

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACION EN RENTAS INTERNAS
MENCION: TRIBUTOS

PLAN DE CUENTAS FISCAL
PARA LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA
CASO: VENEZUELA.

Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al grado de
Especialista en Rentas Internas.

Mención: Tributos

Autor: Lcda. Dayana Absalón

Tutor: Msc Luís Quintero

Mérida, noviembre de 2009



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Mérida – Venezuela

ACTA

En la ciudad de Mérida, a los diecisiete días del mes de mayo de 2010, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Profesores Luís Quintero, Alirio Peña y Ana Beatriz Méndez en su condición de miembros del Jurado, designados por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables celebrado el 23 de enero de 2008, de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Especialización en Ciencias Contables Mención: **TRIBUTOS**, para conocer del Trabajo Especial de Grado presentado por la estudiante de Postgrado **DAYANA JOSELYS ABSALON LICCIEN** titular de la **C. I. V- 12.007.599** como credencial de mérito para optar al grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN: TRIBUTOS** **ÁREA: Rentas Internas.**

Reunido el Jurado y presente la aspirante, ésta procedió a defender su Trabajo Especial de Grado "**PLAN DE CUENTAS FISCAL PARA LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA. CASO: VENEZUELA**", el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado. Concluida la defensa del Trabajo Especial de Grado, el jurado consideró que estaban cumplidas las exigencias requeridas para ser aprobado como trabajo de mérito para que a la mencionada aspirante le fuera conferido el grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN: TRIBUTOS** **Área: Rentas Internas.** Así lo declaran y firman.


Prof. Luís Quintero
Tutor - Coordinador


Prof. (a) Ana Beatriz Méndez
Miembro del Jurado


Prof. Alirio Peña
Miembro del Jurado

INDICE GENERAL

INDICE GENERAL.....	i
INTRODUCCION.....	iii
RESUMEN.....	vii
CAPITULO	
I EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema.....	1
Objetivo General.....	7
Objetivos Específicos.....	7
Justificación.....	8
Delimitación del Problema.....	9
II MARCO TEORICO	
Antecedentes de la Investigación.....	11
Bases Teóricas.....	15
Bases Legales	46
Operacionalización de Variables.....	70
III MARCO METODOLOGICO	
Diseño de la Investigación.....	71
Tipo de la Investigación.....	72
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	72
IV ANALISIS DE LOS RESULTADOS	74
V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	91
BIBLIOGRAFIA.....	94

ANEXOS

A	Plan de Cuentas Fiscal para la Pequeña y Mediana Empresa.....	99
B	Providencia Administrativa SNAT/2005/0954.....	102
C	Tabla de Cotizaciones al Seguro Social	104
D	Tabla de Cotizaciones Sistema de Paro Forzoso.....	105

INTRODUCCION

La contabilidad desde sus inicios ha sido un instrumento estrictamente relacionado con el área económica, se considera como la ciencia que permite el registro de todas las operaciones que afectan la situación financiera de una empresa en forma ordenada y sistemática, representando así el medio indispensable para controlar los hechos económicos ocurridos en la misma.

Por ser la contabilidad una ciencia que tiene como técnica el registro, clasificación e interpretación de las operaciones financieras de una empresa, proporciona la orientación sobre el curso financiero de dicha empresa, ofreciendo información a los usuarios internos que les permite facilitar la administración, toma de decisiones así como también el control de las operaciones, y a los usuarios externos información sobre las operaciones realizadas por la empresa de acuerdo a lo establecido por la normativa legal vigente, razón por la cual el control de las operaciones financieras debe enfocarse en el mayor aprovechamiento de su patrimonio.

De igual forma la contabilidad tiene por objeto conocer la mejor forma de presentar los estados financieros de una empresa para un momento dado, lo cual se obtiene de la observación en las operaciones financieras, con la finalidad de establecer su valor, conocer sus características cualitativas y darle la clasificación dentro de las categorías contables que conforman los estados financieros, dichos estados financieros muestran el estado de la empresa para un momento dado si se trata del balance general y el desarrollo de la empresa en un periodo determinado si se trata del estado de resultados.

Toda empresa en Venezuela esta obligada mediante el Código de Comercio a llevar su contabilidad, puesto que esta representa la mejor forma de establecer los hechos económicos ocurridos en ella.

Por su parte, las leyes de carácter tributario establecen dicha obligación para todas las empresas, incluyendo las pequeñas empresas, puesto que la contabilidad es un medio de prueba para establecer las obligaciones tributarias y sus elementos esenciales.

La administración tributaria como órgano encargado de comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias posee dentro de sus facultades de fiscalización y determinación el exigirle a los contribuyentes la exhibición de su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad, así como también está facultada para exigir los datos o informaciones que se requieran con carácter individual o general.

Es la contabilidad, quien deriva su fuerza probatoria de la existencia de una serie de documentos denominados comprobantes que soportan cada operación y permiten la verificación con terceros, además, incorpora cada operación en forma de asiento contable dentro de los libros que contienen la historia de las operaciones financieras de una empresa. Con la finalidad de estructurar la información financiera la contabilidad posee un instrumento que facilita el procesamiento de la información contable para presentar los estados financieros como producto de las mismas que se conoce como el plan de cuentas.

A través de los años se ha considerado que el plan de cuentas es de vital importancia para el procesamiento de la información contable en una empresa, por esta razón se infiere que el mismo debe ser tratado de tal manera que satisfaga los requerimientos de la organización para lograr armonizar el sistema contable en el sector de la economía y así mejorar la calidad, transparencia y comparabilidad de la información contable generando grandes beneficios para los usuarios de ella.

El plan de cuentas de una empresa posee elementos importantes a considerar como lo son; el catálogo de cuentas y la descripción de las cuentas. Por su parte el catálogo de cuentas es la herramienta que permite esquematizar contablemente el conjunto de cuentas que se utilizan para el registro de las operaciones de la empresa, el mismo requiere para su elaboración una metodología determinada y una correcta clasificación de acuerdo a un orden establecido a fin de que permita presentar la

información confiable y el resumen periódico para elaborar los estados financieros que muestran la situación de la empresa.

El procedimiento que se efectúa para determinar los tributos tiene mucha relación con la información contable, en la mayoría de los casos dicha información es indispensable, viniendo a ser la información contable una herramienta básica utilizada para determinar la obligación tributaria y al mismo tiempo mostrar los acontecimientos financieros ocurridos en una empresa.

Esta investigación tiene como finalidad diseñar un plan de cuentas fiscal para la pequeña y mediana empresa en el caso venezolano, puesto que por sus características en muchos casos la pequeña y mediana empresa se ve afectada por los cambios ocurridos en el sistema tributario, cambios que no están preestablecidos en su mayoría y en consecuencia generan cambios en la estructura de su información contable afectando por consiguiente su información financiera, lo que origina la necesidad de un plan de cuentas fiscal flexible acorde con la realidad fiscal de las pequeñas y medianas empresas, que consiste en la elaboración de un plan de cuentas fiscal que contenga factores en el contexto habitual al que pertenecen.

La estructura de esta investigación se organiza de la siguiente forma:

El Capítulo I el cual se titula El Problema, este capítulo contiene todos los aspectos relacionados con el planteamiento del problema, el objetivo general y los objetivos específicos de la investigación, la justificación y la delimitación que abarca esta investigación.

El Capítulo II, que se titula El marco teórico, allí se muestran los antecedentes que fundamentan el tema objeto de estudio entre los cuales se mencionan el trabajo de A. Peña (2005), titulada “Sistemas de Información Contable en la Pequeña y Mediana Empresa”, a fin de fundamentar la necesidad de instrumentos de información financiera en la pequeñas y medianas empresas, el trabajo de Molina (2006) referente al “Análisis de la metodologías Fiscales y Financieras para el Ajuste por Inflación establecidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Declaración de Principios de Contabilidad Numero 10” utilizado como

punto de referencia para mostrar la utilización de metodologías fiscales, y el trabajo efectuado por Peña Molina (2007), referido a los “Efectos Tributarios derivados de la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. Caso: Venezuela” para reflejar el impacto de adopción de la normas tributarias, así mismo se sustentan mediante las teorías y normas contables que se relacionan con la investigación, así como también contiene las bases teóricas y legales que soportan la investigación.

El Capítulo III, titulado Marco Metodológico, en el cual se muestra que el diseño de la investigación es documental, el tipo de investigación es de proyectos especiales y la técnica que se aplico para la recolección de los datos viene dada por la observación.

En el Capítulo IV, contiene el análisis de los resultados de acuerdo con los objetivos planteados, se expone cada una de las cuentas fiscales que afectan la información financiera,

Se incluye el Capítulo V, con aportes referidos a una serie de conclusiones y recomendaciones derivadas de esta investigación.

Finalmente se incluye la bibliografía consultada para la realización del estudio propuesto y los anexos relacionados con la investigación.

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Especialización en Rentas Internas. Mención Tributos

Plan de Cuentas Fiscal para la Pequeña y Mediana Empresa
Caso: Venezuela.

Autor: Lcda. Dayana Absalón

Tutor: Msc Luís Quintero

Fecha: 11/2009

RESUMEN

El surgimiento de nuevos impuestos en Venezuela conlleva a la necesidad de que exista uniformidad en la información financiera con respecto a la normativa tributaria. La dinámica de las operaciones contables exige una herramienta que facilite el registro de dichas operaciones y al mismo tiempo proporcione una correcta presentación que se adapte a la realidad contable. Así mismo esta herramienta debe satisfacer la necesidad de clasificar correctamente las operaciones que se realizan, puesto que gran parte de la información que se presenta dependerá de la forma como sea utilizada dicha herramienta. Se trata de obtener información referida a las normas contables aplicables en Venezuela y las leyes tributarias para analizar las cuentas fiscales que de acuerdo a la normativa tributaria afectan la información financiera de la pequeña y mediana empresa. El diseño de la investigación es documental usando para ello distintos tipos de registros, el tipo de investigación será de proyectos especiales, puesto que busca aportar solución al registro de las cuentas fiscales utilizando la técnica de la observación. Esta investigación tiene como finalidad el diseño de un plan de cuentas fiscal para la pequeña y mediana empresa en el caso venezolano, acorde a las necesidades del país, que aporta además la integración de las cuentas fiscales a la realidad contable.

Descriptores: cuenta, código de cuentas, plan de cuentas, tributos y principios

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

El sistema tributario venezolano ha presentado diversos cambios fundamentales, los cuales se dirigen al logro eficiente de los objetivos planteados por el Estado, entre los que figuran principalmente la creación, organización administración y control de los impuestos que son materia de su competencia, para lo cual se han implementado planes y programas de fiscalización con la intención de presionar mediante el control fiscal hasta reducir los elevados índices de evasión que hasta ahora siguen presentes en la sociedad venezolana.

En el mismo orden de ideas puede afirmarse que el sistema tributario se ve continuamente afectado por la incorporación de impuestos; así como por las reformas impositivas surgiendo en los contribuyentes la necesidad de utilizar nuevos mecanismos que permitan mantener la uniformidad entre la norma fiscal y la contable de tal forma que facilite el control fiscal. Tales cambios requieren que el sujeto pasivo presente la información contable para todos los fines de acuerdo a lo establecido por las leyes vigentes en materia tributaria.

La forma y el criterio para registrar cada tributo afectarán la información financiera de una empresa.

En Venezuela la pequeña y mediana empresa actúa como canal de distribución y en muchos casos como proveedoras de grandes empresas, ya que ellas representan la etapa inicial del crecimiento económico empresarial nacional y por tanto contribuyen con el crecimiento económico del país. Esta cualidad, las hace vulnerables a los cambios originados por el sistema tributario, afectando

notablemente en el manejo de su información contable, tal situación origina la necesidad de considerar la correcta clasificación cada impuesto en la información financiera de la pequeña y mediana empresa.

Por su parte el Impuesto sobre la renta se considera como el tributo directo por excelencia, puesto que recae directamente sobre el titular del enriquecimiento, y forma parte de uno de los tributos más antiguos en Venezuela. La información contable posee la herramienta que permite la determinación del enriquecimiento neto en un ejercicio económico, para determinar este impuesto. El Estado en virtud de su poder de imperio y su facultad legal para crear tributos ha formulado regulaciones importantes en materia de este impuesto, con el propósito de adaptarlo a la realidad socioeconómica del país y de mejorar la recaudación del mismo se han especificado los mecanismos para su correcta determinación, mediante las reformas efectuadas a dicho impuesto.

En vista de que el impuesto sobre la renta grava los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, es necesario determinar correctamente tal enriquecimiento que la ley y el reglamento vienen a clarificar para que exista el debido cumplimiento de la norma. Según la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el enriquecimiento neto fiscal se obtiene disminuyendo a los ingresos brutos los costos y deducciones correspondientes e imputando el resultado derivado del Ajuste por Inflación fiscal.

Por otra parte, de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, este enriquecimiento neto vendría a ser el equivalente a la utilidad neta del ejercicio, la cual igualmente se obtiene al disminuir de los ingresos los costos y los gastos de un ejercicio, sin embargo, la aplicación de la normativa en materia de impuesto sobre la renta genera diferencias entre el punto de vista contable y la norma legal, además de una serie de características de índole particular que cada uno de estos elementos antes mencionados debe tener para ser considerados al momento de determinar el enriquecimiento neto obtenido por un sujeto pasivo.

En el caso de los ingresos brutos, desde el punto de vista de la contabilidad, todos son considerados al momento de determinar la utilidad en un ejercicio,

mientras que fiscalmente para incluirlos al momento de cuantificar el enriquecimiento neto, deben poseer la característica de disponibilidad. Para el caso de los costos y los gastos, contablemente se registran aquellos en los que se haya incurrido para obtener dichos ingresos y todos pueden ser considerados sin limitación alguna, pero a los fines fiscales existen disposiciones legales y reglamentaciones que condicionan o limitan la admisión y deducibilidad según el caso.

Una característica del impuesto sobre la renta es que se causa por los enriquecimientos netos anuales, lo que significa que para determinar el enriquecimiento neto en un ejercicio fiscal, es necesario acudir a la información que se origina en el registro de las operaciones contables, puesto que legalmente allí se encuentra la memoria permanente de la situación financiera de una empresa o persona y se extrae todo lo sucedido durante un período.

Por otra parte, el Impuesto al Valor Agregado establece en su normativa el deber de llevar los libros contables exigidos en el Código de Comercio, además se obliga al contribuyente mediante los deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario a llevar los libros especiales para tal fin. Así mismo, en dicha ley del Impuesto al Valor Agregado el método para su cálculo constituye un elemento técnico necesario para la determinación del tributo en cuestión, siendo que, el crédito fiscal se refiere al monto que la persona soporta con motivo de la adquisición, importación de bienes muebles corporales o servicios y el débito fiscal viene a ser el monto de impuesto que percibe por la aplicación de la alícuota sobre el valor de las operaciones gravadas que éste realiza, esto conlleva a determinar la cuota tributaria mediante una sustracción que se efectúa al monto de los débitos fiscales con respecto al monto de los créditos fiscales que correspondan por derecho en el período de imposición y todas estas operaciones deberán registrarse contablemente de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela.

Esta disposición de crear cuentas que permitan reflejar los acontecimientos (anticipos obligaciones y pagos) generados por las operaciones que producen los

créditos y débitos fiscales se estipula para efectuar con precisión el cálculo de dicho impuesto y al mismo tiempo permitir su fácil control, así las fiscalizaciones habituales requieren la presentación de los libros contables puesto que allí se encuentra soportada la información contenida en las declaraciones respectivas.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece la potestad que tienen los municipios de obtener ingresos propios mediante una gama de tributos entre los que figuran; el impuesto sobre actividades económicas de industria comercio o servicio o de índole similar, el impuesto sobre inmuebles urbanos, vehículos, publicidad y propaganda comercial, a quienes de igual forma compete la regulación de los mismos. Ahora bien, para efectuar su determinación requieren de la información contable, así mismo la cancelación de tales operaciones requieren de su respectivo registro, aún cuando las ordenanzas municipales en todo el territorio nacional varían de acuerdo a cada municipio, atendiendo a las facultades y limitaciones previstas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. En general el contribuyente es el responsable del cumplimiento de los deberes formales que establezca la respectiva ordenanza así como de su pago, esta operación generará por una parte que la determinación de dicho impuesto requiera de la información contable, la cual se verá igualmente afectada una vez efectuada la autoliquidación.

Por su parte, el Impuesto al Débito Bancario conocido como el impuesto que grava las transacciones financieras ejecutadas mediante la banca, es considerado como un impuesto transitorio en función de su plazo, que utiliza el Estado en algunos casos para obtener ingresos tributarios a bajos costos administrativos, este puede ser utilizado en futuros períodos tomando en consideración su naturaleza y características, cabe destacar que su inclusión en el sistema tributario genera un impacto en las operaciones efectuadas por las empresas con relación al manejo de su efectivo, razón por la cual su contabilización es importante y necesaria, y a pesar de que en el caso venezolano fue derogado el Impuesto al Débito Bancario mediante Gaceta Oficial N 38375 de fecha 08 de febrero de 2006 no se descarta el hecho de que vuelva a ser creado.

Respecto a las leyes parafiscales, igualmente se establecen obligaciones que originan el registro contable de dicha información, tal es el caso de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES). El aporte a este Instituto es un tributo parafiscal de obligatorio cumplimiento por parte del patrono que tenga más de cinco trabajadores, obligación que debe ser cumplida tanto por empleadores y trabajadores, situación que responsabiliza al empresario a efectuar no sólo el registro de su aporte sino también a efectuar la retención respectiva que corresponde al trabajador. Del mismo modo ocurre con los aportes que debe efectuar la empresa al Instituto Venezolano de los Seguros Sociales, por concepto de Seguro Social, Seguro de Paro Forzoso, y la contribución que establece la Ley de Vivienda y Hábitat en las cuales debe hacerse una retención al trabajador por medio de la nómina y donde el patrono posteriormente debe efectuar el pago correspondiente a ambos aportes.

Así mismo, la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación cuyo objeto es crear un sistema de ciencia tecnología e innovación que integre los organismos, entidades e instituciones gubernamentales de las organizaciones educativas, estatales y del sector privado que realizan actividades de tecnología, científico e innovativo, establece un aporte por parte de las empresas entre el medio por ciento (0,5%) y el veinte por ciento (20 %) de la utilidad que corresponda antes de impuesto, evidenciándose la importancia de efectuar la inversión que las empresas deben hacer y su respectivo registro contable a fin de cumplir con la normativa y efectuar el aporte correspondiente sobre una base cierta que ofrece la contabilidad mediante la determinación de la utilidad para un ejercicio económico, sin embargo solo aplica para grandes empresas.

Es entonces la contabilidad quien posee una técnica que permite recolectar, clasificar y registrar la información que será necesaria para efectuar la determinación de los distintos tributos en un período fiscal y efectuar el respectivo control fiscal una vez que ha ocurrido el hecho imponible.

Una de las principales técnicas que utiliza la contabilidad actualmente a raíz del avance tecnológico es la codificación, y una de las aplicaciones de codificación en

la práctica contable lo representan los códigos de cuentas, por cuanto la automatización de las operaciones contables permite organizadamente una mayor rapidez, confiabilidad y seguridad en el manejo de la información contable, y por consiguiente genera un mejor procesamiento de las transacciones.

Generalmente existen distintas clases de códigos de cuentas que permiten importar la información contable en un sistema computarizado, y que satisfacen la necesidad de organización y rapidez de la información contable, puesto que en la sociedad actual la rapidez constituye un factor importante en todas las áreas, el depositar toda la información automáticamente ya significa un gran logro, sin embargo, el computador únicamente puede identificar y operar datos si estos han sido almacenados bajo un esquema lógico de organización, aunado a esto surge la necesidad de clasificar correctamente las operaciones que se realizan, así como también el resumen correspondiente para efectuar los estados financieros que servirán como reflejo de todo lo acontecido en la empresa, por lo tanto, para lograr la clasificación correcta de las operaciones es indispensable que en dicha clasificación el nombre asignado a cada cuenta refleje el verdadero significado y se refiera a las partidas que conforman el estado financiero, así mismo es necesario que las operaciones de igual naturaleza se registren siempre bajo la misma cuenta, situación que sólo se logra mediante un plan de cuentas, ya que gran parte de la información contable necesaria para efectuar el control fiscal debería estar acorde con la normativa que regula los tributos.

Tal situación origina, la necesidad de que la empresa un plan de cuentas fiscal que permita dar orientación en cuanto a la clasificación de las cuentas originadas por las operaciones productos de los impuestos, de acuerdo a las normas de carácter contable, y basado en las leyes tributarias, a fin de facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria activa (de hacer) y por otro lado pueda también satisfacer la necesidad de información rápida, veraz y segura producto de los registros contables para mostrar a los usuarios de la información lo sucedido en un momento determinado.

Un plan de cuentas generalmente es adaptado a los requerimientos de la actividad de la empresa, al respecto la pequeña y mediana empresa debe establecer los mecanismos necesarios que ayuden no solo a tomar decisiones sino que también contribuyan a presentar la información contable y permitir el control fiscal de acuerdo a la normativa legal en materia tributaria a fin de evitar sanciones que pudieran perjudicar su capacidad financiera.

Por estas razones es apropiado el diseño de un plan de cuentas fiscal para el caso venezolano acorde a los requerimientos de la pequeña y mediana empresa, tal situación hace eminentemente necesaria la consecución de un análisis que permita dar respuesta a las siguientes interrogantes:

¿Cuál es el carácter legal de la información financiera en un plan de cuentas de contabilidad?

¿Cuáles son las cuentas fiscales que inciden en un plan de cuentas contable?

