L., Sánchez, S., y Vitoria, M. (2002). *La retención en el ISLR*. Adaptado a la Ley del Impuesto sobre la Renta y Código Orgánico Tributario (2001). Colección Estudios. Caracas.
- Galué, Z. (2012). “Nuevas Tecnologías al Servicio de la Tributación en Venezuela”. Comercium Et Tributum, Volumen VIII - Febrero 2012 - Julio 2012. Universidad Privada Dr. Rafael Belloso Chacín, Venezuela
- Garay, J. (2007). *Ley de Impuesto Sobre la Renta Comentada*. Caracas: Legis Editores, C.A.

Garay, J. (2003). Reglamento de la *Ley de Impuesto Sobre la Renta Comentado*. Caracas: Legis Editores, C.A.

García, J. (1980). *Manual del Impuesto a la Renta*. Santo Domingo.

Gómez de Angulo, O., Chirinos, A. y Herrera, D. (2005). *Comportamiento de las firmas de contadores públicos en el municipio Maracaibo*. Documento en línea. Disponible en: [http://www2.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1315-99842005000200007&lng=es&nrm=iso](http://www2.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-99842005000200007&lng=es&nrm=iso) [Consulta: 2015, enero 5]

González, H. (1999). *Manual de Procedimientos Administrativos*. Documento en línea. Disponible en: <http://www.manual de procedimientos administrativos. MPD/ 02/>, <http://www.google.com/> [Consulta: 2015, enero 6]

Gordillo, A. (2001). “La personalidad jurídica”. **Introducción al Derecho Administrativo**. Documento en línea. Disponible en: [http://www.gordillo.com/pdf\\_tomo5/01/01-capitulo1.pdf](http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/01/01-capitulo1.pdf) [Consulta: 2014, diciembre 29]

Granizo, G. (2001). *Sistemas de control y contabilidad para organizaciones no gubernamentales de desarrollo*. Documento en línea. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/ongcont.htm> [Consulta: 2014, noviembre 20]

Guerrero, J. (2008). *Aspectos Legales del Impuesto Sobre La Renta*. Documento en línea. Disponible en: <http://jakelinguerreroangarita.blogspot.com/2008/02/aspectos-legales-del-impuesto-sobre-la.html> [Consulta: 2014, diciembre 11]

Hernández, J. (2012). “Generalidades del Sistema Tributario Venezolano (1/2)”. Finanzas y Tributos. Documento en línea. Disponible en: [http://www.finanzasytributos.com/main/mdoc\\_1743\\_generalidades-sistema-tributario-venezolano.html](http://www.finanzasytributos.com/main/mdoc_1743_generalidades-sistema-tributario-venezolano.html) [Consulta: 2014, noviembre 10]

Hernández, R., Fernández, C., Baptista P. (2003). *Metodología de la investigación*. (2da ed.). México: MacGraw-Hill.

Hurtado, J. (1998). *Metodología de la investigación holística*. Caracas: Sipal.

- Jarach, D. (1982). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Editorial Cangallo.
- Kendall, K. y Kendall, J. (1997). Análisis y Diseño de Sistemas de Información. (3ra. ed.). México. Pearson Educación.
- Kohler, E. (2000). *Diccionario para Contadores*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, S.A. de C.V.
- Lara, E. (2012). “El Sistema tributario Venezolano”. *Finanzas Públicas, Tributos y Aduanas*. Documento en línea. Disponible en: <http://finanzas-tributos-aduanas.blogspot.com/2012/04/opinion-y-analisis-el-sistema.html>[Consulta: 2014, noviembre 10]
- Laudon K. y Laudon J, 2004. *Sistema de Información Gerencial*. (8va. ed.). México: Pearson Educación.
- Legis Editores (2005) *Guía Práctica de Retenciones*. Caracas: Editorial Melvin.
- Ley de Impuesto Sobre La Renta. *Gaceta Oficial N° 38.628* de fecha 16/02/2007.
- Londón, C. (2015). “El Ingreso bruto y el ISLR de empresas constructoras”. *Finanzas Digital*. Documento en línea. Disponible en: <http://www.finanzasdigital.com/2015/12/el-ingreso-bruto-y-el-islr-de-empresas-constructoras/>[Consulta: 2016, noviembre 02]
- Londón, C. (2013). “Disponibilidad del ingreso a los efectos del ISLR en Venezuela”. *Gerencia y Tributos*. Documento en línea. Disponible en: <http://gerenciaytributos.blogspot.com/2013/02/disponibilidad-del-ingreso-los-efectos.html> [Consulta: 2014, noviembre 17]
- Londón, C. (2011): “Simplificación de trámites administrativos”. En *Gerencia y tributos*. Documento en línea. Disponible en: <http://gerenciaytributos.blogspot.com/2011/07/simplificacion-de-tramites.html> [Consulta: 2014, noviembre 17]
- Martínez, J. (2002). *Análisis de las Deducciones Autorizadas para efectos de ISR 2002*. México: ISEF
- Melinkoff, R. (1990). *Los Procesos Administrativos*. Caracas: Panapo