¿Qué requisitos deben cumplirse para el registro de los tributos en un plan de cuentas?

¿Cuáles serían las características de un plan de cuentas fiscal para la pequeña y mediana empresa en Venezuela?

Objetivo General de la Investigación

Diseñar un plan de cuentas fiscal para la Pequeña y Mediana Empresa a efectos financieros, que incluya las partidas que son afectadas por los tributos en Venezuela.

Objetivos Específicos de la Investigación

- 1.- Describir el carácter legal de la información financiera.
- 2.- Establecer las cuentas fiscales que influyen en el plan de cuentas contable de acuerdo con la legislación venezolana en materia tributaria.
- 3.- Analizar los requisitos que establece la normativa contable para el registro de cada tributo en un plan de cuentas.
- 4.- Elaborar un plan de cuentas fiscal adaptado a la naturaleza de la pequeña y mediana empresa, atendiendo sus necesidades de carácter tributario.

Justificación

En toda empresa existe la necesidad de utilizar un plan de cuentas que simplifique el manejo de la información contable para su procesamiento y a la vez genere rapidez al momento de su registro. Muchos planes de cuentas existentes tienden a satisfacer necesidades particulares de las empresas dejando de lado su parte fiscal, siendo necesario considerar los aspectos legales cada vez que se requiere efectuar la contabilización de un impuesto para cumplir con la normativa aplicable. Lo anterior genera la necesidad de diseñar un plan de cuentas que se adecúe a la normativa fiscal legal en materia tributaria, ya que una porción importante de partidas que conforman el estado de resultados y el balance general son utilizadas para efectuar revisiones y fiscalizaciones en referencia a lo acontecido en la pequeña y mediana empresa y por consiguiente forma parte del soporte para efectuar la autoliquidación del impuesto respectivo, al mismo tiempo sirve como elemento informativo que permite conocer con certeza el hecho imponible.

Así mismo, se ha considerado trascendente el diseño de un plan de cuentas fiscal para la pequeña y mediana empresa según lo que establecen las leyes, con el propósito de cumplir con las normas básicas, aplicar los conceptos teóricos y criterios específicos en ellas establecidos.

El plan de cuentas fiscal contendrá características de flexibilidad, sencillez y claridad para garantizar su fácil adaptación a los requerimientos de la pequeña y mediana empresa, al mismo tiempo busca facilitar su aplicabilidad en la empresa puesto que cada vez es más necesario que los registros contables de las operaciones financieras se encuentren en el establecimiento principal de la misma según lo estipulado en el Código Orgánico Tributario en su artículo 102 y el reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado en su artículo 71.

El instrumentar un plan de cuentas fiscal permitirá a la empresa utilizar una herramienta útil para el manejo de la información contable, permitiendo además la

inclusión de nuevas cuentas que la empresa podrá utilizar sin afectar el adecuado registro, al mismo tiempo el usuario externo que acceda a esta información por la vía de la verificación fiscalización y determinación comprobará el correcto registro de la operaciones, por esta razón, la investigación se considera relevante para los contribuyentes señalados por la ley a cumplir con las obligaciones respectivas a fin de crear conciencia de la incidencia que tiene el llevar los registros respectivos de acuerdo a las normas legales. Por estas razones se pretende mejorar el plan de cuentas contable a fin de adaptarlo a lo establecido en las normas legales que en materia tributaria rigen para nuestro país.

Se pretende realizar una investigación generadora de conocimiento, basada en datos reales y recientes que pueda servir de apoyo a futuras investigaciones y ser considerada al momento de cualquier modificación legal de la normativa tributaria.

En consecuencia la investigación es viable, pues no sólo proporcionará información útil, sino que también dispone de los recursos necesarios para llevarla a cabo.

Delimitación de Problema

El diseño de un plan de cuentas fiscal para la pequeña y mediana empresa en el caso venezolano abarcará la revisión del Código Orgánico Tributario, la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su reglamento, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, por su parte la Ley de Impuesto al Debito Bancario la cual aunque ya derogada no se descarta la posibilidad de su posterior creación y en vista de que se busca adaptar el plan de cuentas a la realidad tributaria se considera pertinente considerar estas leyes.

En el mismo orden de ideas, la investigación abarca la revisión de la Ley Orgánica del Poder Publico Municipal, para los efectos que tienen los impuestos municipales tales como; Impuesto Sobre Actividades Económicas, el Impuesto Vehicular, el Impuesto sobre Inmuebles Urbanos, y el impuesto de Publicidad y Propaganda.

Igualmente se requiere la revisión de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista, y la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. A su vez, esto conlleva a explorar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela especialmente la Declaración de Principios Contables N° 3, (DPC 3) N° 10 (DPC 10), así como también las Normas Internacionales de Contabilidad N° 12 (NIC 12), con la finalidad de identificar las cuentas fiscales que inciden en la contabilidad que se maneja para una pequeña y mediana empresa.

Se requiere, caracterizar las partidas contables que conforman un plan de cuentas, para analizar la necesidad del plan de cuentas fiscal, elaborar tal instrumento para ser utilizado por la pequeña y mediana empresa en Venezuela sobre las bases de la normativa impositiva, siendo necesario extraer directamente de las distintas leyes normas y reglamentos todas las disposiciones vinculadas a fin de utilizarlas en el diseño del plan de cuentas con todos los elementos legales que permitan cumplir con los requerimientos previstos.

Generalmente los sistemas contables poseen un modelo del plan de cuentas los cuales muestran sólo en parte su codificación, el plan de cuentas fiscal que se pretende diseñar abarcará no sólo la codificación de las cuentas sino también la descripción de las cuentas fiscales afectadas, por lo tanto es necesario destacar que el diseño del mencionado plan de cuentas fiscal se hará sin la aplicación de la sistematización de las cuentas.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

Una vez realizado el planteamiento del problema y delimitado los objetivos generales y específicos que establecen los fines de la investigación, es necesario señalar los aspectos teóricos que sustentan este estudio. El marco teórico contiene las bases legales y las distintas teorías que fundamentan el diseño de un plan de cuentas fiscal para la pequeña y mediana empresa que permita su comprensión en forma clara.

Antecedentes de la investigación.

En la presente investigación se ha encontrado un antecedente que sirve como fundamento, y es la investigación efectuada por A. Peña (2005), titulada “Sistemas de Información Contable en la Pequeña y Mediana Empresa” señala que desde el punto de vista gerencial, las pequeñas y medianas empresas muestran una diversidad de deficiencias, entre las que está la utilización limitada de tecnología de punta. Urge el diseño de un sistema de información contable, incorporando el paradigma fundamentado en la construcción de las estrategias de los negocios, y en la vinculación de las tareas, con el propósito de alcanzar los resultados deseados. Este enfoque encuentra su soporte en todas las posibilidades de integración ofrecidas por la tecnología informática. Para derivar las categorías del sistema de información contable propuesto, se determinan, en una primera fase de diagnóstico, las bases de funcionamiento del sistema implantado en una muestra intencional de pequeñas y

medianas empresas y, luego, mediante una revisión del deber ser, a partir del análisis de contenido de fuentes secundarias, se infiere sobre tales categorías. De esta forma, se muestran los componentes del sistema de información contable, que conduce a una gestión eficiente y a la satisfacción de las demandas de los usuarios internos y externos.

Señala además en las conclusiones que en las pequeñas y medianas empresas resulta importante que los gerentes agreguen valor al proceso de toma de decisiones, a través del sistema de información contable que apoye a los niveles estratégico, táctico y operativo. Además de considerar las bondades de otros sistemas, tales como el estadístico, el de producción, el de finanzas, etc. Esto porque actualmente existen destacadas debilidades en relación con el sistema de información que sirve de soporte a la gerencia de este importante sector empresarial.

Sumado a lo anterior, considera además a la contabilidad como un elemento proactivo e integral de la sociedad de la información y, por ende, del conocimiento, pues su producto se sintetiza en la información financiera que sirve de base para ejercer el control, la dirección y, por lo tanto, la acertada toma de decisiones. Finalmente, para el diseño de un sistema de información contable considera a la tecnología como medio para responder a las exigencias de los usuarios.

En estos términos, las tecnologías de información adquieren un alto valor estratégico, ya que están cambiando las necesidades de los usuarios de la información, así como la forma en que las empresas realizan sus procesos; particularmente, el proceso de planificación con soporte tecnológico se ha convertido en un instrumento clave para la aparición del nuevo paradigma fundamentado en la construcción de las estrategias de los negocios con base en la tecnología de la información. Esto quiere decir que el sistema de información contable debe convertirse en soporte de la instrumentación de estas estrategias en las empresas, más aún cuando el mismo contexto económico en el que se desenvuelven está caracterizado por la presión, la competitividad y las nuevas reglas impuestas por la globalización.

Tal afirmación sustenta esta investigación en el sentido de que la utilización correcta de las herramientas que provee la contabilidad financiera contribuyen a mejorar funcionamiento y desempeño de este tipo de empresas, por lo tanto en la medida que tales herramientas puedan ser adaptadas a la realidad del entorno que las rodea proporcionarían mayor claridad y rapidez en el manejo de la información contable, mucho más si esa adaptación se hace en consonancia con la normativa correspondiente, aun más si la misma se presenta de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria.

Por su parte, en la investigación efectuada por Molina (2006) referente al “Análisis de las Metodologías Fiscales y Financieras para el Ajuste por Inflación establecidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Declaración de Principios de Contabilidad Número 10” en la cual señala que la mayoría de los países con altos índices de inflación han elaborado normas para corregir la distorsión producida en los estados financieros cuando en una economía se encuentra presente este flagelo.

Venezuela no escapa de esta situación por lo que la Federación de Colegios de Contadores Públicos, ha elaborado normas para regular la presentación de la información financiera en épocas de inflación.

De su investigación concluye que ambas metodologías no arrojan los mismos resultados, la DPC 10 busca medir la eficiencia de la empresa a través de la gerencia, mientras que la Ley de Impuesto Sobre la Renta solo busca producir un efecto en la renta gravable del contribuyente sin importar si éste es eficiente o no con el manejo de la inflación. Considera además, que ambas metodologías tienen objetivos similares, es decir ambas buscan reconocer el impacto de la inflación e igualmente utilizan como base los costos históricos. Sin embargo destaca que el ajuste financiero es una norma emitida por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, mientras el ajuste fiscal es emitido por el Gobierno Nacional a través de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el primero publicado durante el año 1992, el segundo durante el año 1991.

Esta investigación se menciona dada su importancia al establecer en forma detallada las diferencias que se presentan mediante la aplicación de la metodología financiera y fiscal, según la información obtenida a través de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Declaración de Principios Contables número 10 (DPC 10), confirmando así, que existen diferencias marcadas entre la aplicación de las metodologías financieras y la aplicación de las metodologías que establecen las leyes en materia tributarias (metodología fiscal), aunque su investigación se enfoque solamente en función del reconocimiento del impacto inflacionario, dadas estas diferencias es de obligatorio cumplimiento para las empresas la aplicación de ambos métodos, a fin de evitar que la empresa tome decisiones equivocadas basadas en estados financieros incorrectos, ya que la no aplicación de ellas puede afectar de manera significativa la situación financiera de una empresa, por tales razones las empresas deben aplicar lo establecido en normativa tributaria para la presentación de sus estados financieros a fin de que los mismos sirvan como una herramienta importante que muestre la situación financiera de la empresa a los usuarios de ella.

Peña Molina (2007), “Efectos Tributarios derivados de la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. Caso: Venezuela”

En su investigación señala, que los efectos derivados de adoptar las normas internacionales de información financiera que se hace necesario evaluar: el grado de intromisión de la normativa tributaria sobre la forma en que los contribuyentes deben llevar su contabilidad, los cambios sobre la base imponible para la determinación del impuesto sobre la renta, las diferencias entre las normas existentes y las NIIF a los fines de determinar la utilidad disponible para dividendos y lo relativo a la determinación del gasto por impuesto. Considera además, dos aspectos fundamentales vinculados: el Estado como emisor de regulaciones contables y el impacto de la adopción de las NIIF en los resultados contable y fiscal.

En el análisis determino a través de un ensayo hermenéutico, las consecuencias que la adopción de las normas internacionales de contabilidad tendrá para fines tributarios, entre las conclusiones más relevantes figuran: En Venezuela

existen diferencias importantes entre la normativa contable y tributaria, sin embargo se puede observar una casi total autonomía e independencia entre ellas, y la adopción de la NIIF como principios contables en Venezuela no modificarán esta situación.

Señala Peña además, que la utilidad contable puede verse modificada en atención a que las NIIF establecen tratamientos contables distintos, y alternos en otros casos, más allá de los que permiten las Declaraciones de Principios emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos. El importe del impuesto a la renta que corresponda a pagar a los contribuyentes no se verá afectado, ya que la base imponible para el cálculo del tributo se determina de acuerdo con expresas disposiciones de la Ley. Menciona además, que la modificación de la renta neta (utilidad contable) que sirve de base para el pago de dividendos puede conllevar a que la porción del enriquecimiento neto gravable como dividendo difiera de la que resulta de aplicar las normas vigentes y consecuentemente, la recaudación puede resultar también distinta.

Bases Teóricas

Pequeña y Mediana Empresa

Se considera que la Pequeña y Mediana Empresa es un concepto muy difundido en todo el mundo y existen acepciones muy divergentes en cuanto a los factores que dan definición concreta de lo que es una Pequeña y Mediana empresa, puesto que cada país, institución u organismo tiene consideraciones distintas.

Los criterios utilizados por la Comisión de Comunidades Europeas para definir a la Pequeña y Mediana Empresa son:

Plantilla de la empresa: No más de 250 trabajadores

Volumen de facturación: No superior a 50 millones de euros

Balance General anual: No superior a 43 millones de euros

Independencia: Que el 25% o más de su capital o de sus derechos de voto no pertenezca a otra empresa, o conjuntamente a varias empresas que no respondan a la definición de PYME.

Este umbral podrá superarse en los dos casos siguientes:

a.- Si la empresa pertenece a sociedades públicas de participación, sociedades de capital riesgo o a inversiones institucionales, siempre que estos no ejerzan, individual o conjuntamente, ningún control sobre la empresa.

b.- Si el capital está distribuido de tal forma que no es posible determinar quien lo posee, y si la empresa declara que puede legítimamente presumir que el 25% o más de su capital no pertenece a otra empresa o, conjuntamente, a varias empresas que no responden a la definición de PYME.

Para la Comisión de las Comunidades Europeas cuando se requiere distinguir entre empresas pequeñas y microempresas, se define como empresa pequeña aquella que:

- No tenga más de 50 trabajadores.
- Tenga un volumen de negocios anual superior a 10 millones de euros, o un balance general no superior a 10 millones de euros.
- Cumpla el criterio de independencia.

Sin embargo, es necesario precisar que el Banco Europeo de Inversiones (BEI), en sus programas, considera como pequeñas y medianas empresas aquellas con menos de 500 trabajadores y con una participación máxima de un tercio del capital en manos de una empresa de grandes dimensiones.

La Pequeña y Mediana Industria en Venezuela es definida de acuerdo a lo establecido en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria y Unidades de Producción Social, en su artículo 3 de la forma siguiente: “Pequeña y mediana industria es toda unidad de explotación económica, realizada por las empresas jurídicas que efectúen actividades de transformación de materias primas en insumos, en bienes industriales elaborados o semi elaborados, que responda a uno de los parámetros establecidos...” los cuales se mencionan a continuación;

En el caso de la Pequeña empresa:

- Planta de trabajadores con un promedio anual no menor de once (11) trabajadores, ni mayor a cincuenta (50) trabajadores
- Ventas Anuales entre nueve mil una (9001) Unidades Tributarias y Cien mil (100.000) Unidades Tributarias.

Para el caso de la Mediana Industria: La unidad de explotación económica, realizada por una persona jurídica que efectúe actividades de producción de bienes industriales y servicios conexos, comprendida en el siguiente parámetro:

- Planta de trabajadores con un promedio anual no menor de cincuenta y un (51) trabajadores, ni mayor a cien (100) trabajadores
- Ventas Anuales entre cien mil una (100.001) Unidades Tributarias y doscientas cincuenta mil (250.000) Unidades Tributarias

Por su parte, el Registro Nacional de Contrataciones (RNC) que es el centro para la consolidación de los datos de las empresas que han solicitado inscripción en el RNC a través de un Registro Auxiliar, el cual permite generar información relevante y necesaria que sirve de soporte para la toma de decisiones en los procesos de contratación, define a las Pequeñas y Medianas Empresas; como aquellas que:

- Tengan una nómina promedio anual de hasta cien (100) trabajadores
- Facturación anual de hasta doscientas cincuenta mil unidades tributarias (250.000 UT).

Existen otros parámetros establecidos en el Boletín de Aplicación VEN-NIF N°1 emitido por la Federación de Colegios de Contadores Públicos en Venezuela (BA VEN-NIF1) que está referido a la Definición de pequeñas y medianas entidades, aprobado en el Directorio Nacional Ampliado efectuado los días 13 y 14 de julio de 2007 y que entro en vigencia el 01 de enero de 2008, donde para considerar una empresa como pyme, la entidad dependiendo del sector debe estar dentro de los siguientes parámetros:

Sector Industrial: trabajadores hasta 250 e Ingresos Netos de 750.000 Unidades Tributarias.

Sector Comercial: trabajadores hasta 500 e Ingresos Netos de 1.000.000 Unidades Tributarias.

Sector de Servicio: trabajadores hasta 100 e Ingresos Netos de 500.000 Unidades Tributarias.

Sector Agrícola o Pecuario: trabajadores hasta 50 e Ingresos Netos de 300.000 Unidades tributarias.

Lo cual refleja que para la categorización de las pequeñas y medianas empresa una entidad no debe superar estos valores.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

En Venezuela el Código Orgánico Tributario en su artículo 145 señala que el sujeto pasivo de la obligación tributaria debe llevar su contabilidad "...conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación". Por su parte, la Ley de Impuesto sobre la Renta de fecha 28 de diciembre de 2001 establece que los contribuyentes deben llevar su contabilidad de acuerdo a los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela, así mismo el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 209 párrafo segundo señala que: "... se entiende como Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela".

El organismo profesional de carácter nacional con la autoridad competente para emitir pronunciamientos oficiales en materia de Principios de Contabilidad (DPC), Publicaciones Técnicas (PT), Normas de Auditoria (DNA) es la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela la cual agrupa a veintitrés Colegios de Contadores Públicos, según la cual define a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de la siguiente forma:

Son un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como una guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría

Publica en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y aprobados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (*FCCPV*), y auscultados a través de su Comité Permanente de Principio de Contabilidad.

En Mayo de 2000, este organismo acordó iniciar la revisión de normas promulgadas para determinar la adopción o adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad “NIC” (en inglés IAS)

Según la Declaración de Principios Contables DPC-0 referente a las Normas Básicas y Principios de Contabilidad, especifica en los numerales que van desde el veinticinco al cuarenta y seis lo siguiente:

Es abundante la cantidad de términos en la literatura contable para denominar los conceptos y las clases de los mismos que integran dichos principios, por lo cual la expresión principios de contabilidad generalmente aceptados comprende lo que en forma más precisa se ha definido como:

- a) Postulados o principios básicos que constituyen el fundamento para la formulación de los principios generales;
- b) Principios generales, elaborados en base a los postulados, los cuales tienden a que la información de la contabilidad financiera logre el objetivo de ser útil para la toma de decisiones económicas, y
- c) Principios aplicables a los estados Financieros y a partidas o conceptos específicos, es decir la especificación individual y concreta de los estados financieros y de las partidas específicas que los integran.

Los postulados o principios básicos son equidad y pertinencia.

La equidad está vinculada con el objetivo final de los estados contables. Los interesados en los estados financieros son muchos y muy variados y en ocasiones sus intereses son encontrados. La información debe ser lo más justa posible y los intereses de todas las partes tomarse en cuenta en el apropiado equilibrio. Por consiguiente, los estados financieros deben estar libres de influencia o sesgo indebido y no deben prepararse para satisfacer a persona o grupo determinado alguno con

detrimento de otros. La pertinencia exige que la información contable tenga que referirse o estar útilmente asociada a las decisiones que tiene como propósito facilitar o a los resultados que desea producir. En consecuencia es necesario concretar el tipo específico de información requerido en los procesos de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, en función a los intereses específicos de dichos usuarios y a la actividad económica de la entidad (comercial, industrial, de servicios, financiera, aseguradora, sin fines de lucro, etc.).

Los principios generales comprenden, en sustancia, tres categorías distintas: entidad, énfasis en el aspecto económico, cuantificación y unidad de medida.

* Principios que establecen la base para cuantificar las operaciones de la entidad y los eventos económicos que la afectan: valor histórico original, dualidad económica, negocio en marcha, realización contable y período contable.

* Principios generales que debe reunir la información: objetividad, importancia relativa, comparabilidad, revelación suficiente y prudencia.

Entidad. - Es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los cuales fue creada. La entidad puede ser una persona natural o una persona jurídica, o una parte o combinación de ellas. No está limitada a la constitución legal de las unidades que la componen.

Énfasis en el aspecto económico. - La contabilidad financiera enfatiza el aspecto económico de las transacciones y eventos, aún cuando la forma legal pueda discrepar y sugerir tratamiento diferente. En consecuencia, las transacciones y eventos deben ser considerados, registrados y revelados en concordancia con su realidad y sentido financiero y no meramente en su forma legal.

Cuantificación. - Los datos cuantificados proporcionan una fuerte ayuda para comunicar información económica y para tomar decisiones racionales.

Unidad de medida. - El dinero es el común denominador de la actividad económica y la unidad monetaria constituye una base adecuada para la medición y el análisis. En consecuencia, sin prescindir de otras unidades de medida, la moneda es

el medio más efectivo para expresar, ante las partes, los intercambios de bienes y servicios y los efectos económicos de los eventos que afectan a la entidad.

Valor histórico original. - Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de ocurrir eventos posteriores que las hagan perder su significado, aplicando los métodos de ajustes aceptados por los principios de contabilidad que en forma sistemática preserven la equidad y la objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios (método NGP) y se aplican a todos los conceptos que integran los estados financieros, susceptibles de ser modificados, se considerará que no ha habido violación de este principio; si se ajustan las cifras de acuerdo con el método que combina los cambios en el nivel general de precios con los cambios en el nivel específico de precios (método mixto), los resultados netos del período deben coincidir con los del método NGP y sólo en este caso se considerará que no ha habido violación al principio del valor histórico original. Independientemente de la aplicación de uno u otro método, la situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Dualidad económica. - Para una adecuada comprensión de la estructura de la entidad y de sus relaciones con otras entidades, es fundamental la presentación contable de:

- a) Los recursos económicos de los cuales dispone para la realización de sus fines y
- b) Las fuentes de dichos recursos.

Negocio en marcha o continuidad. - La entidad normalmente es considerada como un negocio en marcha, es decir, como una operación que continuará en el futuro previsible. Se supone que la entidad no tiene intención ni necesidad de liquidarse o de reducir sustancialmente la escala de sus operaciones. Si existiesen fundados indicios que hagan presumir razonablemente dicha intención o necesidad, tal situación deberá ser revelada.

Realización contable. - La contabilidad cuantifica, preferentemente en términos monetarios, las operaciones que una entidad efectúa con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Dichas operaciones y eventos económicos deben reconocerse oportunamente en el momento en que ocurran y registrarse en la contabilidad. A tal efecto se consideran realizados para fines contables: a) las transacciones de la entidad con otros entes económicos, b) las transformaciones internas que modifiquen la estructura de los recursos o de fuentes o, c) los eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

Período contable. - La necesidad de tomar decisiones en relación con una entidad considerada en marcha o de existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. La contabilidad financiera presenta información acerca de la actividad económica de una entidad en esos períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por lo tanto, cualquiera información contable debe indicar claramente el período al cual se refiere.

Objetividad. - Las partidas o elementos incorporados en los estados financieros deben poseer un costo o valor que pueda ser medido con confiabilidad. En muchos casos el costo o valor deberá ser estimado; el uso de estimaciones razonables es una parte esencial en la preparación y presentación de estados financieros y no determina su confiabilidad. Sin embargo, cuando una estimación no pueda realizarse sobre las bases razonables, tal partida no debe reconocerse en la contabilidad y por ende en los estados financieros.

Importancia relativa.- La información financiera únicamente concierne a la que es, en atención a su monto o naturaleza, suficientemente significativa como para afectar las evaluaciones y decisiones económicas. Una partida tiene importancia relativa cuando un cambio en ella, en su presentación, valuación, descripción o cualquiera de sus elementos, pudiera modificar la decisión de algunos de los usuarios de los estados financieros,

Comparabilidad. - Las decisiones económicas basadas en la información financiera requieren en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera y resultados en operación de una entidad en períodos diferentes de su vida y con otras entidades, por consiguiente, es necesario que las políticas contables sean aplicadas consistente y uniformemente. La necesidad de comparabilidad no debe convertirse en un impedimento para la introducción de mejores políticas contables, consecuentemente cuando existan opciones más relevantes y contables, la entidad debe cambiar la política usada y advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando y cuantificado debidamente, el efecto que dicho cambio produce en la información financiera. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

Revelación suficiente. - La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad; por lo mismo, es importante que la información suministrada contenga suficientes elementos de juicio y material básico para que las decisiones de los interesados estén suficientemente fundadas.

Prudencia. - Las incertidumbres inevitablemente circundan muchas de las transacciones y eventos económicos, lo cual obliga a reconocerlos mediante el ejercicio de la prudencia en la preparación de los estados financieros. Cuando se vaya a aplicar el juicio profesional para decidir en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre alternativas propuestas, deberá optarse por la que menos optimismo refleje; pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable. Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no justifica la creación de reservas secretas u ocultas o provisiones en exceso, ni realizar deliberadamente, subvaluación de activos o ingresos o sobreestimación de pasivos o gastos.

Ahora bien, la misma declaración de principios establece el orden de aplicación a estos principios para cual establece en primer lugar las publicados por la Federación de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) a través del Comité

Permanente de Principios de Contabilidad, y en segundo lugar de manera supletoria establece las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) como guía en caso de que no sea tratado algún aspecto en las Declaraciones de Principios de Contabilidad o las Publicaciones Técnicas emitidas por dicho comité.

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Venezuela se hace necesaria para la comparación de la información financiera, entre los distintos países mediante la uniformidad en las normas contables. La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) aprobó la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, siglas en inglés) previa revisión e interpretación de cada una de ellas, por parte del Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) y aprobación en el Directorio Nacional Ampliado celebrado en las ciudades de Acarigua-Araure efectuado en el mes de enero de 2004.

Por estas razones los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, se identificaran con las siglas VEN- NIF y los Boletines de Aplicación se identificaran con las siglas BA VEN-NIF, los cuales contienen las normas vigentes aprobadas. Ahora bien, en el boletín distinguido como BA VEN-NIF N°0, referido al marco de adopción de la NIIF en el cual se establecen las fechas de vigencia para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) las cuales son las siguientes: Para Grandes empresas a partir del 31/12/2008 o la fecha de cierre inmediatamente posterior, y para las Pequeñas y medianas Empresas a partir del 31/12/2010 o la fecha de cierre inmediatamente posterior. Por su parte el boletín BA VEN- NIF 1 contiene la definición de pequeñas y medianas entidades, el BA VEN- NIF 2 expresa los criterios para la aplicación de la NIC 29 en Venezuela y el boletín BA VEN-NIF 3 contiene los criterios para la aplicación del Índice General de Precios (IGDP) para la reexpresión de los estados financieros en Venezuela.

Por otra parte, la Comisión Nacional de Valores, considerando la importancia que tiene la estandarización de la información financiera dirigida hacia un mercado de valores global, por cuanto permite evaluar la competitividad de las empresas y

generar confianza entre el público inversor y los entes regulados acordó la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de forma obligatoria a partir de los ejercicios económicos que se inicien el 1ro de enero de 2011 o fecha de inicio inmediata posterior, como única forma de presentación contable, pudiendo adoptarlas en forma anticipada dicha preparación y presentación, según Gaceta Oficial N° 39.107 de fecha 27/01/2009.

Estos señalamientos muestran los principios y las normas que rigen la información financiera en nuestro país, las cuales han sido promovidas preparadas y difundidas para generar una contabilidad objetiva transparente y confiable a nivel nacional, sobre las cuales se fundamenta toda la información contable, de allí que las normas en materia tributarias señalan la obligación de los contribuyente a presentar su contabilidad ajustada a estos principios y normas considerados como Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela.

La Cuenta

La cuenta es definida por Brito (2004), “ como el medio o instrumento contable a través del cual son registradas las operaciones de acuerdo con su naturaleza y donde se refleja el movimiento de todo lo que recibió y todo lo que entrego esa cuenta”. (p. 9)

Señala además, que todas las cuentas tienen el nombre genérico de “cuentas”. Pero cuando vamos a hacer el registro de alguna transacción no podemos hacerlo simplemente en la “cuenta”. Es necesario registrarla en una en particular, de acuerdo con la naturaleza de la transacción que se desea registrar. Por lo tanto, cada cuenta tendrá un nombre que la va a diferenciar del resto.

Según Catacora (1999) “Las cuentas son los registros detallados que reflejan los cambios en los activos, pasivos y el patrimonio de una empresa”. (p. 210)

Tipos de Cuentas

Para registrar las operaciones existen varios tipos de cuentas. Catacora (1999) señala que las cuentas podemos clasificarlas en tres grupos dentro de un sistema contable: Cuentas reales, cuentas nominales y cuentas de orden.

1.- Las cuentas reales: Son aquéllas que se utilizan para el registro de todas las transacciones que afectan directamente a un balance general. Ejemplo de estas cuentas son el efectivo, las cuentas por cobrar, los activos fijos, las cuentas por pagar, el capital social y los rubros del superávit. Las cuentas reales por ser utilizadas, para elaborar el balance general, reflejan la posición financiera de una entidad en forma detallada. Las cuentas reales de una empresa no sufren el proceso de cierre periódico que tienen las cuentas nominales, ya que las cuentas reales representan los bienes o derechos u obligaciones contractuales de la empresa.

Por pertenecer al balance general, las cuentas reales pueden ser: Cuentas de activo, cuentas de valuación de activo, cuentas de pasivo y cuentas de patrimonio.

- a) Cuentas de activo; representan todos los bienes y derechos que la empresa posee, entendiéndose por bienes, aquellos elementos que son factibles de medición como por ejemplo: efectivo en caja, efectivo en bancos, mobiliario y por derechos, aquellos elementos que pertenecen a la empresa y sobre los cuales se puede ejercer acción legal o no, para obtener la contraprestación convenida tales como las cuentas por cobrar, documentos por cobrar o los derechos de autor.
- b) Cuentas de valuación de activo; representan una disminución al saldo de las cuentas de activo a las cuales valúan. Las cuentas de valuación se utilizan para reflejar el valor de realización de algún activo, o para registrar la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicables a diferentes partidas del activo.
- c) Cuentas de pasivo; representan todas las obligaciones reales o contingentes, las cuales exigen que en una fecha futura se pague una suma de dinero, se preste un servicio o se entregue un bien.

d) Cuentas de patrimonio; muestran las cantidades aportadas por los accionistas y las ganancias o pérdidas ocurridas por operaciones con los accionistas, con terceros o causadas por las actividades normales del negocio. El patrimonio, también conocido como capital contable, incluye los siguientes rubros: capital social y superávit.

2.- Las cuentas nominales: Son aquellas cuentas que registran las modificaciones al patrimonio de la empresa por concepto de aumentos o disminuciones a éste durante el ejercicio económico. Las cuentas nominales pueden ser clasificados de la siguiente forma: Cuentas de ingresos, cuentas de costos y cuentas de egresos.

a) Cuentas de ingresos: son aquellas que se utilizan para el registro de los aumentos que se generan en el patrimonio o capital contable. Un aumento en el patrimonio, está asociado a un incremento en la riqueza o participación de los accionistas. Los ingresos, por otra parte, pueden ser clasificados en 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 normal de negocio. En contraposición, los ingresos no operacionales están representados por todos los ingresos que se reciben por las actividades distintas al giro principal del negocio.

b) Cuentas de costos: representan los activos aplicados para la generación de los ingresos que constituyen el giro principal de los negocios de una empresa. En el caso de una entidad comercial, las cuentas de costos estarán representadas por los inventarios comprados y vendidos en el ejercicio económico. Para una empresa manufacturera, el costo relacionado a los ingresos, estará representado por los inventarios de productos fabricados y vendidos en un período o ejercicio económico. Para el caso de una empresa de servicios, el costo relacionado a los ingresos, estará compuesto por el valor que representó en el ejercicio el prestar los servicios que generaron los ingresos.

c) Cuentas de egresos: se usan para el registro de las disminuciones del patrimonio contable. Una de las diferencias entre los costos y gastos es que los

costos son directamente identificables con los ingresos que estos generan, mientras que los gastos, si bien son necesarios para generar los ingresos, no son directamente identificables o relacionables con ellos.

Los egresos al igual que los ingresos, pueden ser divididos en egresos operacionales o gastos de operación que están constituidos por los gastos de administración y los gastos de ventas, y los otros egresos que están constituidos por cualquier gasto que no se encuentre relacionado con las operaciones del negocio.

3.- Las cuentas de orden: Son aquellas cuentas que controlan ciertas operaciones o transacciones que no afecten el activo, el pasivo, el patrimonio o las operaciones del período, pero que de una u otra manera, las operaciones que las generan significan alguna responsabilidad para la empresa y en consecuencia, es necesario establecer cierto tipo de control sobre ellas. Las cuentas de orden son presentadas al pie del balance general las deudoras debajo del total de activo y las acreedoras debajo del pasivo y patrimonio.

Plan de Cuentas

Según Duque (2001) el plan de cuentas consiste en a) una relación de las cuentas y sus códigos y b) una descripción de las funciones de cada una de las cuentas indicando cuando se carga, cuando se abona, cual es su saldo normal y cualquier observación que se considere conveniente.

Entre los elementos del plan de cuentas están:

- El catalogo de cuentas
- La descripción y dinámica de las cuentas.

En efecto, el plan de cuentas es un listado que contiene todas las cuentas que son necesarias para registrar los hechos contables, es decir la ordenación de la totalidad de las cuentas que integran el sistema contable que sirve como estructura y como medio para obtener información utilizando la misma cuenta frente a hechos similares facilitando de esta manera la elaboración de los estados financieros.

Catacora (1999) afirma que en varios países latinoamericanos el plan de cuentas surge como un requerimiento para tener una base de información lo suficientemente amplia y consistente que permita al estado cumplir con sus objetivos en cada área de la actividad económica.

Nótese, que la definición de plan de cuentas difiere de país en país por cuanto cada uno utiliza una forma particular para procesar la información contable, de donde se extrae que algunos utilizan el manual de código contable y otros utilizan el plan de cuentas, en Venezuela generalmente se utiliza el plan de cuentas para este fin.

Caracterización de las Partidas Contables

Activos

Para Brito (2004), formarán parte de este grupo todas aquellas cuentas que representen bienes o derechos que la empresa posea para la fecha del balance. Sin embargo, no es suficiente elaborar una relación de esas cuentas atendiendo sólo a la condición de que sea activo. Con el objeto de que la información allí reflejada pueda ser analizada e interpretada con facilidad, es necesario que las cuentas sean, a su vez, clasificadas en grupos de acuerdo a la naturaleza de los valores que controlan.

Existen varios criterios con respecto al orden en que deben ser presentadas las cuentas que conforman el activo. No obstante, casi universalmente es utilizado el que se basa en el grado de liquidez de los valores que representan esas cuentas. Es decir, se comenzará mostrando aquellas que representan el bien mas líquido que existe, el dinero disponible y, a continuación, aquellas otras que controlan bienes o derechos que con mayor prontitud se vayan a transformar en dinero, así como aquellos gastos pagados por anticipado que con mayor rapidez se vayan a incorporar a los costos y gastos de la empresa.

El activo se clasifica en:

- Circulante
- Largo Plazo
- Inversiones

- Fijo
- Cargos Diferidos
- Otros Activos.

Por su parte Brito señala que, en el activo circulante se clasificarán todas aquellas cuentas que controlan dinero disponible u otros bienes y derechos que se van a convertir en dinero o que se van a consumir en el ciclo normal de operaciones de la empresa... las cuentas que conforman el activo circulante se van a clasificar a su vez en: disponible, exigible, realizable y pre pagado. El disponible está compuesto por aquellas cuentas que representan dinero en efectivo que está disponible para realizar cualquier pago de inmediato. El exigible lo forman las cuentas que representan derechos que se convertirán en dinero disponible en un lapso menor de un año, o en el ciclo normal de operaciones. El realizable está conformado por bienes que son susceptibles de convertirse en dinero disponible en los próximos doce meses, o durante el ciclo normal de operaciones de la empresa y el Pre pagado (gastos pagados por anticipado) está integrado por cuentas que representan gastos ya pagados que, para la fecha del balance, todavía no ha sido recibido el servicio o no ha sido consumido el bien involucrado en el gasto, pero que será recibido o consumido en los próximos doce meses.

Resulta oportuno mencionar, que en las Normas Internacionales de contabilidad N° 1 (NIC 1) referida a la presentación de los estados financieros, en sus numerales 57 y 58 señala:

57. Un activo debe clasificarse como corriente cuando:(a) su saldo se espera realizar, o se tiene para su venta o consumo, en el transcurso del ciclo normal de la explotación de la empresa; o (b) se mantiene fundamentalmente por motivos comerciales, o para un plazo corto de tiempo, y se espera realizar dentro del período de doce meses tras la fecha del balance; o (c) se trata de efectivo u otro medio líquido equivalente, cuya utilización no esté restringida. Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.

58. En esta Norma, el término «no corriente» incluye activos materiales o inmateriales, de explotación o financieros, ligados a la empresa a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado quede claro.

Ahora bien, aún cuando es sabido que la adopción de las normas internacionales de contabilidad son de aceptación general en Venezuela la Federación de Colegios de Contadores Públicos ha establecido como política la adaptación siempre que sea factible de los PCGA a esas normas internacionales, así mismo ha definido la fecha tope para la adopción de las NIC en las pequeñas y medianas empresa, dicha norma establece que la empresa deberá revelar para cada activo su grado de liquidez situación que es prioritaria y que sin duda complementa el criterio para agrupar y clasificar la cuentas del activo circulante.

Por otra parte, Fernández (1994) establece que el activo no circulante: puede definirse como el conjunto de bienes y derechos reales y personales sobre los que se tiene propiedad, así como cualquier costo o gasto no devengado a la fecha del estado de situación financiera que debe ser aplicado a ingresos futuros. Para ser no circulante, deben sus conceptos transformarse en efectivo en un término mayor de un año o del ciclo financiero a corto plazo de la entidad si este es mayor de un año. Considera además, que la base fundamental para hacer la distinción entre activos circulantes y no circulantes, es principalmente el propósito con que se efectúa la inversión, es decir, si se hace con la finalidad permanente o no.

Brito (2004) señala además, que los activos a largo plazo están constituidos por todas aquellas cuentas o efectos por cobrar que van a ser cobrados en un lapso superior a un año. Deben ser mostradas separadamente aquellos efectos y cuentas por cobrar que provengan de operaciones diferentes a las normales de la empresa. Cualquier acreencia que la empresa tenga por cobrar cuyo vencimiento sea a un plazo mayor de un año, deberá ser presentada en este grupo.

Inversiones, pertenecen a este grupo las cuentas que controlan inversiones a largo plazo hechas por la empresa... estas inversiones pueden ser de dos tipos: inversiones temporales: de la cual se dice que una inversión es temporal o a corto plazo cuando la intención que tiene la empresa al hacerla, es la de mantener dicha inversión durante un corto tiempo, mientras no necesita disponer del dinero que invirtió, obteniendo así algún rendimiento durante el tiempo que dure tal inversión...

Aunado a esto explica que para considerar las inversiones como permanentes es necesario tener en cuenta la intención de mantener dicha inversión durante muchos años. Sin embargo es necesario señalar que la Declaración de Principios de Contabilidad N° 15 (DPC-15) referida a la Contabilización de Inversiones establece en su numeral 11 en relación a las definiciones que las inversiones negociables:

Son inversiones temporales, representadas por valores o instrumentos de inversión negociable, convertible en efectivo en el corto plazo y tienen un mercado activo tal como las bolsas de valores, en el cual puede obtenerse un valor de mercado o algún indicador que permita calcular ese valor. Su valor razonable es fácilmente determinable y este valor se registra en el balance general.

Al mismo tiempo la Declaración de Principios antes mencionada define las inversiones permanentes como:

Aquellas inversiones en acciones o derechos en sociedades que se mantienen con el objeto de ejercer control o influencia significativa en la empresa en que se invierte.

Además, la norma sugiere las formas de presentación de las inversiones en el Balance General de la empresa según la cual las inversiones negociables deben ser agrupadas en el Activo Circulante, las Inversiones disponibles para la venta en el Activo Circulante o Largo Plazo, y las Inversiones conservadas hasta su vencimiento en el Activo Circulante o Largo Plazo.

Respecto al activo fijo Brito señala tres características con las que deben cumplir todas aquellas cuentas que controlan bienes o derechos:

- a) Tienen carácter permanente: Es decir, son activos que tienen una naturaleza tal que permiten ser utilizados por lapsos mayores de un año. Se trata de bienes o derechos de uso durable.
- b) No destinados a la venta: Este tipo de activos, cuando se adquieren, no se hace con el objetivo primario de comercializar con ellos...
- c) Son utilizados en las actividades normales de la empresa.

Sin embargo, hay que considerar una característica esencial que debe poseer el bien para su clasificación en el grupo de los activos fijos y es que sea utilizado en

la producción de bienes o servicios de la empresa, puesto que de otra manera no generaría un beneficio futuro para la empresa que se derive de dicho activo.

Por su parte, las Normas Internacionales de Contabilidad N° 16 (NIC-16) en numeral 6 define al inmovilizado material de la siguiente forma:

Son los activos tangibles que posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y se esperan usar durante más de un ejercicio.

Así mismo, existe la necesidad de conocer la naturaleza y el destino aplicado al activo dentro de las operaciones de la empresa para poder clasificarlo en el rubro del activo fijo o mejor conocido como el grupo de propiedad, planta y equipos.

Cargos Diferidos: Esta cuenta está integrada por partidas que no surgen de las operaciones normales de la empresa y que se atribuyen a ejercicios futuros. Por su parte Brito señala, que los cargos diferidos son erogaciones que representan la utilización de servicios o consumo de bienes, pero, debido a que se espera que tales gastos producirán ingresos específicos en un período mayor de doce meses, que el cargo a los resultados se difiere hasta el ejercicio en el que esos ingresos son realizados.

Los Otros Activos son considerados como aquellos activos que por su naturaleza no pueden incluirse en los grupos anteriormente descritos.

Pasivos

En este grupo se reflejan las obligaciones contraídas por la empresa el cual se clasifica en los pasivos circulantes y los pasivos a largo plazo.