- Méndez, M. (2004). "Cultura Tributaria, Deberes y Derechos vs Constitución de 1999". *Revista Espacio Abierto*, Vol. 13, No. 1, enero-marzo, pp. 123-137. Mérida, Venezuela.
- Méndez, C. (2001). *Metodología de la investigación. Guía para elaborar diseños de investigación en ciencias*. (4ta ed.). Bogotá: Editorial Limusa.
- Monsalve, B. (2004). *Estrategias Presupuestarias para la Optimización de los Recursos en las Gobernaciones. Caso: Gobernación del Estado*. Trabajo de Grado para optar al título de Magíster En Ciencias Contables. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela.
- Morales, E. (2011). *Antinomias y Lagunas Legales del Código Tributario y sus Reformas, que Perjudican la Relación Jurídico-Tributaria Guatimalteca*. Tesis de grado presentada para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.
- Moya, E. (2009). *Elementos de finanzas publicas y Derecho Tributario*. (5ta ed.). Aumentada y corregida. Caracas Editorial Mobil-Libros.
- Olivares, J. (1999). *Guía Práctica de Planificación Fiscal*. Caracas.
- Picón, J. (2007). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto?. La ley, la SUNAT o lo perdí yo....* Lima: Dogma ediciones.
- Pernia, J. (2010). El Incumplimiento de Deberes Formales en materia de Impuesto sobre la Renta; caso: Pequeñas Empresas de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida. Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela.
- Pineda, M. (2002). *Estudio Analítico de las Estrategias de Planificación del Impuesto Sobre La Renta (ISLR) en Venezuela*. Trabajo especial de Grado para optar al título de Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos. Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela.
- Plascencia, J. (1997). "Las Deducciones en el ISR: la Revisión de las Compras". Artículo citado de la *Revista Indetec* N° 106 Julio-Agosto.
- Plascencia, J. (1996). "Las deducciones en ISR: un análisis del requisito de su estricta indispensabilidad" *Nuevo Consultorio Fiscal*. Num. 169. Año 10. 1<sup>a</sup>. Qna. de septiembre.
- Providencia Administrativa 0095. (2009). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 39.269 Extraordinario, de fecha 22 de septiembre de 2009.

Providencia Administrativa 0103. (2009). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.296* Extraordinario, de fecha 30 de octubre de 2009.

Rangel, H. (2009). *Implicaciones derivadas del concepto de “ingreso bruto efectivamente percibido” previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal sobre la determinación del impuesto sobre actividades económicas.* Trabajo Especial de Grado, presentado como requisito parcial para optar al grado de Especialista en Derecho Financiero. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas.

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta. *Gaceta Oficial N° 5.662* Extraordinario del 24 de septiembre de 2003.

Rengel, E. (2008). *Diseño de un manual de normas y procedimientos administrativos.* Trabajo de grado presentado como requisito previo para optar al título de Licenciado en Administración Comercial. Universidad de Oriente, Núcleo de Sucre. Cumaná, Estado Sucre, Venezuela.

Rodríguez, G. (2010). *La planificación tributaria del impuesto sobre la renta como estrategia de gestión empresarial en la Comercializadora Venezolana de Electrodomésticos, C.A..* Trabajo Especial de Grado presentado como requisito previo para optar al título de Especialista en Tributación. Universidad Centroccidental “Lisandro Alvarado”. Barquisimeto, Estado Lara, Venezuela.