El pasivo circulante para Finney Miller (1998) son las deudas y obligaciones que, de acuerdo con las expectativas razonables, han de ser satisfechas dentro del período del ciclo de operación, o en un año, según el período que resulte mayor. Así mismo señala, que las partidas de ingresos cobradas por adelantado y que hayan de ser devengadas por el futuro suministro de servicios o entrega de mercancías, dentro del ciclo de operación, pueden clasificarse correctamente dentro del pasivo circulante.

El pasivo a largo plazo se considera como aquellas obligaciones contraídas por la empresa en un tiempo mayor de un año.

Patrimonio

Las cuentas de patrimonio representan la inversión de los propietarios y los resultados de las operaciones que han sido generadas dentro del negocio. De igual manera Catacora (1999), considera que las cuentas de patrimonio muestran las cantidades aportadas por los accionistas y las ganancias o pérdidas ocurridas por operaciones con los accionistas, con terceros o causadas por las actividades normales del negocio.

Así mismo Brito, (2004) expresa que este grupo estará formado por el conjunto de cuentas que representan los derechos que los dueños de la empresa tienen sobre la misma. Es decir, estas cuentas señalan las obligaciones que la empresa tiene con sus propietarios, como consecuencia de la inversión que estos han hecho en ella.

Ingresos

Se considera a los ingresos como el producto de las ventas que la empresa efectúe en un ejercicio económico.

Para Catacora (1999), Las cuentas de ingreso son aquellas que se utilizan para el registro de los aumentos que se generan en el patrimonio o capital contable.

Señala además, que los ingresos pueden ser clasificados en ingresos operacionales, los cuales están representados por todos aquellos incrementos de patrimonio que se originan como consecuencia de operaciones y/o transacciones relacionadas con el giro normal del negocio. En contraposición, los ingresos no operacionales están representados por todos los ingresos que se reciben por actividades distintas al giro principal del negocio.

Egresos

Son aquellas erogaciones que efectúa la empresa durante un ejercicio fiscal para producir o adquirir un bien, o para la prestación de un servicio durante el mismo lapso, se dividen en cuentas de costos y gastos.

Los costos generalmente son erogaciones en las que incurre la empresa necesaria para la efectuar el objetivo de su actividad económica. Según Catacora (1999), las cuentas de costos representan los activos aplicados para la generación de los ingresos que constituyen el giro principal de los negocios de una empresa.

El costo de ventas en una empresa lo constituyen las erogaciones efectuadas para producir o adquirir las mercancías vendidas y está integrado por las compras que son las adquisiciones de mercancías que luego serán destinadas a la venta y los gastos de compras que son las erogaciones adicionales relacionadas con la compra.

Por otra parte están los gastos operacionales que son gastos en los que incurre la empresa para llevar a cabo las funciones de venta y administración, los necesarios para realizar el objeto propio de la empresa. Estos se dividen en: gastos de venta que son los gastos identificados en forma directa con la venta y entrega de mercancía, y los gastos generales de administración que son aquellos necesarios para administrar adecuadamente el desempeño de la empresa.

Los tributos

Villegas (1999) define los tributos como: Las Prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda en cumplimiento de sus fines. Describiendo las características de esta concepción tal como se indica:

- a) Prestaciones comúnmente en dinero; establece que, si bien es una característica de nuestra economía monetaria que las prestaciones son en dinero... Es suficiente que la prestación sea “pecuniariamente valuable” para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos

caracterizantes y siempre que la legislación de determinado país no disponga lo contrario.

- b) Exigidas en ejercicio del poder de imperio; Elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de “compeler” al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.
- c) Sobre la base de la capacidad contributiva; Los tributos deben ser exigidos tomando como base la capacidad contributiva. Este basamento tiene un doble significado: 1) que quien no tenga determinado nivel de capacidad contributiva no debe contribuir. Es decir: el tributo debe ser exigido sólo a quienes tienen la disponibilidad de medios económicos para efectuar el pago.... 2) que el sistema de tributación debe estructurarse en forma tal que los que manifiestan su capacidad contributiva tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.
- d) En virtud de una ley; No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción, así como la capacidad contributiva es su límite sustancial de “razonabilidad” y “justicia”... A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación... Tal circunstancia fáctica hipotética y condicionante se denomina *hecho imponible*, y su acaecimiento en el mundo fenoménico trae como consecuencia potencial que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria proporciona o contiene.
- e) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines; El objetivo del tributo es fiscal... Pero este objetivo puede no ser el único.

El tributo puede perseguir también fines extra fiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos.

Principios Generales de Tributación

Los principios constitucionales de tributación representan los pilares fundamentales de la tributación, consagrados de forma legal en las constituciones de cada país. Son límites al ejercicio del poder tributario y constituyen garantías a los derechos de los sujetos pasivos frente a las prácticas de la Administración Tributaria. En Venezuela rigen según lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela vigentes los siguientes:

Principio de legalidad:

Esta consagrado en el Art. 317 de la constitución vigente “No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en las leyes, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente”.

También se conoce como principio legal de tributación, en virtud del cual se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley emanada del órgano legislativo.

Por su parte el Código Orgánico Tributario en su artículo 3 consagra este principio en estos términos:

Solo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este código las siguientes materias:

a.- Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo

b.- Otorgar exenciones y rebajas de impuesto

c.- Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.

Principio de igualdad:

Tiene su fundamento en el Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela el cual establece “ Todos están obligados a contribuir con

el gasto publico” este principio significa que la ley misma tiene que dar un tratamiento igual para los contribuyentes, sin haber distinciones especiales siempre que se trate de contribuyentes de una misma categoría, estableciendo las igualdades en materia de cargas tributarias, para lo cual debe existir igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones. De este principio se desprende el principio de generalidad.

Principio de generalidad:

Tiene su fundamento Art. 133 de la Constitución, anteriormente mencionado, significa que se impone una obligación jurídica general abarcando integralmente a las categorías de personas y no solo una parte de ellas. Si bien es cierto, que la generalidad no excluye la posibilidad de establecer exenciones o exoneraciones, este principio se refiere al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se encuentre en las condiciones según la ley, la aparición del deber de contribuir deberá ser cumplido cualquiera que sea el carácter del sujeto. No se trata solamente de que todos deban pagar tributos sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales.

Principio de la no retroactividad:

Establecido en el artículo 24 el cual señala: “Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena...” lo que significa que ninguna norma podrá aplicarse con carácter retroactivo. Se admite el principio de la retroactividad de la ley cuando sea más favorable al infractor o al reo. Los impuestos se calculan y determinan conforme a la legislación vigente, igual las sanciones y todos los beneficios.

Principio de la no confiscatoriedad:

Consagrado en el artículo 115 de la Constitución donde establece que “se garantiza el derecho de propiedad” tácitamente consagrando el derecho de propiedad prohibiendo así mismo la confiscación.

Por lo tanto ningún tributo puede absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta. El tributo no debe constituirse una apropiación de los bienes del sujeto pasivo para lo cual debe respetar el derecho de propiedad. Un tributo es

confiscatorio cuando su aplicación excede del límite de la capacidad contributiva y su tasa es irrazonable.

Principio capacidad contributiva:

Este principio se haya consagrado en el Art. 316 de la Constitución en el señala “El sistema tributario procurara la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente...” La capacidad económica o contributiva puede medirse por la posesión de un patrimonio, por la obtención de una renta o por la utilización ella. Este principio se traduce en la existencia de que la tributación sea graduada de tal forma que se adopte a las riquezas de los contribuyentes.

A su vez la capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la constitución otorga a los habitantes tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

Clasificación de los Tributos

Los tributos se clasifican en impuestos tasas y contribuciones:

El impuesto corresponde a la obligación pecuniaria se deben cumplir los sujetos pasivos de la obligación tributaria exigidos por el Estado de acuerdo a una ley por hechos económicos realizados sin que exista una contraprestación. Para Mersán (1976) el impuesto se trata de una prestación pecuniaria debida por el particular sin ninguna clase de obligación por parte del Estado. En tanto que, las tasas y las contribuciones son prestaciones pecuniarias debidas por el particular, pero en atención a contra-prestaciones del Estado.

Señala además, que en el impuesto, el particular no puede pretextar que los servicios generales que el Estado presta a la colectividad no le alcanza o no le benefician directamente para fundamentar su negativa al pago de la obligación creada en la ley. El impuesto se debe exclusivamente por ministerio de la ley, una vez producida la circunstancia prevista como hecho imponible, que halla su causa en la capacidad contributiva. Por otra parte la tasa es considerada aquella que proviene

imperativamente en relación a un servicio público reservado al Estado, Sin embargo Mersán las considera como la retribución dada en base a un servicio prestado en beneficio directo de un ciudadano determinado y que puede tener unidades de medición... de manera que, la fundamentación de la tasa está en la contraprestación, divisible, medible, de un cierto servicio realizable o realizado para una persona determinada.

En cuanto a las contribuciones son consideradas como tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Por su parte Mersán considera a la contribución como aquella exigida por el Estado en razón de la ejecución de una obra pública o de realización de un gasto que proporciona al obligado un beneficio patrimonial o una ventaja diferencial de contenido económico.

Clasificación de los Impuestos

Atendiendo a las peculiaridades del impuesto Saldaña (2005) señala la siguiente clasificación:

a) Directos e Indirectos: Los primeros son aquellos que no pueden ser trasladados, residiendo en el patrimonio del sujeto pasivo de la relación tributaria. extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio, tomados como expresión de capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de servicios públicos.

Los Indirectos por el contrario serán aquellos que si pueden ser trasladados y no residen en el sujeto pasivo de la relación tributaria. Estos con considerados indirectos cuando gravan el gasto, consumo o la transferencia de riqueza tomados como presunción de la existencia de la capacidad contributiva del contribuyente.

b) Reales y Personales: Los primeros son aquellos que no toman en cuenta la capacidad económica del contribuyente o elementos personales del contribuyente, su nacionalidad, sexo, domicilio, estado civil, se refieren a

las cosas o bienes. Los segundos son los que atienden a la persona, sin importar los bienes o cosas, son aquellos impuestos en los que la determinación se efectúa con participación directa del contribuyente

- c) Específicos y Ad Valorem; Los Específicos se enfocan a una unidad de medida y los segundo en función del valor del bien gravado.
- d) Generales y Especiales; los primeros gravan diversas operaciones o actividades con un común denominador, y los Especiales gravan una sola actividad en forma aislada.
- e) Con Fines Fiscales y Fines Extra fiscales; los primeros se refieren a aquellos impuestos que se imponen para satisfacer el gasto público, y los segundos se imponen para un fin diverso ya sea político, económico o social. (p. 38)

Obligación tributaria

La Obligación Tributaria: La obligación tributaria es el vínculo jurídico, de carácter personal entre el sujeto activo que actúa ejercitando su poder tributario y un sujeto pasivo quien debe dar sumas de dinero y otras cosas determinadas por la ley. Según el artículo 13 del Código Orgánico Tributario la obligación tributaria surge entre el estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley.

Las obligaciones de los contribuyentes se encuentran tipificadas en el Código Orgánico Tributario, vienen a ser el pago de los tributos y el cumplimiento de los deberes formales impuesto por dicho código y las normas tributarias.

La evasión fiscal es concebida como el incumplimiento total o parcial de las obligaciones tributarias, por lo que entonces cualquier hecho comisivo u omisivo que contravenga o viole una norma fiscal y que de alguna manera la riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída total o parcialmente y que pueda ser comprobada, puede ser asumida como evasión.

Deberes Formales: Los deberes formales son obligaciones asignadas por la ley a los contribuyentes o responsables, a fin de facilitar la determinación, fiscalización

e investigación que realiza la administración tributaria en el ejercicio de sus facultades.

Los deberes formales según lo establecido en el artículo 99 del Código Orgánico Tributario lo constituyen: Inscribirse en los registros exigidos por la normas tributarias, emitir o exigir comprobantes, llevar y conservar los libros o registros contables o especiales, presentar las declaraciones y comunicaciones respectivas, permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la Administración Tributaria, acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales, y además, el cumplimiento de cualquier otro deber contenido en el código o las leyes especiales, sus reglamentos o disposiciones generales de organismos competentes.

Determinación de la Obligación Tributaria

Para Moya (2003), la Jurisprudencia cuando se refiere a la determinación de la obligación tributaria, ha dejado asentado que no hay que confundir la determinación del tributo con la liquidación, pues, según el Diccionario de la real Academia Española, “determinar” significa “fijar los términos de una cosa; distinguir, discernir, señalar, fijar para algún efecto”. Por otra parte la liquidación es el resultado material y jurídico de la determinación tributaria.

Los contribuyentes y responsables están obligados, una vez ocurrido el hecho imponible previsto en la ley como generador de una obligación tributaria, a determinar y cumplir por si mismo con dicha obligación o proporcionar información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración tributaria conforme a derecho.

Según Moya (2003) los efectos de la obligación tributaria son los siguientes:

El Efecto Declarativo, la deuda impositiva nace al producirse la circunstancia de hecho que de acuerdo a la Ley da lugar al impuesto. Se considera que la obligación tributaria nace al realizarse el hecho generador.

El Efecto Constitutivo, que no basta que se cumplan las circunstancias de hecho previstas por la ley como determinantes del tributo, sino que es necesario un

acto expreso de la administración, estableciendo la existencia de la obligación y precisando su monto, esto es, fijando el *an debeat* y el *quantum debeat*, donde la determinación de la obligación tributaria nace con el acto administrativo, dictado en forma directa.

Procedimientos de la Determinación

Para Moya (2003), los procedimientos de la determinación de la obligación tributaria son:

1.- La autodeterminación, llamada igualmente determinación impropia, que es realizada por el sujeto pasivo, una vez ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación tributaria.

2.- La determinación de oficio, la cual doctrinariamente ha sido definida como la actividad efectuada por la administración tributaria en ejercicio de su facultad fiscalizadora para comprobar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Así mismo, Moya señala, que es aquella realizada por la Administración sin cooperación del sujeto pasivo, y procede cuando:

- El contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración o no hubiere cumplido con la obligación en los casos en que no se exija declaración.

- La declaración ofreciera dudas relativas a su veracidad o exactitud.

- El contribuyente debidamente requerido conforme a la ley no exhiba los libros y documentos pertinentes o no aporte los elementos necesarios para efectuar la determinación.

- La declaración no esté respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios que permitan conocer los antecedentes así como el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del tributo.

- Lo establezcan las leyes tributarias, las cuales deberán expresamente señalar las condiciones y requisitos para que proceda.

El referido autor considera que la determinación de oficio puede ser:

1.- Sobre Base Cierta, cuando la administración dispone de ciertos elementos informativos que le permiten conocer con certeza el hecho imponible y el valor de

declaraciones juradas, informaciones de terceros, investigaciones y/o fiscalización. Con el apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo.

2.- Sobre Base presunta, es aquella que se realiza en forma estimativa, mediante la utilización de índices o presunciones, según Moya ocurre cuando la administración no cuenta con ciertos elementos informativos necesarios para la determinación cierta, entonces procede a realizarla por presunciones e indicios, en merito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho generador de la obligación tributaria permitan determinar la existencia y cuantía de la misma. La Administración Tributaria procederá a determinar los tributos sobre base presunta en los siguientes casos:

2.1.- Cuando los contribuyentes o responsables se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, de manera que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones.

2.2.- Llevar dos o mas sistemas de contabilidad con distinto contenido (defraudación).

2.3- No presentar los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen las informaciones relativas a las operaciones registradas.

2.4.- Ocurra algunas de las siguientes irregularidades:

a) Omisión de registro de operaciones y alteración de ingresos, costos y deducciones.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteraciones en los registros de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los costos.

d) No cumplan con las obligaciones sobre valoración de inventarios o no establezcan mecanismos de control de los mismos.

2.5.- Se adviertan otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones, las cuales deberán justificarse razonablemente.

3.- La Determinación Mixta, que es realizada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo.

Principios Generales del Impuesto Sobre la Renta

Enriquecimiento Neto

Para Ruiz (2002), el enriquecimiento es el ingreso que aumenta el patrimonio de quien lo percibe. La Ley de Impuesto sobre la renta define al enriquecimiento neto como los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidas por la ley.

Clases de Enriquecimiento:

En dinero: es el obtenido en moneda de curso legal.

En especie: es el obtenido en bienes o servicios distintos a dinero.

Disponibilidad

Es el momento en que los ingresos se consideran gravables a los efectos del tributo, cuando se encuentra efectivamente en poder del contribuyente, de manera que este lo pueda usar, gozar y disponer sin limitación alguna. Significa que el enriquecimiento debe estar disponible de acuerdo a la ley, que se encuentre jurídica y económicamente a disposición del beneficiario. La Ley de impuesto sobre la renta señala en su artículo 5 que la disponibilidad de la renta tiene tres momentos:

- a. El momento del pago: que son los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso goce de bienes, muebles o inmuebles, los derivados de regalías y demás participaciones análogas y los dividendos.
- b. En el momento que se realiza la operación que los produce: señala todos aquellos que no están en la enumeración anterior.
- c. Con base a lo devengado: en los cuales señala las cesiones de crédito y operaciones de descuento cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, igualmente los enriquecimientos de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros y otras instituciones de crédito así como

también los enriquecimientos derivados del arrendamiento o sub arrendamiento de bienes muebles

Anualidad

Este principio consagra que todos los enriquecimientos que van a ser objeto del gravamen deben ser determinados en un periodo anual, cualquiera sea el ejercicio debe estar comprendido en un periodo de doce meses, excepto en el primer ejercicio gravable de acuerdo a lo establecido en el artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, el cual establece que también puede ser menor a doce meses el último ejercicio del contribuyente, Sin embargo, una vez fijado dicho ejercicio gravable no podrá variarse sin previa autorización del funcionario competente de la Administración Tributaria del domicilio del contribuyente.

Bases Legales

Con la finalidad de fundamentar legalmente la presente investigación se mencionan como base legal los siguientes documentos:

La Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, en el Capítulo II del Régimen Fiscal y Monetario, Sección Segunda referida al Sistema Tributario en su artículo 316 establece:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas 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. (p. 248)

De este artículo se puede considerar la necesidad imperiosa del Estado a cumplir con una justa distribución de las cargas impositivas al momento de crear las leyes, a fin de proteger la economía nacional y a los contribuyentes atendiendo a lo establecido en los principios constitucionales.

El Código de Comercio establece en el artículo 32 del párrafo tercero referido a la contabilidad mercantil que: “todo comerciante debe llevar en idioma

castellano su contabilidad...” (p. 11), estableciendo mediante este artículo la obligación que tiene toda persona que efectúe actividad comercial a llevar el registro de las operaciones mediante la contabilidad, en el idioma castellano puesto que es el idioma oficial en el país, de tal manera que la información contenida en la contabilidad de una empresa pueda ser revisada y entendida por los usuarios internos y externos a ella, así mismo la forma y el registro operaciones contables deben de adaptarse a las normas de aceptación general en Venezuela.

El Código Orgánico Tributario, en el Título II de las Obligaciones Tributarias, del Capítulo I referido a las Disposiciones Generales, en el artículo 13 dispone:

La obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del poder público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. (p. 85)

Este artículo del Código señala el deber de cumplir con la obligación tributaria, lo cual constituye un vínculo de carácter personal puesto que surge de la relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, la obligación tributaria nace desde el momento en que ocurre el presupuesto de hecho tipificado en la ley, por lo tanto, la obligación tributaria no se basa solamente en el pago del tributo, sino también en el cumplimiento por parte de el sujeto pasivo de las distintas obligaciones contenidas en las respectivas leyes y normas tributarias conocidas como deberes formales, puesto que obligación tributaria recae sobre las personas y no sobre los bienes.

Ahora bien, dicho Código también establece en el capítulo II de la Parte Especial, Sección Primera De los Ilícitos Formales en el artículo 102 numeral 1, lo siguiente: “Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables; no llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas”. Esta norma pone de manifiesto que cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria no lleve contabilidad o bien no posea los libros respectivos, incurre en un ilícito formal, situación que para el

momento de una fiscalización le genera al contribuyente una serie de sanciones de acuerdo a la norma en comento, las cuales podrían incrementarse por cada nueva infracción. Es entonces obligatorio para el contribuyente llevar el registro de sus operaciones financieras a través de la contabilidad y mediante los libros legales exigidos por las leyes.

En efecto, el artículo 145 del capítulo antes mencionado referido a los Deberes Formales de los Contribuyentes, Responsables y Terceros señala:

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 y, en especial deberán: 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.(p. 40)

Además de establecer el hecho de no llevar libros y registros especiales como ilícito formal, señala que el hecho de que no sean llevados de acuerdo a lo estipulado en los Principios de Contabilidad de Aceptación General también constituiría un ilícito formal, dichos principios como se menciono anteriormente son emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, articulo en el cual la norma resalta el carácter normativo que los mismos poseen en Venezuela.

La Ley de Impuesto sobre la Renta en su Titulo VII del Control Fiscal en el Capítulo I de La Fiscalización y las Reglas de Control Fiscal en su artículo 91 dispone:

Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan. (p. 40)

La Ley de Impuesto sobre la Renta vigente grava los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, quienes obtengan enriquecimientos con estas características habrán perfeccionado el surgimiento de una obligación tributaria a los fines del control fiscal que la ley establece mediante este artículo, así mismo la forma de llevar los libros y registros señalados por ella atiende a los principios de contabilidad de aceptación general en la República Bolivariana de Venezuela, obligación señalada para su cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de este impuesto.