Rodríguez, J. (2008). *Curso Práctico de Impuesto Sobre La Renta.* (5ta. ed.). Caracas: Corporación Marca, S.A.

Romero, Y. (2009). *Los Tributos en Venezuela.* Conceptos de Derechos Tributario. Documento en línea. Disponible en: <http://unimet-derechotributario.blogspot.com/> [Consulta: 2014, noviembre 17]

Roupe, J., Muñino, M., Rodríguez, M. (2010). *Gestión Estratégica de los Procesos.* Biblioteca IESE.

Ruiz, J. (2000). *Impuesto Sobre La Renta. Manual Didáctico y de Consulta.* (2da ed.) Caracas: Legislec Editores, C.A.

Salazar, J. (2006). *Control Interno de los Contribuyentes del Impuesto Sobre La Renta Vs. El Control de la Administración Tributaria en Materia de Deberes Formales Caso: Municipio Libertador del Estado Mérida.* Proyecto del Trabajo de Grado para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables, Mención Rentas Internas. Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela.

- Sánchez, D. (2009). La Hacienda Pública. Documento en línea. Disponible en: <http://dianamargaritasanchez.blogspot.com/2009/07/la-hacienda-publica.html> [Consulta: 2014, diciembre 10]
- Sanz, H. (2004). “El Sector Construcción Venezolano y su Interrelación con la Economía Nacional”. *Artículos*. Departamento de Diseño, Arquitectura y Artes Plásticas. Universidad Simón Bolívar. Caracas.
- SENIAT (2002). Hecho generador de la obligación tributaria. *Glosario Tributario*. Noticias SENIAT. Documento en línea. Disponible en: [noticias.seniat.gob.ve/images/documentos/glosario\\_tributario.pdf](http://noticias.seniat.gob.ve/images/documentos/glosario_tributario.pdf) [Consulta: 2016, noviembre 02]
- Sucre, A. (2008). *La deducibilidad a efectos del impuesto sobre la renta venezolano de las pérdidas cambiarias generadas en operaciones de permuta de bonos de la deuda pública nacional destinadas a la obtención de divisas*. Trabajo Especial de Grado presentado como requisito parcial para optar al grado de Especialista en Derecho Financiero. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas, Venezuela.
- Tamayo, M. (1997). *El Proceso de Investigación Científica*. México: Limusa.
- Thompson, I. (2008). *Definición de Eficiencia*. PromonegocioS.net.
- Torres, G. (2009). “Derecho Internacional de la Empresa”. En *GestioPolis*. Documento en línea. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/economia/derecho-internacional-de-la-empresa.htm> [Consulta: 2014, octubre 29]
- Tribunal Supremo de Justicia. (2014). Sentencia N° 01402, de fecha 22 de octubre de 2014. Sala Político Administrativa, ponencia de la Magistrada Mónica Misticchic Tortorella, Expediente N° 20140416.
- Vidal, J. (2010). *Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias del Impuesto Sobre La Renta por los Contribuyentes del C.C. Jabreco Center, Municipio Valera, Estado Trujillo*. Trabajo Especial de Grado presentado como requisito parcial para optar al título de Licenciada en Contaduría Pública. Universidad de Los Andes. Núcleo Rafael Rangel. Estado Trujillo, Venezuela.
- Wakefield (2002). *VB.NET Guía del Desarrollador*. USA: Conocimiento Global.
- Villanueva, W. (2013). “El Principio de Causalidad y el Concepto de Gasto Necesario” *Themis, Revista de Derecho*. N° 64. Documento en línea. Disponible

en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9575/9979>  
[Consulta: 2014, octubre 29]

Villegas, H. (2002), *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (9na ed.).  
Buenos Aires: Depalma.

Viloria, D. (2008). *Las Deducciones en el Impuesto Sobre La Renta*. Documento en línea. Disponible en: <http://deliaviloria.blogspot.com/2008/12/impuesto-sobre-la-renta-captulo-vi.html> [Consulta: 2014, diciembre 20]

www.bdigital.ula.ve