El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Capítulo II referente a libros de contabilidad establece en el artículo 70 señala: “Los contribuyentes del impuesto además de los libros exigidos por el Código de Comercio, deberán llevar un Libro de Compras y otro de Ventas” (p. 41). Indicando que para el cumplimiento de la norma se hace necesario llevar tanto los libros legales que establece el Código de Comercio (libro diario, libro mayor y libro de inventarios) como los libros especiales a que se refiere este artículo, esto con la finalidad de permitir el control fiscal sobre los registros del contribuyente y verificar que exista concordancia entre la información contenida en ellos y los comprobantes que sustentan dicha información.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Título V del Capítulo III referido a La emisión de Documentos y Registros contables en el artículo 56 señala:

Los contribuyentes deberán llevar los libros, registros y archivos adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales del caso para el control del cumplimiento de las disposiciones de esta Ley y de sus normas reglamentarias. ...Los contribuyentes deberán abrir cuentas especiales para registrar los impuestos o débitos fiscales generados y cargados en las operaciones y trasladados a las facturas... Los importadores deberán, igualmente, abrir cuentas especiales para registrar los impuestos pagados por sus importaciones y los impuestos cargados en sus ventas. (p. 24)

La ley indica la obligación por parte del contribuyente a llevar los libros que establece la ley así como también los archivos adicionales igualmente señala la necesidad de a abrir cuentas especiales para el registro de las operaciones

desarrolladas en las que se hace necesario registrar aquellas que están gravadas por este impuesto, adicionalmente indica como tiempo de su registro aquel en el cual las operaciones se consideran perfeccionadas en el mes calendario en que se emitan o reciban los documentos que las originan. El contribuyente debe cumplir con la obligación de conservar entre otros elementos los libros contables hasta tanto no prescriba la obligación tributaria, puesto que ellos sirven como un mecanismo de control fiscal en las revisiones efectuadas al contribuyente. La ley establece la necesidad de crear cuentas que permitan mostrar los acontecimientos ocurridos en las operaciones financieras de los contribuyentes con respecto al impuesto al valor agregado, ya que reflejan el movimiento que han tenido estas operaciones en un periodo determinado y permiten establecer comparaciones entre los documentos y los registros respectivos de este impuesto.

La obligación legal de reflejar los tributos en la contabilidad conlleva a la utilización de cuentas que permitan registrar las operaciones donde ellos intervienen y desde el punto de vista contable se hace necesario utilizar cuentas que lo reflejen, lo cual debe efectuarse mediante la aplicación de las normas contables establecidas para los asientos y registros correspondientes tomando en consideración la naturaleza de las operaciones, razón por la cual a continuación se presentan las bases legales utilizadas para cada una de las cuentas fiscales (especiales) consideradas para reflejar el movimiento de los tributos en estudio.

Por otra parte el Código Orgánico Tributario establece la posibilidad de que el contribuyente pueda adquirir o ceder créditos fiscales mediante la compensación, el contribuyente puede oponer de pleno derecho los créditos fiscales con la finalidad de cancelar deudas de impuesto pendientes, la compensación es uno de los medios de extinción de la obligación tributaria y ocurre cuando dos personas son recíprocamente deudoras y acreedoras entre si por propio derecho. El mencionado Código Orgánico Tributario establece en el Título II Capítulo V sección segunda en su artículo 49:

La compensación extingue, de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente por e concepto de tributos, intereses, multas y costas

procesales, con deudas tributarias por mismos conceptos, igualmente liquidas y exigibles y no prescritas... (p. 12)

La compensación se da por acreencias tributarias de la misma naturaleza con el mismo sujeto activo y es aplicable frente a las reclamaciones administrativas o judiciales respecto a los mismos conceptos, no requiere de pronunciamiento alguno por parte de la Administración Tributaria para oponerla, pero si la facultad de verificación o fiscalización al sujeto pasivo.

Así mismo, el artículo 50 del mencionado Código señala: “Los créditos líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos y sus accesorios, podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables al solo efectos de ser compensados con deudas tributarias del cesionario con el mismo sujeto activo...” (p.13). La cesión de créditos fiscales es el acto mediante el cual un acreedor sustituye a otro en una misma obligación, este artículo regula la cesión de créditos fiscales efectuada por un contribuyente con el fin de extinguir mediante la compensación la obligación de pago con el sujeto activo. En la cesión de créditos fiscales el contribuyente debe notificar a la administración tributaria dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la cesión, la misma surtirá efecto solo si los créditos son existentes y legítimos y donde el cedente es responsable solidariamente con el cesionario por el crédito cedido.

Con el objeto de regular y controlar la presentación por parte del contribuyente de la notificación respectiva de compensación se detallan los requisitos y condiciones para tal fin en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0954. (Ver Anexo B).

Por su parte en la ley de Impuesto Al Valor Agregado se establece en el Capítulo II de los Sujetos Pasivos en el artículo 11 párrafo tercero lo siguiente:

Los contribuyentes ordinarios podrán recuperar ante la Administración Tributaria, los excedentes de retenciones que correspondan, en los términos y condiciones que establezca la respectiva Providencia. Si la decisión administrativa resulta favorable, la Administración Tributaria autorizará la compensación o cesión de los excedentes. La compensación procederá contra

cualquier tributo nacional, incluso contra la cuota tributaria determinada conforme a lo establecido en esta Ley. (p. 5)

Por consiguiente la Ley del Impuesto al Valor Agregado también presenta esta posibilidad de recuperar los excedentes de retenciones en materia es este impuesto, puesto que cuando el IVA retenido es superior a la cuota tributaria el sujeto a quien se le efectuó la retención puede trasladar el excedente para su descuento a los próximos ejercicios, si luego de tres periodos mensuales aun tiene excedente puede optar por la recuperación del excedente acumulado mediante la solicitud efectuada ante la División de Recaudación de Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal en las condiciones que establece el Código Orgánico Tributario en la sección octava Del procedimiento de recuperación de tributos se según artículo 201 señala “ El procedimiento se iniciara a instancia de parte interesada, mediante solicitud escrita...” (p. 52), así mismo debe indicar el destino que le quiere dar el contribuyente, tal solicitud de recuperación procederá siempre y cuando resulte favorable la decisión por parte de la administración tributaria. Los cuales no son créditos líquidos y exigibles hasta tanto la administración Tributaria decida la solicitud y no podrá emitir nuevas solicitudes hasta tanto la Administración Tributaria se haya pronunciado sobre la misma.

En el caso de pagos indebidos o repetición de pagos el Código Orgánico Tributario establece en la sección séptima Del procedimiento de repetición de pago en el artículo 194 “ Los contribuyentes o los responsables podrán solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos” (p. 51). Como es el caso cuando los agentes de retención enteren cantidades superiores a las efectivamente retenidas, para lo cual deben anteponer la solicitud respectiva ante la administración tributaria la cual deberá decidir dentro de un plazo que no exceda de dos meses contados a partir de la fecha que haya recibido dicha solicitud. En el caso que no reciba contestación alguna al respecto se entiende como el equivalente a la denegatoria de la misma y en caso de que la decisión sea favorable el contribuyente puede optar por ceder o compensar lo pagado indebidamente.

El Impuesto Sobre La Renta

El Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta en el Capítulo III, referido a los Contribuyentes y de las Personas Sometidas a la Ley señala en su artículo 10:

Las compañías anónimas y sus asimiladas, las sociedades o corporaciones extranjeras, cualquiera sea la forma que revistan, y las personas jurídicas y demás entidades económicas a que se refiere el literal e) del artículo 7 de la Ley, que realicen actividades económicas distintas a las señaladas en el artículo 11 de la Ley, pagaran su impuesto con base en lo establecido en el artículo 52 de la Ley. (p. 18)

Este artículo señala los sujetos pasivos sometidos a la Ley de Impuesto sobre la Renta, disponiendo por consiguiente la obligación para quienes califiquen como tales al cumplimiento de dicha obligación para determinar el impuesto de acuerdo a las normas establecidas en la ley y el reglamento.

La Ley de impuesto Sobre la Renta establece a los fines de determinación y pago del impuesto sobre la renta efectuar anticipos de impuesto que permitan adelantar el pago del mismo. Por su parte, la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el artículo 83 señala:

El ejecutivo Nacional podrá ordenar que cierta categoría de contribuyentes... presenten declaración estimada de sus enriquecimientos correspondientes al año gravable en curso, a los fines de la determinación y pago de anticipo de impuestos...(p. 83)

Disposición que detalla el Reglamento parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en materia de retenciones en su artículo 1: “ Están obligados a practicar la retención del impuesto en el momento del pago o de abono en cuenta y a enterarlo en la oficina de fondos nacionales dentro de los plazos, condiciones y formas reglamentarias aquí establecidas ...” (p. 3). De esta manera se muestra la obligación del pago del impuesto mediante un anticipo, que se efectúa a través de una declaración estimada de impuesto sobre la renta siempre y cuando el contribuyente haya obtenido enriquecimientos netos superiores a 1500 UT al mismo tiempo este

pago puede efectuarse en porciones mensuales cuyo monto total se disminuye del impuesto a pagar en la declaración definitiva según lo establece el referido reglamento en su artículo 11 “ Los impuestos retenidos a título de anticipo se rebajaran de ser el caso, en la oportunidad de liquidarse los impuestos que resulten de la declaración estimada de rentas y cuando se liquiden los impuestos de la declaración definitiva...” (p. 10), los anticipos pueden ser efectuados también por la enajenación de inmuebles, mediante los impuestos retenidos en el ejercicio, y por los pagos efectuados en declaraciones sustituida según sea el caso, tales anticipos afectan contablemente la información financiera por lo cual es necesario crear cuentas que permitan reflejar sus saldos y el movimiento de las operaciones efectuadas por los contribuyentes este referido impuesto.

El artículo 89 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el título VI Capítulo III referido a la Declaración Estimada establece:

En los casos de enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, a título oneroso, incluso los aportes de tales bienes o derechos a los capitales de las sociedades de cualquier clase o las entregas que hagan estas sociedades a los socios en caso de liquidación o reducción del capital o distribución de utilidades, se pagara un anticipo de impuesto del cero punto cinco por ciento (0.5%) calculado sobre el precio de la enajenación, sea esta efectuada de contado o a crédito. (p. 39)

Así mismo, los contribuyentes que efectúen enajenación de inmuebles deben efectuar el pago correspondiente del 0.5% como anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta exceptuando aquellas operaciones cuyo monto sea inferior a tres mil unidades tributarias (3000) UT.

En el artículo 87 de la referida ley dispone:

Los deudores de los enriquecimientos netos o ingresos brutos... están obligados a hacer retención del impuesto en el momento del pago o abono en cuenta y a enterar tales cantidades... Igual obligación de retener y enterar el impuesto en la forma señalada, tendrán los deudores de los enriquecimientos netos, ingresos brutos o renta bruta...(p. 38)

Por lo tanto la obligación de retener y enterar el impuesto sobre la renta por los pagos o abonos en cuenta efectuados operar para el contribuyente de acuerdo a las condiciones establecidas en la Ley y el reglamento en materia de retenciones, lo cual implica que las cantidades adeudadas por este concepto generan al mismo tiempo una obligación frente a la administración tributaria, siendo la retención una deducción del pago al beneficiario que debe ser enterada en el plazo establecido para tal fin.

EL Impuesto al Valor Agregado

El Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado en el Capítulo II referente a Los Responsables en su artículo 5 párrafo cuarto “La retención del impuesto deberá efectuarse en el momento en que los compradores o receptores de los servicios paguen o abonen en cuenta el precio de los bienes muebles o de los servicios” (p. 8)

En materia de retención de IVA es necesario señalar que la administración tributaria designa como agentes de retención a dos grupos de contribuyentes: los contribuyentes que califiquen como especiales y los entes públicos nacionales. La retención de IVA genera la utilización de un comprobante de retención emitido por el contribuyente o ente que retiene el impuesto, el valor del impuesto facturado por el proveedor es sometido a retención, por lo tanto cada pago sometido a retención que le efectúan a un contribuyente, genera en su contabilidad el registro de dichas retenciones para ser descontado de la cuota tributaria del periodo, o bien en caso de que no sean utilizadas en dicho periodo de imposición las mismas deben trasladarse al periodo de imposición siguiente hasta su descuento total contra la cuota tributaria.

La ley de impuesto al Valor Agregado señala también que la administración tributaria podrá designar como responsables en calidad de agentes de percepción a cierta categoría de contribuyente a quienes en efecto ha designado mediante providencias 278 y 279 los industriales de cigarrillos y manufacturas del tabaco, incluidos los importadores habituales y a los fabricantes y productores de fósforos.

La percepción del impuesto es practicada sobre la base de la diferencia entre el precio de venta al público, y la base imponible conformada por el precio de venta del

producto, excluyendo el monto de los impuestos nacionales, de conformidad con la ley que regula al impuesto respectivo. El agente de percepción en este caso debe incluir en el precio indicado en la factura que emita, los impuestos percibidos correspondientes a los márgenes de comercialización de las operaciones posteriores hasta llegar al consumidor final. Estos impuestos deben ser en todo caso iguales al que se incluya en el precio de venta al público expresado en la cajetilla.

Los agentes de percepción y quienes soportan el impuesto percibido, no podrán considerar el impuesto como crédito fiscal, debiendo imputar su monto al costo de los bienes que vendan o servicios que presten. El agente de percepción debe enterar el monto del impuesto percibido dentro del plazo de quince (15) días continuos del mes siguiente al período de imposición que corresponda.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Título IV del Capítulo III De la determinación de la cuota tributaria en el artículo 28 y 29 señalan:

28. La obligación tributaria derivada de cada una de las operaciones gravadas se determinara aplicando en cada caso la alícuota del impuesto, sobre la correspondiente base imponible, A los efectos del calculo del impuesto para cada periodo de imposición, dicha obligación se denominara debito fiscal. 29. El monto del debito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirientes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos. (p. 14)

De lo cual deriva la forma de determinación del debito fiscal entendido como aquel que surge de aplicar la alícuota tributaria correspondiente a la base imponible de las operaciones gravadas, impuesto que viene a representar una deuda tributaria contraída con el Estado, igual obligación existe de trasladar ese impuesto al adquiriente del bien o servicio, para quien dicho debito fiscal viene a constituir un crédito fiscal en el caso de que este adquiriente figure como contribuyente ordinario del impuesto en el registro correspondiente, este figura como una acreencia con el Estado, sin embargo para que un contribuyente pueda incluir este impuesto como un crédito fiscal a su favor y rebajarlo de sus débitos fiscales deben cumplirse una serie de condiciones entre las que destacan el hecho de que la compra o adquisición

corresponda a costos o gastos propios de la actividad del contribuyente o bien sean necesarios en el desarrollo de la actividad económica del contribuyente, así mismo la operación debe estar debidamente soportada en la factura correspondiente separada del precio del bien o servicio, por consiguiente dicha factura que soporta la operación debe cumplir con los requisitos exigidos por la providencia 0257 de fecha 19/08/2009 donde se establecen las normas generales de emisión de facturas y otros documentos.

Impuesto al Debito Bancario

Este es un tipo de impuesto que grava manifestaciones de riqueza sobre la base de circulación de cheques o bien operaciones bancarias realizadas. A continuación se hace mención a la Ley de Impuesto al debito Bancario la cual aunque ya derogada en la Gaceta Oficial 38.326 de fecha 01 de diciembre de 2005, no se descarta su aparición en futuros periodos puesto que dicho impuesto se utiliza con fines de recaudación temporal. En el artículo 1

Se establece un impuesto que grava los débitos o retiros efectuados en cuentas corrientes, de ahorros, depósitos en custodia, o en cualquier otra clase de depósitos a la vista, fondos de activos líquidos, fiduciarios y en otros fondos del mercado financiero o en cualquier otro instrumento financiero, abiertos o ubicados en Venezuela... (p.1)

Impuesto que es cobrado por medio de los recaudadores señalados para tal fin como lo son los bancos y otras instituciones financieras por las operaciones efectuadas según lo que establece este artículo, operaciones que gravaron en su oportunidad con una alícuota impositiva del cero coma cinco porciones (0.5), situación que genera al contribuyente o sujeto pasivo una disminución en el efectivo en bancos producto de tales operaciones.

Impuestos Municipales

Los impuestos municipales son parte de los ingresos tributarios de los municipios, regulados según lo que establece la Ley Orgánica del Poder Publico

Municipal y las Ordenanzas de acuerdo a cada municipio. El impuesto sobre actividades económicas según lo establece la referida Ley Orgánica del Poder Publico Municipal en el capitulo V De la potestad tributaria del municipio en la subsección novena en el artículo 204.

El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aun cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables...(p. 73)

Tal y como lo señala el referido artículo este es un impuesto que recauda el municipio por ejercer actividades comerciales, industriales o de servicios según lo que establezca la respectiva ordenanza y otras actividades contempladas en el clasificador de actividades económicas de la ordenanza respectiva en la jurisdicción del municipio. Este impuesto se grava en relación con el monto de las ventas brutas, ingresos brutos, comisiones, primas u otras operaciones efectuadas durante el ejercicio comprendido por el año civil respectivo. Los contribuyentes de este impuesto generalmente son personas naturales o jurídicas que ejerzan este tipo de actividades con fines lucrativos, y su alícuota varía de acuerdo a cada tipo de actividad.

Por su parte existe otro impuesto denominado impuesto sobre inmuebles urbanos, el cual según el artículo 173 de la Ley Orgánica del Poder Publico Municipal señala:

El impuesto sobre inmuebles urbanos recae sobre toda persona que tenga derechos de propiedad, u otros derechos reales, sobre vienen inmuebles urbanos ubicados en la jurisdicción municipal de que se trate o los beneficiarios o concesiones administrativas sobre los mismos bienes. (p. 66).

Este impuesto comúnmente se conoce con el nombre de derecho de frente y se refiere al impuesto sobre vienen inmuebles, bien se terrenos, construcciones, apartamentos casas, sobre las cuales el propietario debe cancelar al municipio generalmente se fija en función del valor actualizado del inmueble. Por lo tanto los

titulares de la propiedad del inmueble que defina la respectiva ordenanza que se encuentre dentro de la jurisdicción del respectivo municipio, se calcula sobre el valor fiscal de la cantidad de metros cuadrados del inmueble, la zona y uso del mismo, la tarifa de este impuesto es variable según el cuadro de especificaciones contenidas en la ordenanza del municipio, su forma de declaración es anual y en algunos casos su pago puede ser anual o trimestral.

El impuesto sobre vehículos está regulado según el artículo 192 de la ley antes mencionada en la subsección quinta:

El impuesto sobre vehículos grava la propiedad de vehículos de tracción mecánica, cualesquiera sean su clase o categoría y sean propiedad de una persona natural residente o una persona jurídica domiciliada en el Municipio respectivo. (p. 71)

Este tipo de impuesto grava la propiedad de vehículos utilizados por el transporte de personas o cosas, recae sobre las personas naturales o jurídicas según el tipo de vehículo, su alícuota viene determinada por el tipo y su forma de declarar es generalmente anual, sin embargo la forma de pago puede ser anual o trimestral, situación que varía de acuerdo a la que establezca la ordenanza de cada municipio.

Igualmente la referida ley menciona el impuesto sobre propaganda y publicidad comercial en el artículo 201 de la subsección octava:

El impuesto sobre propaganda y publicidad comercial grava todo aviso, anuncio o imagen que con fines publicitarios sea exhibido, proyectado o instalado en bienes del dominio público municipal o en inmuebles de propiedad privada siempre que sean visibles por el público, o que sea repartido de manera impresa en la vía pública o se traslade mediante vehículo, dentro de la respectiva jurisdicción municipal. (p. 73)

Este es un impuesto que grava el anuncio o mensaje destinado a dar a conocer, informar, promover, divulgar o vender bienes y servicios con el fin de atraer de manera directa o indirecta a consumidores, usuarios o adquirientes de tales bienes y servicios. La alícuota del impuesto sobre propaganda y publicidad es variable según el tipo de medida del anuncio y de acuerdo al tipo de publicidad, la forma de

declaración generalmente es anual y la forma de pago puede ser anual a mensual de acuerdo a lo que establezca la ordenanza del respectivo municipio.

Leyes Parafiscales

Por otra parte el artículo 62 de la Ley del Seguro Social en la sección II referido al Pago de las Cotizaciones señala:

Los patronos y los trabajadores sujetos al régimen del Seguro Social Obligatorio, están en la obligación de pagar la parte de cotización que determine el Ejecutivo Nacional para unos y para otros. (p.23)

Obliga de esta manera tanto a los patronos como a trabajadores al pago respectivo de este tributo, con un aporte efectuado de acuerdo al riesgo que presente la empresa las cuales pueden ser clasificadas como empresas de riesgo mínimo, mixto o máximo siendo que existe un porcentaje de aportación para cada una, en base a la cual deben calcularse las cantidades que serán aportadas y retenidas por concepto de este tributo.

De igual forma la Ley que regula el sistema de Paro Forzoso y Capacitación Laboral en su artículo 5 establece:

La cotización inicial aplicable para la base contributiva...será del dos coma cincuenta por ciento (2,50), correspondiéndole al empleador cotizar el ochenta por ciento (80%) y al trabajador el veinte (20%) por ciento restante. (p. 3)

El artículo refleja los aportes porcentuales que están obligados a efectuar tanto los trabajadores como el patrono.

Así mismo, la Ley de Régimen Prestacional de Vivienda y Habitat en la sección II Del Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda Mutual Habitacional en el artículo 173 señala:

... La cuenta de ahorro obligatorio para la vivienda de cada trabajador estará integrada por el ahorro de los trabajadores con relación de dependencia, el cual comprende los ahorros obligatorios que éstos realicen equivalentes a un tercio (1/3) del aporte mensual y los aportes obligatorios de los empleadores, tanto

del sector público como del sector privado, a la cuenta de cada trabajador, equivalente a dos tercios (2/3) del aporte mensual. Los empleadores deberán retener las cantidades a los trabajadores, efectuar sus propios aportes y depositar dichos recursos en la cuenta de cada uno de los trabajadores en el Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda, dentro de los primeros cinco días hábiles de cada mes, a través del ente operador calificado y seleccionado por el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat, en atención a lo establecido en esta Ley y su Reglamento (p. 62)

La disposición transcrita anteriormente establece la obligación para el patrono de retener oportunamente a cada uno de sus trabajadores el porcentaje respectivo, con el propósito de enterar antes de los cinco días hábiles siguientes de cada mes al fondo mutual habitacional por una parte, y por otra parte lo obliga a efectuar el aporte correspondiente por cada período, además señala la forma y pago de este aporte a fin de su respectivo cumplimiento para ambas partes.

La Ley sobre el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) en su artículo 14 establece en el numeral 1 y 2 en referencia a los aportes obligatorios que:

Una contribución de los patronos, equivalente al dos por ciento (2%) del total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie, pagados al personal que trabaja en los establecimientos industriales o comerciales no pertenecientes a la nación, a los Estados ni a las Municipalidades. El medio por ciento (1/2%) de las utilidades anuales, pagadas a los obreros y empleados y aportadas por estos. Tal cantidad será retenida por los respectivos patronos para ser depositada a la orden del Instituto, con la indicación de la procedencia. (p. 19)

Según la ley que reglamenta este tributo al INCES, toda persona natural o jurídica que genere empleo a cinco o más trabajadores, debe aportar una alícuota del 2% del total pagado por sueldos, salarios y otras remuneraciones, además, los trabajadores también están obligados a aportar al INCES el 1/2% de sus utilidades, que será retenida y depositada por el patrono, al mismo tiempo hay una obligación de inscribir la empresa una vez que se constituye en el INCES, y cumplir con los aportes trimestrales que establece esta ley.

Ahora bien, entre las bases legales contables consideradas para el diseño del plan de cuentas fiscal figuran la Declaración de Principios Contables y las Normas Internacionales de Contabilidad:

Declaración de Principios Contables N° 10 (DPC 10), se refiere a las normas para la elaboración de los estados financieros ajustados por efectos de la inflación.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) emite la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 revisada e integrada de fecha 06 de diciembre de 2000.

En Venezuela existen altos niveles de inflación que originan la descapitalización de las empresas por efectos de los impuestos, razón por la cual se hace necesaria la aplicación de esta normativa que permite reconocer los efectos de la inflación en la información financiera. Esta normativa establece que todos los estados financieros deben presentarse de acuerdo a los métodos que tipifica la misma entre los cuales figuran el método de nivel general de precios (NGP) el Nivel Especifico de Precios y el método mixto, es necesario destacar que el método de Nivel Especifico de Precios no está de acuerdo con los Principios de Aceptación General en Venezuela, se aplicaran solo el método de NPG y Mixto cuando la inflación del ejercicio supere un (1) dígito, para la actualización de los estados financieros se debe utilizar el índice de precios al consumidor actualmente llamado Índice Nacional de precios al Consumidor (INPC) publicado por el Banco Central de Venezuela.

La aplicación de cualquiera de los métodos antes señalados es necesario clasificar las partidas monetarias y no monetarias, entendiéndose como partidas monetarias aquellas que no están protegidas contra la inflación ya que su valor nominal es constante y no tienen relación con precios futuros, están constituidas por dinero o derechos y obligaciones en dinero y se expresan en unidades monetarias independiente de las fluctuaciones en el nivel de precios. Ellas se presentan a su valor nominal ya que reflejan el poder adquisitivo de la unidad monetaria a la fecha

del último balance general. La norma establece que estas partidas monetarias se reexpresan con el factor correspondiente a la fecha en que se causaron tales partidas.

Las partidas no monetarias son aquellas que mantienen su poder de compra o de pago relativo independientemente de las fluctuaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

El método Nivel General de Precios es la aplicación integral de un índice que permite la estimación de precios constantes en la economía, en este método las partidas están sujetas al principio del costo histórico reexpresado o valor recuperable en todo caso el menor de ellos. Considera al impuesto sobre la renta diferido como una partida monetaria. Considera como partidas no monetarias las cuentas de resultados que surgen de la asignación entre periodos de los activos y pasivos no monetarios, tal es el caso de las depreciaciones de activos fijos, la amortización de costos prepagados y de saldos de los diferidos no monetarios. Así mismo, las partidas monetarias se actualizarán aplicando el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) existente a la fecha de su reconocimiento como devengado o causado.

El método mixto incorpora los valores corrientes, que puede hacerse sobre todo el activo fijo o todo el activo fijo y los inventarios, revelando la opción elegida. Este método es más completo puesto que combina elementos del método Nivel General de Precios y el método de Nivel Específico de Precios.

Declaración de Principios Contables N° 3 (DPC 3), esta declaración soporta la contabilización del Impuesto Sobre la Renta estableciendo el tratamiento contable y las formas de informar en los estados financieros el efecto del impuesto sobre la renta, derivado de la entidad durante un periodo corriente y periodos futuros.

Esta declaración permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, estableciendo los criterios para la contabilización y presentación para el impuesto sobre la renta.

El párrafo 22 de la Declaración de Principios Contables N° 3 define los conceptos referidos al tratamiento contable del impuesto sobre la renta, a continuación se describen los que fundamentalmente refieren a la investigación:

Impuesto sobre la renta causado: el impuesto que resulta de las tarifas establecidas en la LISLR en la renta neta gravable.

Gasto (beneficio) por impuesto sobre la renta: monto que modifica la utilidad o pérdida financiera antes del impuesto sobre la renta y que constituye la suma del gasto (beneficio) del impuesto causado y del gasto (beneficio) del impuesto diferido.

Impuesto diferido: el efecto de las diferencias temporales de impuesto sobre la renta que se difieren para fines de la adecuada distribución del gasto de impuesto sobre la renta a los periodos futuros en que se realizaran o se causaran. El cual puede ser impuesto diferido de activo o impuesto diferido de pasivo. Los primeros serán clasificados de esta forma siempre y cuando estén relacionados con las diferencias temporales deducibles o la compensación de beneficios aplicables a periodos posteriores, y los segundos siempre y cuando estén relacionados con las diferencias temporales gravables.

Diferencias temporales: son aquellas diferencias entre la base tributaria de un activo o pasivo y su monto reflejado en los estados financieros, los cuales serán montos gravables o deducibles en periodos futuros cuando dicho monto sea recuperado o pagado. Como ejemplo de diferencias temporales se mencionan las provisiones por concepto de contribuciones al Seguro Social Obligatorio, al INCE actualmente INCES) tributos municipales y estatales, los cuales se reconocen cuando se causan para efectos financieros sin embargo, para efectos fiscales se reconocen como gastos deducibles cuando se pagan.

Diferencias permanentes: son aquellas diferencias entre la base tributaria y los montos reflejados en los estados financieros, los cuales no resultaran en montos gravables o deducibles en periodos futuros. Como ejemplo las multas y otras penalidades.

Es de hacer notar que la declaración establece el reconocimiento de los impuestos diferidos activos por su totalidad con la creación de una provisión por la

parte que no se espera sea aprovechada Sin embargo, señala tácitamente que cuando una entidad haya tenido pérdidas continuas es decir durante varios periodos, esta no debe realizar el registro de impuestos diferidos, pero en aquellos periodos en los cuales no se reconoció el impuesto diferido y se han generado diferencias temporales se debe reconocer el impuesto diferido bien sea de activo o de pasivo.

Para determinar un impuesto diferido se deben cumplir los siguientes procedimientos: identificar las diferencias temporales, sus tipos y montos, identificar la naturaleza, monto y fechas de vencimiento de los gastos beneficio aplicable a períodos futuros, determinar el impuesto diferido activo para las diferencia temporales deducibles, determinar el impuesto diferido pasivo para la diferencias temporales gravables con la utilización de la tarifa de impuesto aplicable y reducir el impuesto diferido mediante provisión para valuación la cual debe ser suficiente para reducir el impuesto diferido activo.

Según esta declaración el gasto de impuesto sobre la renta debe ubicarse entre las operaciones continuas, discontinuas o partidas extraordinarias según corresponda. Para la presentación en los estados financieros señala que una empresa puede presentar como una sola partida en el balance general el impuesto por pagar y el impuesto por cobrar solo si tiene el derecho legal de compensar los montos reconocidos, establece también que el impuesto diferido activo y pasivo debe presentarse en el balance general separado de los activos y pasivos derivados de los impuestos a las ganancias y de los otros activos y pasivos solamente se permite en el caso de que los montos de dichas cuentas sean de poca significancia en cuyo caso deberá revelarse en la respectiva nota a los estados financieros.

Así mismo, establece que los impuestos diferidos activos y pasivos se clasifican como circulantes o a largo plazo dependiendo de la clasificación de la partida contable que le da origen, permite además, que los impuestos diferidos activos circulantes se compensen con impuestos diferidos pasivos circulantes y los impuestos diferidos activos a largo plazo o no corrientes se compensen con los impuestos diferidos pasivo a largo plazo o no corrientes.

Norma Internacional de Contabilidad N° 12 (NIC 12), Esta norma prescribe el tratamiento contable para el impuesto sobre las ganancias, por lo tanto debe ser aplicada en la contabilización del impuesto a las ganancias. El término impuesto a las ganancias en esta norma incluye todos los impuestos nacionales o extranjeros que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición, incluyendo también otros tributos tales como las retenciones sobre dividendos que se pagan por parte de una empresa subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando procedan a distribuir ganancias a la entidad que presenta los estados financieros.

Esta norma muestra la forma de contabilizar las consecuencias actuales y futuras del impuesto a las ganancias derivadas de la recuperación o liquidación de lo registrado en libros de los activos y pasivos que se han reconocido en el balance de la entidad, así como también las transacciones y otros sucesos del ejercicio que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

La norma exige que se contabilicen los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que se contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos, por lo tanto los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en la cuenta de resultados se registraran también en el estado de resultados y los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconozcan directamente en el patrimonio neto, se llevaran directamente a esas partidas del balance.

Por lo tanto la empresa debe reconocer contablemente el impuesto corriente que corresponda al periodo presente y a los anteriores como una obligación de pago en la medida que no haya liquidado, por su parte si la cantidad que ya ha sido pagada corresponde al periodo presente o a los anteriores excede de la cantidad a pagar por estos periodos, el exceso debe ser reconocido como un activo. El impuesto corriente en esta norma es definido como la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativa a la ganancia (perdida) fiscal del ejercicio.

Ahora bien, la norma establece que cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados (activos y pasivos) vayan a dar lugar a pagos de impuesto futuros mayores o menores de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales debe reconocer un activo o pasivo por impuesto diferido, siendo que las consecuencias fiscales se producen por las diferencias temporales, siempre y cuando se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero solo en la medida que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra las cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

La diferencias temporal es la que existe entre el importe en libros de un activo o un pasivo y la base fiscal de los mismos, estas pueden ser imponibles o deducibles. Las diferencias temporales imponibles son aquellas que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a ejercicios futuros. Mientas que las diferencias temporales deducibles son aquellas que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a ejercicios futuros.

Un activo por impuesto diferido son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros que están relacionados con las diferencias temporales deducibles, la compensación de pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores (que no hayan sido objeto de deducción fiscal) y la compensación de créditos no utilizados procedentes de ejercicios anteriores. Como por ejemplo aquellos tributos parafiscales que se consideran como gastos causados en el ejercicio desde el punto de vista financiero pero para efectos fiscales se consideran como gastos deducibles de impuesto sobre la renta cuando se pagan. De Igual manera ocurre con las provisiones para cuentas incobrables, cuyos montos serán gastos en el ejercicio en que se causen, mientas que para fines fiscales serán deducibles cuando se demuestre su incobrabilidad.

Por su parte los pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros, relacionadas con las

diferencias temporales impositivas. Estos surgen por ingresos que se registran contablemente pero para efectos fiscales impositivos se gravan en ejercicios futuros. Como por ejemplo aquellos ingresos que según el artículo 5 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta son gravados en base a lo cobrado, como es el caso de las ventas de inmuebles a crédito. Igual es el caso de los arrendamientos y los honorarios profesionales.

En cuanto a las pérdidas y créditos fiscales no utilizados esta norma señala que se debe reconocer un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar con ganancias fiscales de ejercicios posteriores, las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

En cuanto a la valoración señala que los activos y pasivos corrientes de tipo fiscal, que procedan del ejercicio presente o de ejercicios anteriores, ya sean corrientes o diferidos a largo plazo, deben ser valorados por las cantidades que se espere pagar o recuperar de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y los tipos impositivos que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación este prácticamente terminado, a la fecha del balance. Así mismo, la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que derivarían de la forma en que la empresa espera, a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos. El importe de un activo por impuestos diferidos debe ser revisado en la fecha de cada balance. Se debe reducir su importe cuando se estime que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro como para cargar contra la misma la totalidad de una parte de los beneficios que contiene el activo por impuestos diferidos. Tal reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que se recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura como para poder utilizar los saldos dados de baja.

En la presentación de los estados financieros se requiere mostrar en cuanto a la compensación de partidas de activos y pasivos, la condición de que se efectuara si y solo si, la empresa tiene reconocido legalmente un derecho para compensar frente

a la autoridad fiscal los importes reconocidos en esas partidas y si tiene la empresa la intención de liquidar deudas netas que resulten, o bien de realizar los activos y liquidar simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos. Señala además que el importe del gasto (ingreso) por impuestos, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias, debe aparecer en el cuerpo principal del estado de resultados.

OPERACIONALIZACION DE VARIABLES

OBJETIVO GENERAL	OBJETIVO ESPECIFICO	INDICADORES	INSTRUMENTOS	FUENTE
Diseñar un plan de cuentas fiscal para la Pequeña y Mediana Empresa a efectos financieros, que incluya las partidas que son afectadas por los tributos en Venezuela.	Describir el carácter legal de la información financiera y su conceptualización en el plan de cuentas de contabilidad.	<ul style="list-style-type: none"> - En cuanto a los elementos que intervienen - En cuanto a su estructura - En cuanto a su diseño 	REVISION DOCUMENTAL	<ul style="list-style-type: none"> - CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO - LEYES ESPECIALES Y REGLAMENTOS - LIBROS - DECLARACION DE PRINCIPIOS CONTABLES - NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD
	Establecer las cuentas fiscales que influyen en el plan de cuentas contable de acuerdo con la legislación venezolana en materia tributaria	-Partidas contables afectadas por: * El ISLR * El Impuesto al Valor Agregado * El impuesto de Aduanas * Las Leyes parafiscales * Las Ordenanzas municipales	REVISION DOCUMENTAL	<ul style="list-style-type: none"> - LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO. - LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU REGLAMENTO. - LEYES DE IMPUESTOS PARAFISCALES
	Analizar los requisitos que establece la normativa contable para el registro de cada tributo en un plan de cuentas.	<ul style="list-style-type: none"> - Activos - Pasivos - Capital - Ingresos - Egresos 	REVISION DOCUMENTAL	<ul style="list-style-type: none"> - DECLARACION DE PRINCIPIOS CONTABLES N° 3. (DPC 3) - DECLARACION DE PRINCIPIOS CONTABLES N° 10. (DPC 10). - NIC 12
	Elaborar un plan de cuentas fiscal adaptado a la naturaleza de la pequeña y mediana empresa			

CAPITULO III

MARCO METODOLOGICO

A fin de obtener los datos que se requieren deben seleccionarse los distintos métodos y técnicas que permitan obtener información relevante. Por consiguiente toda investigación contiene un marco metodológico que guía el conjunto de técnicas implícitas en el proceso de investigación con el propósito de sistematizarlas y ponerlas de manifiesto para analizar los sujetos de la investigación.

Diseño de la Investigación.

Toda investigación se desarrolla bajo un diseño de investigación; según Martin (citado en Balestrini Acuña, 1997) el diseño es definido como: “el plan global de investigación que integra de un modo coherente y adecuadamente correcto técnicas recogida de datos a utilizar, análisis previstos y objetivos ... que intenta dar de manera clara respuestas a las preguntas de investigación” (p. 131), por lo tanto no existe un solo tipo de modelo a utilizar para las investigaciones sino que cada investigación contiene en si misma su propio diseño de investigación. Esta investigación es de diseño no experimental puesto que se desarrolla sin la manipulación deliberada de variables solo se observaron y posteriormente se analizaron

Esta investigación tendrá un diseño documental. Por investigación documental se entiende que es parte esencial de un proceso de investigación científica, constituyéndose en una estrategia donde se observa y reflexiona sistemáticamente sobre realidades usando para ello diferentes tipos de documentos.

Esta investigación se propone indagar, interpretar, y presentar datos e informaciones sobre un diseño de plan de cuentas fiscal, utilizando para ello, una metódica de análisis; teniendo como finalidad obtener los resultados al recoger la información necesaria para responder a la pregunta de investigación. En esta investigación no se emplea la utilización de una población y muestra específica, sino que se efectúa el estudio documental que se aplica en forma general a cualquier pequeña y mediana empresa.

Tipo de Investigación.

Esta investigación será de tipo proyectos especiales, según Hurtado (2007), “los proyectos especiales consisten en diseñar algo que permita resolver un problema práctico, pero ese diseño no requiere de una investigación previa para su elaboración” (p. 115). Situación que permite plantear soluciones a problemas existentes.

La investigación busca aportar solución al problema que se presenta para el correcto registro de las cuentas fiscales en una pequeña y mediana empresa estableciendo nuevas formas e instrumentos que permitan una modalidad más práctica de su aplicación a la realidad contable. De acuerdo a esto la investigación tendrá como objetivo el diseño de un plan de cuentas fiscal para efectos financieros que incluirá las partidas que son afectadas por los tributos en Venezuela que se pueda adaptar a las necesidades de carácter tributario que tiene la pequeña y mediana empresa.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de datos.

La técnica de recolección de datos implica determinar los medios por los cuales se obtendrá la información necesaria para alcanzar los objetivos; en esta investigación se aplica la técnica de la observación. Como técnica se utiliza la observación documental, resumen analítico y análisis crítico, para lo cual se emplea la consulta y

posterior análisis e interpretación de fuentes bibliográficas a través de las cuales se evalúan los tópicos de interés para el desarrollo de la investigación. Al identificar en la normativa legal las cuentas que en materia fiscal afectan el plan de cuentas y caracterizar las partidas contables que conforman un plan de cuentas, se aplica la técnica de observación mediante un instrumento de recolección de datos conocido como registro de observación, y para analizar la necesidad de un el plan de cuentas en la pequeña y mediana empresa, esta técnica de la observación sirve como fuente de información a la investigación permitiendo el cumplimiento de los objetivos específicos.

CAPITULO IV

ANALISIS DE LOS RESULTADOS

Una vez descrito en el marco teórico el carácter legal de la información financiera y su conceptualización en el plan de cuentas de contabilidad, así como también dispuestas las cuentas fiscales que influyen en el plan de cuentas contable de acuerdo con la legislación venezolana en materia tributaria y aplicada la metodología de la investigación se procede a abordar las cuentas fiscales que afectan el plan de cuentas para la pequeña y mediana empresa, a fin de que exista un mejor manejo de la información contable que permita registrar, agrupar y clasificar la información que en materia tributaria debe poseer la pequeña y mediana empresa, por consiguiente, que permita registrar individualmente las variaciones de cada una de las cuentas logrando así el mejoramiento en cuanto a la presentación de dicha información.

Se pretende presentar la información en primer lugar aplicando una codificación ordenada para las cuentas fiscales, posteriormente es necesario señalar la clasificación que especifique el tipo de cuentas, el grupo a la que pertenece, el sub grupo que se deriva de ellas, y las cuentas fiscales en materia tributaria, por ultimo, la descripción de las cuentas fiscales que según cada tributo influyen en la información contable que se presenta, mediante la conceptualización de las distintas sub cuentas señalando los motivos para su respectivo cargo y abono.

Respecto a la codificación de las cuentas se utilizo un digito para el tipo de cuenta, dos dígitos para el grupo, cuatro dígitos para el sub grupo y siete dígitos para las cuentas. En relación al tipo de cuenta se realizará como se señala a continuación:

- Tipo:
1. Activo
 2. Pasivo
 3. Capital

4. Ingresos

5. Egresos

A continuación se presenta la descripción y dinámica de las cuentas con detalle del grupo y subgrupo a la que pertenecen:

Tipo: Activo

Grupo: Circulante

Subgrupo: Disponible

El disponible está constituido por todos aquellos recursos que posee la empresa en dinero que sean de disponibilidad inmediata y no tengan limitación alguna para su utilización. No existe ninguna cuenta fiscal en materia tributaria que forme parte de este sub grupo.

Tipo: Activo

Grupo: Circulante

Sub grupo: Exigible

El exigible está constituido por aquellos derechos a favor de la empresa que provienen de sus operaciones normales y cuyo producto se cobra en un periodo no mayor de un año, generalmente son originadas por operaciones pactadas entre la empresa y un tercero.

Tipo: Activo

Grupo: Circulante

Sub grupo: Inversiones temporales

Son documentos a corto plazo adquiridos con efectivo que no se necesita de inmediato para las operaciones de la empresa, las cuales pueden ser mantenidas temporalmente a fin de que se puedan convertir en efectivo rápidamente cuando las condiciones financieras del momento lo ameriten.

Tipo: Activo

Grupo: Circulante

Sub grupo: Realizable

Se refiere a todos aquellos bienes que son propiedad de la empresa, que están disponibles para la venta y relacionados directamente con su actividad principal, los cuales son adquiridos con el propósito de ser vendidos y cuya conversión a dinero líquido está condicionada por la venta. En una empresa comercial el término que se utiliza para esta cuenta es inventario de mercancías.

Tipo: Activo

Grupo: Circulante

Sub grupo: Gastos Pre pagados

Son todas aquellas erogaciones efectuadas por la empresa para la adquisición de ciertos materiales o por la compra de un servicio que, para una fecha determinada, aún no han sido consumidos o no se ha recibido el servicio.

Tipo: Activo

Grupo: Circulante

Sub grupo: Gastos Pre pagados

Cuenta: Crédito Fiscal IVA

En el caso de los tributos en este sub grupo surge el crédito fiscal como un elemento técnico para la determinación del impuesto al valor agregado, sin embargo para efectos del registro contable el crédito fiscal corresponde a aquel proveniente del impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes muebles o la recepción de servicios, que correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente, siempre que se cumplan con todos los requerimientos previstos para el disfrute del mismo..

La cuenta crédito fiscal se origina con la finalidad de mostrar el monto del impuesto al Valor agregado pagado desde el momento que se dan las condiciones previstas, cabe destacar que el impuesto al valor agregado posee un período de imposición correspondiente a un mes calendario, y por consiguiente la cuenta se verá afectada mensualmente, por lo que se considera pertinente que la misma muestre su valor correspondiente en un período determinado. La cuenta crédito fiscal se debita por el impuesto al valor agregado que se origina cuando la empresa efectúa adquisiciones de bienes o servicios que según las facturas desglose dicho impuesto al valor agregado (IVA). Por otro parte la cuenta crédito fiscal se acredita cuando existen descuentos devoluciones o rebajas producto de las compras o gastos efectuados siempre y cuando posean la respectiva nota de crédito que separe en impuesto correspondiente según la operación, también de debita esta cuenta cuando se la compensa el total de créditos fiscales del mes con de los débitos fiscales del mismo periodo situación que ocurre en el momento en que se efectúa la declaración del mismo.

Tipo: Activo

Grupo: Circulante

Sub grupo: Gastos Pre pagados

Cuenta: Retención de Impuesto al Valor Agregado.

La Retención de impuesto al valor agregado nace por las deducciones efectuadas sobre el debito fiscal de los contribuyentes dadas las condiciones establecidas en la norma respectiva. La cuenta se debita por las retenciones aplicadas al impuesto de la venta o prestación del servicio a la cual el comprador o receptor del mismo le retiene un porcentaje que figura como pago anticipado de dicho impuesto. Se acredita esta cuenta por las retenciones imputadas a la cuota tributaria resultante en el período.

Tipo: Activo

Grupo: Circulante

Sub grupo: Gastos Pre pagados

Cuenta: Retención de Impuesto sobre la Renta.

La retención de impuesto sobre la renta surge como un pago parcial o total de impuesto que es generado por determinado enriquecimiento. La retención de Impuesto sobre la Renta es la deducción efectuada por los deudores a los pagos recibidos en las actividades realizadas según las condiciones tipificadas en el reglamento parcial en materia de retenciones mediante el decreto 1808. Esta cuenta se debita por los montos retenidos al momento del pago o abono en cuenta y se acredita cuando se aprovecha o se deduce su monto al pago del impuesto sobre la renta al final de ejercicio económico, también puede acreditarse contra la declaración estimada.

Tipo: Activo

Grupo: Circulante

Sub grupo: Gastos Pre pagados

Cuenta: Retención Municipal.

La retención municipal corresponde a los anticipos realizados por los agentes de retención designados por la ordenanza respectiva, sobre los pagos por las ventas de bienes y servicios. Esta cuenta se debita por los pagos recibidos a favor de la empresa, cuyo pagador deduce el porcentaje de acuerdo a la actividad o servicio prestado. Se acredita por la compensación efectuada en la declaración definitiva del impuesto municipal.

Tipo: Activo

Grupo: Circulante

Sub grupo: Gastos Pre pagados.

Cuenta: Anticipos de impuesto sobre la renta

En el grupo de otros activos se colocan las cuentas representativas de activos no comunes a las actividades propias de la empresa y que no pueden ser clasificadas propiamente dentro de los otros grupos.

La cuenta anticipo de impuesto sobre la renta nace por el pago anticipado del impuesto sobre la renta, correspondiente al año en curso, es un pago anticipado que corresponde por una parte al 75% del monto que resulte efectuado mediante la declaración estimada para tal fin, en los plazos establecidos cuyos pagos pueden ser pagados en porciones mensuales de acuerdo a la condición de la empresa por los plazos establecidos. Por la otra parte un anticipo de impuesto sobre la renta puede darse también en el caso de enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, el cual se calcula sobre el precio de la enajenación y corresponde al 0,5%. Para lo cual se sugiere utilizar la cuenta anticipo de impuesto sobre la renta por enajenación de inmuebles. Se debita en el momento de su cancelación, y se acredita cuando se compensa con el impuesto determinado resultante en el momento de la declaración definitiva de rentas.

Tipo: Activo

Grupo: Circulante

Sub grupo: Gastos Pre pagados.

Cuenta: Anticipos de impuesto Sobre actividades Económicas

La cuenta anticipo de este impuesto municipal nace por el pago anticipado del impuesto sobre las actividades Económicas, que corresponde a una estimación efectuada sobre los ingresos brutos del año inmediatamente anterior. Se debita en el momento de su cancelación, y se acredita cuando se compensa con el impuesto determinado resultante en el momento de la declaración definitiva municipal.

Tipo: Activo

Grupo: Circulante

Sub grupo: Activo por Impuesto Corriente

Cuenta: Impuesto Sobre la Renta pagado en Exceso.

Esta cuenta surge para reflejar contablemente el impuesto sobre la renta pagado en exceso, es decir, cuando la cantidad pagada de impuesto sobre la renta supera el monto de impuesto a pagar, los cuales serán utilizados en los ejercicios siguientes. Cuando se genera un crédito fiscal por este concepto puede ser solicitado en compensación con liquidaciones futuras. Se debita cuando en la determinación del impuesto sobre la renta el impuesto a pagar es superior a las retenciones de impuesto sobre la renta. Se acredita cuando el contribuyente compensa el excedente contra sus deudas tributarias pendientes que puedan ser liquidadas y exigibles en ese momento y hace uso de la cesión de créditos fiscales en las formas y condiciones que establece la providencia SNAT/2005/0954 de fecha 08 de noviembre de 2005 (ver anexo B).

Tipo: Activo

Grupo: Exigible a Largo Plazo

En este grupo se clasifican todas aquellas cuentas o efectos por cobrar que van a ser cobradas en un lapso superior a un año y que provengan de operaciones diferentes a las normales de la empresa.

Tipo: Activo

Grupo: Propiedad Planta y Equipo

Están representados por todos aquellos bienes materiales tangibles propiedad de la empresa, con naturaleza más o menos permanente, destinados a ser utilizados en las operaciones normales de la empresa con el propósito de generar ingresos pero no susceptibles de venta.

Tipo: Activo

Grupo: Impuesto Diferido

Sub grupo: Activo por impuesto diferido

Cuenta: Impuesto SLR Diferido de Activo

Esta cuenta refleja los gastos que se registran contablemente en el ejercicio pero para efectos impositivos se deducen en ejercicios futuros, están relacionados con diferencias temporales deducibles, como es el caso de: las provisiones para cuentas incobrables cuyo monto será considerado como gasto en el momento que se causa pero para efectos fiscales se considerara deducible cuando se demuestre su verdadera incobrabilidad, las provisiones por obsolescencia de inventario cuyos montos serán considerados como gastos en el ejercicio en el que se constituyen pero para efectos fiscales será deducible cuando se den de baja los inventarios, las provisiones para en pago de indemnizaciones laborales las cuales serán deducibles para efectos fiscales en el momento en que se paguen, igualmente las diferencias en el tratamiento fiscal y financiero del método de depreciación, y aquellos gastos que se consideran causados para efectos financieros pero para efectos fiscales se consideran deducibles en el momento en que se paguen. Se carga por las diferencias surgidas entre los gastos que son contabilizados pero no deducibles de impuesto sobre la renta. Se abona en el momento que dichos gastos son considerados fiscalmente como gastos deducibles en ejercicios futuros.

Tipo: Activo

Grupo: Impuesto Diferido

Sub grupo: Activo por impuesto diferido

Cuenta: Perdidas Fiscales de ISLR

Esta cuenta muestra la compensación de pérdidas de impuesto sobre la renta correspondiente a ejercicios anteriores las cuales no han sido objeto de deducción fiscal. Esta cuenta se debita por el monto de las perdidas impositivas trasladables. Se acredita por los montos de las pérdidas que pueden ser deducibles en el periodo correspondiente de acuerdo a los plazos que establece la ley.

Tipo: Activo

Grupo: Impuesto Diferido

Sub grupo: Activo por Impuesto Diferido

Cuenta: Créditos fiscales no utilizados de ISLR

Refleja las compensaciones de créditos no utilizados de impuesto sobre la renta proveniente de ejercicios anteriores. Se carga por los montos correspondientes a créditos fiscales de Impuesto sobre la renta que se han originado en ejercicios anteriores y se abona por la utilización de dichos créditos fiscales para el pago de impuesto.

Tipo: Activo

Grupo: Intangible

Lo constituyen aquellos activos representados en derechos privilegios o ventajas de competencia, inmateriales, sin apariencia física e impalpable, pero que contribuyen a un aumento en ingresos o utilidades mediante su empleo en la empresa.

Tipo: Activo

Grupo: Cargos Diferidos

Los cargos diferidos están conformados por partidas de gastos de tal condición que benefician a la empresa por un período mayor a un ejercicio económico.

Tipo: Activo

Grupo: Inversiones Permanentes

Las inversiones permanentes son aquellas que por su naturaleza e intención se han realizado como requisito necesario para mantener o mejorar la eficiencia de las operaciones presentes o futuras de la empresa.

Tipo: Pasivo

Grupo: Pasivo Circulante

Sub grupo: Impuesto sobre la Renta Por pagar (impuesto Corriente)

El pasivo circulante por su parte está constituido por las obligaciones que la empresa ha contraído, como resultado de transacciones que generan obligaciones con terceras personas que deben ser pagadas en dinero y a corto plazo. El impuesto sobre la renta por pagar es aquel determinado y auto liquidado por el contribuyente mediante el cual se calcula la deuda tributaria del ejercicio actual, que se cancelará en los plazos establecidos por la ley. Se efectúa el debito de esta cuenta en el momento de la cancelación de dicho impuesto, se acredita al final del ejercicio económico producto del cálculo del impuesto a pagar con base en las declaraciones de impuesto sobre la renta presentada.

Tipo: Pasivo

Grupo: Pasivo Circulante

Sub grupo: Debito Fiscal IVA

El debito fiscal, es el monto de impuesto que percibe el contribuyente por la aplicación de la alícuota sobre el valor (base imponible) de las operaciones gravadas que realiza. En la cuenta debito fiscal se cargará por el monto del impuesto facturado en las ventas de bienes o prestación de servicios para efectuar la compensación contra el crédito fiscal, y se abonará por el monto del impuesto facturado sobre las ventas de bienes o servicios prestados durante el periodo de imposición respectivo.

Tipo: Pasivo

Grupo: Pasivo Circulante

Sub grupo: Impuesto al Valor Agregado por Pagar

Corresponde a la cantidad de impuesto que el contribuyente debe cancelar en cada período de imposición, se debita en el momento del pago del impuesto y se acredita cuando los débitos fiscales superan a los créditos fiscales.

Tipo: Pasivo

Grupo: Pasivo Circulante

Sub grupo: Impuesto Municipal por Pagar

Es el monto del impuesto que el contribuyente tiene pendiente de cancelación, se debita en el momento del pago del impuesto y se acredita cuando se efectúa la determinación del impuesto.

Tipo: Pasivo

Grupo: Pasivo Circulante

Sub grupo: Retención de ISLR por pagar

Se registra en esta cuenta el importe de a las cantidades sujetas a retención según el decreto 1808, las cuales están pendientes de pago a la administración tributaria por concepto de retenciones de impuesto sobre la renta efectuadas. Se carga en el momento de enterar el impuesto a la administración tributaria a través de las entidades financieras autorizadas para tal fin. Y se abonara por los porcentajes de retención efectuada sobre el monto de los pagos realizados por las actividades señaladas en el decreto referido.

Tipo: Pasivo

Grupo: Pasivo Circulante

Sub grupo: Retención de IVA por pagar

Se registra en esta cuenta el valor pendiente de pago por concepto de las retenciones efectuadas por la empresa cuando ha calificado como contribuyente especial de impuesto al valor agregado. Sobre la cual está obligado a emitir un comprobante de retención. Esta cuenta se debita cuando cancela a la administración tributaria los cobros efectuados por este concepto y se acredita cuando se efectúa la retención respectiva.

Tipo: Pasivo

Grupo: Pasivo Circulante

Sub grupo: Retención del Seguro Social

Esta cuenta corresponde al registro por la deducción que la empresa debe ejecutar al sueldo de sus trabajadores como el cobro de las contribuciones que estos deben pagar al Instituto Venezolano de los Seguros Sociales de acuerdo al límite máximo establecido y obligados según la Ley del Seguro Social, correspondiente a la retención en % de acuerdo a la cobertura de seguridad social que ofrece el Estado venezolano a cada región tal como se muestra en el Anexo C, cantidad que la empresa procederá a cancelar posteriormente a dicha institución dentro de los plazos señalados por el reglamento que regula dicha ley.

Esta cuenta se debita por los pagos enterados al instituto venezolano de los seguros sociales y se acredita cuando se aplica el % de retención sobre la nomina de los empleados.

Tipo: Pasivo

Grupo: Pasivo Circulante

Sub grupo: Retención al Sistema de Paro Forzoso

Corresponde a la deducción que la empresa debe realizar al sueldo de sus trabajadores, por el cobro de las contribuciones que estos deben pagar al instituto venezolano de los Seguros Sociales, obligados según la Ley del Seguro Social, correspondiente a la retención en 0,5 %, cantidad que la empresa procederá a enterar posteriormente a dicha institución mediante los bancos recaudadores, dentro de los plazos señalados por el reglamento que regula dicha ley

Esta cuenta se debita por los pagos enterados al instituto venezolano de los seguros sociales y se acredita cuando se aplica el % de retención sobre la nomina de los empleados, tomando en consideración el tope máximo establecido para las cotizaciones al sistema. (VerAnexo D)

Tipo: Pasivo

Grupo: Pasivo Circulante

Sub grupo: Retención del INCES

Esta cuenta corresponde a la deducción que la empresa debe realizar al monto de las utilidades anuales pagadas a sus trabajadores, por el cobro de la contribución que tales deben pagar al Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista, obligación que nace según la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista a partir de un trabajador, correspondiente a una retención del medio % (1/2%), cantidad que la empresa procederá a enterar posteriormente a dicha institución a través de los bancos recaudadores.

Esta cuenta se debita cuando la empresa efectúa los pagos al Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista y se acredita cuando se aplica el medio por ciento (1/2%) de retención sobre las utilidades pagadas a los trabajadores.

Tipo: Pasivo

Grupo: Pasivo Circulante

Sub grupo: Retención Fondo de ahorro obligatorio para la vivienda.

Esta cuenta corresponde a una deducción aplicada al sueldo básico de los empleados que la empresa debe efectuar a sus trabajadores, por el cobro de la contribución que tales deben pagar al Sistema Nacional de Vivienda y Habitación, obligación que nace según la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, correspondiente a una retención del uno por ciento (1%), cantidad que la empresa procederá a enterar posteriormente a través de los bancos autorizados para tal fin.

Esta cuenta se debita por los pagos enterados al sistema nacional de vivienda y hábitat y se acredita cuando se aplica el uno por ciento (1%) de retención sobre el sueldo básico de los trabajadores

Tipo: Pasivo

Grupo: Pasivo Circulante

Sub grupo: Aportes Parafiscales por pagar

Esta cuenta acumula el monto de los aportes parafiscales pendientes de pago al final del respectivo periodo de imposición para dar cumplimiento al principio de realización y periodo contable por una parte y por la otra a la contabilidad a base de acumulación, entre las contribuciones parafiscales figuran las cuentas: Aportes al Seguro Social Obligatorio por pagar y Aporte al sistema de Paro Forzoso por pagar cuyo aporte debe efectuarse mensualmente, Aporte al Inces por pagar cuyo aporte debe hacerse trimestralmente, Aporte al fondo de ahorro obligatorio para vivienda, Aporte a la ciencia y tecnología. Se carga en el momento del pago al Instituto a través de las oficinas bancarias recaudadoras. Y se abonara cuanto el aporte esta pendiente por pagar.

Tipo: Pasivo

Grupo: Impuesto Diferido

Sub grupo: Pasivo por impuesto Diferido

Cuenta: Impuesto sobre la Renta Diferido de Pasivo

Esta cuenta refleja las diferencias entre los ingresos que se registran contablemente pero que para efectos fiscales impositivos son gravables en ejercicios futuros, estos están relacionados con diferencias temporales gravables, tal es el caso de ingresos que solo son gravables en base a lo cobrado, entre los que figuran los ingresos provenientes de ventas de inmuebles a plazos, ingresos por arrendamientos, ingresos por construcción de obras que hayan de realizarse en un periodo no mayor de un año que comprendan parte de dos ejercicios gravables cuando obtén por registrar la totalidad de los ingresos en el ejercicio cuando se termine la obra. Se carga en el momento en que dichos ingresos son considerados fiscalmente como gravables. Se abona por las diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro

Tipo: Capital

Grupo: Capital

Es el formado por el conjunto de cuentas que representan los derechos que los propietarios de la empresa tienen sobre el activo de la misma, es decir las cuentas de este grupo señalan las obligaciones que la empresa posee con sus propietarios, como consecuencia de la inversión efectuada por los mismos.

Tipo: Ingresos

Grupo: Ingresos operacionales

Están constituidos por las ventas o ingresos obtenidos como compensación por las mercancías vendidas.

Tipo: Egresos

Grupo: Costos

Sub grupo: Costo de Ventas

Cuenta: Gastos de importación

Se refiere a los gastos efectuados para la importación de mercancías, los cuales son pagados para el traslado de las mercancías desde el país de origen hasta el puerto de destino. Esta cuenta se debita cuando se origina el gasto de importación.

Tipo: Egresos

Grupo: Costos

Sub grupo: Costo de Ventas

Cuenta: Gastos de Aduanas

Se refiere a las obligaciones que el Estado impone a aquellos importadores por el paso de mercancías a través de las aduanas habilitadas del país. Se debita en el momento que se origina el gasto.

Tipo: Egresos

Grupo: Costos

Sub grupo: Costo de Ventas

Cuenta: Gastos de Aranceles.

Corresponde a las contraprestaciones que los sujetos pagan al estado como retribución especial por su servicio divisible y ocasional que el Estado le presta, o por los gastos originados a este en el ejercicio de la actividad administrativa en beneficio del particular para nacionalizar la mercancía.

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Sub grupo: Aportes Parafiscales

Cuentas: Aporte al Seguro Social Obligatorio

Los Gastos operacionales están conformados por los gastos de administración y ventas. Entendiéndose por los gastos de ventas aquellas erogaciones que pueden ser imputables a la gestión de ventas, y los gastos de administración aquellos no imputables directamente a la gestión de ventas. La cuenta aporte al seguro social obligatorio corresponde a la contribución por parte del patrono, que se efectúa aplicando el porcentaje (%) establecido de acuerdo a la cobertura que ofrece el Instituto Venezolano de los seguros Sociales dependiendo de la región. Esta cuenta se carga al final de cada mes en el momento del cálculo de dicha contribución. (VerAnexo C)

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Sub grupo: Aportes Parafiscales

Cuentas: Aporte al Sistema de Paro Forzoso

La cuenta aporte al sistema de paro forzoso obligatorio corresponde a la contribución por parte del patrono, que se efectúa aplicando el dos por ciento (2%) establecido de acuerdo a la Ley que regula el Sistema de Paro forzoso. Esta cuenta se

carga al final de cada mes en el momento del cálculo de dicha contribución. (Ver Anexo D)

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Sub grupo: Aportes Parafiscales

Cuentas: Aportes al INCES

Corresponde a un aporte patronal por la contribución correspondiente a la empresa, el cual se realiza dentro de los cinco (05) días hábiles siguientes al vencimiento de cada trimestre. Se obtiene del total de pagos efectuados al personal por concepto de sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie durante el trimestre correspondiente, al que se le aplica el dos por ciento (2%) que viene a ser el aporte de la empresa. Esta cuenta se carga al final de cada mes en el momento del cálculo de dicha contribución

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Sub grupo: Aportes Parafiscales

Cuentas: Aportes al Fondo de ahorro Obligatorio Habitacional

Corresponde a un aporte patronal por la contribución correspondiente a la empresa. Se obtiene de aplicar el dos por ciento (2%) al sueldo básico de las remuneraciones pagadas a los trabajadores que viene a ser el aporte de la empresa. Esta cuenta se carga al final de cada mes en el momento del calculo de dicha contribución.

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Sub grupo: Impuestos municipales

Cuenta: Impuesto sobre Actividades Económicas.

Esta cuenta surge del impuesto sobre actividades económicas desempeñadas en el municipio respectivo, el cual se obtiene en función a los ingresos brutos obtenidos en la jurisdicción del municipio, los cuales se declaran a través de una autoliquidación que se presentara en los lapsos establecidos en la ordenanza que rige este impuesto. Esta cuenta se debita por los pagos efectuados a la Alcaldía respectiva de acuerdo a la ordenanza municipal vigente tipificada para tal fin.

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Sub grupo: Impuestos municipales

Cuenta: Impuesto vehicular

Esta cuenta corresponde a un impuesto sobre la propiedad de vehículos en el municipio respectivo. Se cargara esta cuenta en el momento que se efectue la cancelación del impuesto.

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Sub grupo: Impuestos municipales

Cuenta: Impuesto sobre Publicidad y Propaganda

Corresponde a un impuesto por la publicidad comercial destinada a dar a conocer, promover e informar o divulgar productos, artículos, servicios, empresas o establecimientos mercantiles y similares, o exhibiciones artísticas de destreza o habilidad que tienda a promover las bondades y virtudes de los bienes y servicios, utilizando los medios de difusión existentes. La cuenta se cargara por las cancelaciones efectuadas por dicho impuesto.

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Sub grupo: Impuestos municipales

Cuenta: Impuesto sobre inmuebles Urbanos

Esta cuenta corresponde a las cancelaciones efectuadas por la titularidad de una propiedad sobre inmuebles ubicados en áreas urbanas del municipio para la fecha de inicio del ejercicio gravable. Este impuesto se causa y se liquidara por anualidades en la forma, plazos y condiciones que establece la ordenanza de impuesto sobre inmuebles urbanos del municipio respectivo.

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Sub grupo: Tasas Municipales

En Esta cuenta se registran las erogaciones efectuadas con motivo de la cancelación a las alcaldías con motivo de la prestación de un servicio, tal es el caso de emisión de solvencias de impuesto, inspección de bomberos, tramites administrativos entre otras. Esta cuenta se cargara por las cancelaciones efectuadas para tal fin.

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Cuenta: Timbres Fiscales

Esta cuenta registra los pagos efectuados por concepto de las tasas que abarcan el ramo de estampillas y papel sellado, cuenta que por su naturaleza se debita por este concepto.

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Cuenta: Debito Bancario

En ella se registran los importes pagados por concepto de las deducciones realizadas a las transacciones financieras que generaron imposición.

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Sub grupo: Gastos por Impuesto

Cuenta: Gasto (ingresos) por impuesto corriente

Esta cuenta registra los importes del impuesto corriente que correspondiente al periodo presente y los ajustes efectuados en el periodo al impuesto corriente de periodos anteriores, su valor modifica la utilidad o perdida financiera antes del impuesto sobre la renta y constituye la sumatoria del gasto (beneficio) del impuesto causado.

Tipo: Egresos

Grupo: Gastos Operacionales

Sub grupo: Gastos por Impuesto

Cuenta: Gasto (ingresos) por impuesto diferido

En ella se registran los importes relacionados con el nacimiento y reversión de las diferencias temporarias, los relacionados con cambios en las tasa fiscales o con la aparición de nuevos impuestos, y los relacionados con los cambios en las políticas contables y los errores que se hayan incluido en la determinación de los resultados que dan lugar a impuestos diferidos, estos también modifican la utilidad o perdida financiera antes del impuesto sobre la renta y constituyen la sumatoria del gasto (beneficio) del impuesto diferido.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El sistema tributario venezolano continuará emitiendo nuevos pronunciamientos en cuanto a normativas tributarias en la búsqueda del mejoramiento y control de la recaudación fiscal, situación que causa constantes cambios que pudieran modificar las normativas ya existentes o bien permitir el surgimiento de otras.

Un plan de cuentas es la herramienta utilizada contablemente para fines de registro en las operaciones de la empresa, sin embargo puesto que una de las características del plan de cuentas es la flexibilidad, generalmente se tiende a ubicar las cuentas generadas por los tributos con cierta ligereza en un cualquiera área para su clasificación, sin considerar las normas tributarias que los regulan, las cuales de acuerdo a la naturaleza de las cuentas no corresponden a tal clasificación, situación que afecta en determinado momento la información financiera presentada a través de los estados financieros de la empresa frente a terceros, permitiendo en cierta forma que exista distorsión en los mismos y por consiguiente en sus resultados.

El tratamiento contable para la clasificación de las cuentas fiscales debe efectuarse ajustado a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela así como también a las normas, leyes y pronunciamientos emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, establecidos para tal fin.

Generalmente la mayoría de los programas de computación poseen un plan de cuentas sugerido, los mismos no son lo suficientemente apropiados para el manejo de la información contable con la fiscal, además no contienen todas las cuentas fiscales que deben ser registradas; sin embargo es necesario destacar que dichos planes de

cuentas pueden ser adaptados a las necesidades fiscales de la empresa tomando en consideración la presente investigación.

La esquematización de las cuentas mediante el plan de cuentas, viene a ser una herramienta contable que facilita el registro de la información financiera que se genera por las operaciones de una pequeña y mediana empresa. Se ha utilizado esta herramienta para revelar claramente los acontecimientos en las operaciones efectuadas por la empresa con los tributos, mejorar el manejo de la información contable, incluir cuentas legales en el área fiscal sin afectar el adecuado registro contable y cumpliendo con la obligación respectiva en esta área tributaria.

Esta investigación se enfoca en el diseño de un plan de cuentas fiscal para la pequeña y mediana empresa, que permite la clasificación de las cuentas en materia de tributos que se generan por la creación de los mismos, facilitando el manejo de estas cuentas con la información contable, con la finalidad de integrar la información financiera de la empresa con la información fiscal, en vista de que los interesados en el control fiscal por parte de la Administración Tributaria, utilizan la información de los registros contables como un mecanismo que fundamenta las operaciones efectuadas en un periodo determinado, el diseño de un plan de cuentas fiscal busca obtener un correcto registro de información apegado a la realidad que existe en la pequeña y mediana empresa.

El plan de cuentas fiscal diseñado está concebido para mejorar la calidad de la presentación de los estados financieros con el fin de atender las demandas de los usuarios referentes a la información financiera en materia de cuentas fiscales y proporcionar a la gerencia una información exacta del manejo de sus cuentas impositivas, ya que la ausencia de esta información le impide conducir eficientemente el manejo de la empresa.

Una vez efectuada la investigación se considera necesaria la utilización del plan de cuentas fiscal en la pequeña y mediana empresa con la finalidad de:

- Facilitar el manejo de la información contable y fiscal en la pequeña y mediana empresa.

- Aportar mediante el plan de cuentas fiscal diseñado, la integración de las cuentas fiscales a la realidad contable de acuerdo a su naturaleza.
- Incrementar los índices de eficiencia y efectividad de la información financiera.

La aplicación en Venezuela de las normas internacionales de información financiera para las pequeñas y medianas empresas, pudiera afectar este diseño de plan de cuentas fiscales para la pequeña y mediana empresa en algunos aspectos de forma, mientras que el surgimiento de nuevas leyes y normativas emitidas por el sistema tributario pudiera generar cambios de fondo, por lo tanto se recomienda que cuando existan nuevos tributos o normativas que regulan fiscalmente la información de la empresa, los mismos sean tratados contablemente luego de un análisis efectuado a las cuentas fiscales que estén en consonancia con la normativa contable y la fiscal, que permitan determinar su lugar en el orden correspondiente a su clasificación.

BIBLIOGRAFIA

Balestrini A. M. (1987). *Como se Elabora el Proyecto de Investigación*. Caracas Venezuela.

Biblioteca del Contador Público (2005). *Normas Básicas y Principio de Contabilidad de Aceptación General*. (Documento en Base electrónica) Disponible: Tecnifica Sistemas.

Brito, A. (2004). *Contabilidad Básica e intermedia* (7ª. ed.). Caracas: Centro de Contadores.

Catacora, F. (1999). *Sistemas y Procedimientos Contables*. Caracas. Venezuela

Diario Oficial de la Unión Europea (2003). [Pagina Web en Línea]. Disponible: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0041:ES:PDF> [Consulta: 2008, octubre 11]

Duque. A. (2001). *Plan de Cuentas*. Publicaciones de la Cátedra de Contabilidad Especializada, Universidad de los Andes. Mérida.

Finney, H. y Miller, H. *Curso de Contabilidad Introducción I*. México: Limuda S.A de C.V

Fernández J. M. (1996). *Contabilidad intermedia II*. México: ANFECA

Federación de Contadores Públicos de Venezuela, *Declaración de Principios de Contabilidad (DPC) de Aceptación General en Venezuela*. Tomo I, (6ta Edición). 2005

González, M.E. (2007, Octubre 13). *Plan de adopción de las NICS y LAS NIA* [Boletines en Línea]. Disponible: http://www.ccpcarbobo.org.ve/articulos_editoriales/nic.php#top [Consulta: 2007, Diciembre 5]

Hurtado, J. (2007). *Metodología de la Investigación Holística*, (5ª ed.) Caracas: Quirón.

Infolex. (2008). [Pagina Web en Línea]. Disponible: <http://escritoriovallalba.com/>. [Consulta: 2008, octubre 13]

Moya, E. (2003). *Elementos de las Finanzas Públicas y Derecho tributario*. (3ª ed.). Venezuela: Mobilibros.

Mersán, C. A. (1976) *Derecho Tributario*. Paraguay: Talleres Gráficos de la Escuela Técnica Salesiana.

Molina, V. (2006). *Análisis de la Metodologías Fiscales y financieras para el Ajuste por Inflación establecidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Declaración de Principios de Contabilidad Número 10*. Actualidad Contable FACES Año 9 N° 13, Julio-Diciembre 2006. Mérida. Venezuela

Peña Molina, A. (2007). *Efectos Tributarios derivados de la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. Caso.: Venezuela*. Actualidad Contable FACES Año 10 N° 15, Julio-Diciembre 2007. Mérida. Venezuela

Peña, A. (2005). *El Sistema de Información Contable en las Pequeñas y Medianas Empresas. Un estudio evaluativo en el área metropolitana de Mérida, Venezuela*. Actualidad Contable FACES Año 8 N° 11, Julio-Diciembre 2005. Mérida. Venezuela.

Ruiz, J. (2002). *Impuesto sobre la Renta: Manual didáctico y de consulta y de Consulta*. (2ª ed.). Venezuela: Legis editores

Saldaña, A (2005). *Curso Elemental sobre Derecho Tributario*. [Libro en Línea] Ediciones Fiscales ISEF. Disponible: http://books.google.co.ve/books?id=Ma7YJ8tLncC&pg=PA38&DQ=clasificacion+de+los+impuestos&sig=ACfU3U2xiC_BKtChkY2sh15n9MXtBsN [Consulta: 2008, Septiembre 26]

Villegas, B. (1999). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (7ª. ed.). Buenos Aires: Depalma.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela [Transcripción en Línea] Disponible: <http://www.tsj.gov.ve/legislacion/constitucion1999.htm> [Consulta: 2008, Septiembre, 19]

Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37305, Octubre 17, 2001.

Código de Comercio [Transcripción en Línea] Disponible:http://www.lacamaradecaracas.org.ve/download/cdt_569.pdf [Consulta: 2008, Septiembre, 19]

Ley del Impuesto al Valor Agregado. [Transcripción en Línea] Disponible: <http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/> [Consulta: 2008, Septiembre, 19]

Ley de Impuesto sobre la Renta. (2001) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.566 extraordinario, Diciembre 28, 2001.

Ley Orgánica del Poder Publico Municipal. (2006) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.421, Abril 21, 2006.

Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista. (2008) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.968, Julio 8, 2008.

Ley de Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria. [Transcripción en Línea] Disponible: <http://web.laoriental.com/leyes/L044NT0Cap1.htm>. [Consulta: 2008, Septiembre, 19]

Ley que regula el sistema de Paro Forzoso y Capacitación laboral [Transcripción en línea]. Disponible: <http://www.ingefan.mil.ve/Ley%20de%20Paro%20Forzoso.pdf> [Consulta: 2007, noviembre, 23]

Ley que regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional. [Transcripción en línea]. Disponible: <http://www.leyesvenezolanas.com/lph.htm> [Consulta: 2007, diciembre, 5]

Ley del Seguro Social. [Transcripción en línea]. Disponible: <http://www.mintra.gov.ve/legal/leyesordinarias/segurosocial.html>. [Consulta: 2007, noviembre, 23]

Providencia mediante la cual se designan como agentes de percepción del IVA a los industriales de cigarrillos y manufacturas de tabaco. [Transcripción en línea]. Disponible:<http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/>. [Consulta: 2009, agosto, 23]

Providencia por medio de la cual se designan como agentes de percepción del IVA a los fabricantes o productores de fósforos. [Transcripción en línea]. Disponible:<http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/> [Consulta: 2009, agosto, 23]

Reglamento de Impuesto Sobre La Renta. (2003) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5662 extraordinario, Septiembre 24, 2003.

Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. (2003) Gaceta Oficial, 5363 extraordinario, julio 12, 2003.

Resolución de la Comisión Nacional de Valores [Transcripción en línea]. Disponible: <http://www.cdc.fonacit.gov.ve/DB/conicit/EDOCS/2009/pdf/go39107.pdf>. [Consulta: 2007, noviembre, 23]

ANEXOS

(ANEXO A)
PLAN DE CUENTAS FISCAL
PARA LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA

1.	ACTIVO
1.1	CIRCULANTE
1.1.01	DISPONIBLE
1.1.02	EXIGIBLE
1.1.03	INVERSIONES TEMPORALES
1.1.04	REALIZABLE
1.1.05	GASTOS PREPAGADOS
1.1.05.001	Crédito Fiscal IVA
1.1.05.002	Retención de Impuesto al valor Agregado
1.1.05.003	Retención de Impuesto sobre la Renta
1.1.05.004	Retención de Impuesto Municipal
1.1.05.005	Anticipo de Impuesto Sobre la Renta
1.1.05.006	Anticipo de Impuesto Sobre actividades Económicas
1.1.06	ACTIVO POR IMPUESTO CORIENTE
1.1.06.001	ISLR pagado en exceso
1.2	EXIGIBLE A LARGO PLAZO
1.3	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO
1.4	INTANGIBLE
1.5	CARGOS DIFERIDOS
1.6	INVERSIONES PERMANENTES
1.7	IMPUESTOS DIFERIDOS
1.7.01	ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS
1.7.01.001	ISLR diferido de activo
1.7.01.002	Perdidas Fiscales de ISLR
1.7.01.003	Créditos Fiscales no utilizados de ISLR

2	PASIVO
2.1	CIRCULANTE
2.1.01	IMPUESTOS POR PAGAR
2.1.01.001	Impuesto Sobre la Renta (corriente)
2.1.01.002	Impuesto al Valor Agregado
2.1.01.003	Debito Fiscal IVA
2.1.01.004	Impuesto Municipal por pagar
2.1.02	RETENCIONES POR PAGAR
2.1.02.001	Retención de ISLR por pagar
2.1.02.002	Retención IVA por pagar
2.1.02.003	Retención Seguro Social Obligatorio
2.1.02.004	Retención Paro Forzoso
2.1.02.005	Retención INCE
2.1.02.006	Retención Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda
2.1.03	APORTES PARAFISCALES POR PAGAR
2.1.03.001	Aportes al Seguro Social Obligatorio
2.1.03.002	Aportes al Sistema de Paro Forzoso
2.1.03.003	Aportes al INCES
2.1.03.004	Aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda
2.1.03.005	Aporte para la Ciencia y tecnología
2.2	IMPUESTO DIFERIDO
2.2.01	PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
2.2.01.001	Impuesto sobre la Renta Diferido de Pasivos
3	CAPITAL
4	INGRESOS
5	EGRESOS
5.1	COSTOS
5.1.01	COSTOS DE VENTAS
5.1.01.001	Gastos de importación
5.1.01.002	Gastos de aduanas

5.1.01.003	Gastos de aranceles
5.2	GASTOS OPERACIONALES
5.2.01	GASTOS POR APORTES PARAFISCALES
5.2.01.001	Aportes al Seguro Social Obligatorio
5.2.01.002	Aportes al Sistema de Paro Forzoso
5.2.01.003	Aportes al INCE
5.2.01.004	Aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio
5.2.01.005	Aporte para la Ciencia y tecnología
5.2.02	GASTOS POR IMPUESTOS MUNICIPALES
5.2.02.001	Impuesto sobre Actividades Económicas
5.2.02.002	Impuesto Vehicular
5.2.02.003	Impuesto sobre Publicidad y Propaganda
5.2.02.004	Impuesto Sobre Inmuebles Urbanos
5.2.03	TASAS MUNICIPLAES
5.2.03.001	Solvencias
5.2.03.002	Permisos
5.2.03.003	Inspección de Bomberos
5.2.04	Timbres Fiscales
5.2.05	Impuesto al Debito Bancario
5.2.06	GASTOS POR IMPUESTO
5.2.06.001	GASTOS (Ingresos) POR IMPUESTO CORRIENTE
5.2.07.002	GASTOS (INGRESOS) POR IMPUESTO DIFERIDO

(ANEXO B)

Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0954
Caracas, 08 Noviembre 2005
195° y 146°

El Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de conformidad con lo establecido en los numerales 1 y 8 del artículo 4 de la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria y de conformidad con lo establecido en los artículos 49 al 51 del Código Orgánico Tributario, dicta la siguiente:

PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA

Artículo 1.- La presente Providencia tiene por objeto regular y controlar la presentación por parte de los sujetos pasivos de la notificación de compensaciones y cesiones establecidas en los artículos 49 y 50 del Código Orgánico Tributario.

Artículo 2.- El contribuyente o su cesionario estarán obligados a notificar la compensación ante la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal o de su condición de sujeto pasivo especial, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de haber sido opuesta.

Artículo 3.- El cedente estará obligado a notificar de la cesión de créditos fiscales ante la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal o de su condición de sujeto pasivo especial, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de efectuada.

Artículo 4.- A los fines de la notificación de compensaciones y cesiones, los contribuyentes deberán utilizar los formatos diseñados por la Administración Tributaria, los cuales podrán obtenerse a través de la pagina Web: <http://www.seniat.gov.ve> o en las Divisiones de Recaudación, Tramitaciones y Asistencia al Contribuyente, así como en los Sectores y Unidades de las Gerencias Regionales de Tributos Internos.

Artículo 5.- La notificación deberá estar acompañada de los siguientes recaudos:

1. En el caso de las Compensaciones de Créditos Fiscales propios del contribuyente:

- a) Copia del acta constitutiva de la empresa incluyendo las últimas modificaciones, así como, copia del acta de asamblea en la cual se designa la última junta directiva y el representante legal de la empresa.
- b) La declaración o declaraciones que sustente el crédito fiscal compensado.
- c) Si los créditos fiscales provienen de una Repetición de Pago, original de la Resolución de Reconocimiento de los respectivos créditos fiscales.
- d) Si el contribuyente es persona natural, copia de la cédula de identidad o del pasaporte.

2. En el caso que la Compensación provenga de una Cesión de Créditos Fiscales:

- a) Original del contrato de cesión de créditos fiscales debidamente autenticado, incluyendo el justo título del crédito.
- b) Copia del acta constitutiva de la empresa incluyendo las últimas modificaciones, así como, copia del acta de asamblea en la cual se designa la última junta directiva y el representante legal de la empresa.
- c) Si el contribuyente es persona natural, copia de la cédula de identidad o del pasaporte.

3. En el caso de ser una Cesión de Créditos Fiscales:

- a) Copia del contrato de cesión de los respectivos créditos fiscales debidamente autenticado, incluyendo el justo título del crédito.
- b) Copia del acta constitutiva de la empresa incluyendo las últimas modificaciones, así como, copia del acta de asamblea en la cual se designa la última junta directiva y el representante legal de la empresa.
- c) Si el contribuyente es persona natural, copia de la cédula de identidad o del pasaporte.

Parágrafo Único: A los efectos de este artículo, se entenderá como justo título de los créditos fiscales, las declaraciones de los tributos correspondientes y las resoluciones emanadas por los órganos competentes que sustente el crédito fiscal cedido compensado.

Artículo 6.- A los efectos de la autenticación del contrato de cesión de créditos fiscales, deberá acompañarse por la correspondiente declaración o la Resolución que sustente la existencia o legitimidad del crédito fiscal cedido, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51, segundo aparte del Código Orgánico Tributario, en concordancia con los artículos 1.549 al 1.557 del Código Civil.

Artículo 7.- Los consorcios, cuentas en participación, cuentas mancomunadas, contrato de representación y otros, deberán efectuar la notificación a que hace referencia el artículo 1 de esta Providencia, mediante el representante legal o mandatario de los integrantes que conforman dichos contratos.

Artículo 8.- La falta de notificación dentro de los lapsos previstos o la notificación en incumplimiento a lo establecido en esta Providencia, generará las sanciones correspondientes en los términos establecidos en el Código Orgánico Tributario. Sin perjuicio, de las facultades de verificación, fiscalización y determinación que ejerce la Administración Tributaria.

Artículo 9.- La mención de crédito fiscal en la presente Providencia excluye el crédito fiscal como elemento técnico utilizado para la determinación del impuesto al valor agregado.

Artículo 10.- La presente Providencia entrará en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Comuníquese y Publíquese,

JOSÉ GREGORIO VIELMA MORA

Superintendente Nacional Aduanero y Tributario

(ANEXO C)
TABLA DE COTIZACIONES AL
SEGURO SOCIAL OBLIGATORIO

RIESGO	DESCRIPCION	% DEL ASEGURADO	% PATRONAL	% TOTAL AL SEGURO SOCIAL
1	MINIMO	4,00	9,00	13,00
2	MEDIO	4,00	10,00	14,00
3	MAXIMO	4,00	11,00	15,00
4	PARCIAL	2,00	4,00	6,00

Fuente: El autor

(ANEXO D)

**TABLA DE COTIZACIONES AL
SISTEMA DE PARO FORZO**

RIESGO	DESCRIPCION	% DEL ASEGURADO	% PATRONAL	% TOTAL AL SEGURO SOCIAL
1	MINIMO	0,50	2,00	2,50
2	MEDIO	0,50	2,00	2,50
3	MAXIMO	0,50	2,00	2,50
4	PARCIAL	0,50	2,00	2,50

Fuente: El autor

