



Fernández Machin & Asociados

Contadores Públicos - Asesores Gerenciales
R.I.F. J-31368152-0

La vigente Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR) en su artículo 79 establece la obligación de presentar declaración anual de sus enriquecimientos o pérdidas, cualquiera sea el monto de los mismos a las compañías anónimas y sus asimiladas, sociedades de personas, comunidades y demás entidades señaladas en los literales c) y e) del artículo 7º.

“Artículo 7 LISLR: (...omissis...)

c) Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho; (...omissis...)

e) Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores (...omissis...)”

En esa declaración debe determinarse la obligación tributaria por concepto de impuesto sobre la renta partiendo de la utilidad que generan las empresas al finalizar su ejercicio económico, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, según lo indica el artículo 90 de la LISLR vigente, además, [el Reglamento LISLR reconoce en el art. 209 párrafo segundo que esos PCGA son los emitidos por la FCCPV,](#) y de acuerdo con estos últimos, los únicos estados financieros conformes con PCGA en Venezuela son los [estados financieros reexpresados por inflación \(BA VEN NIF 2\).](#) adicionalmente en las normas tributarias (LISLR y RLISLR) también se establece [que para efectos tributarios no se aceptan ajustes por inflación distintos a los establecidos en ellas.](#)

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



Fernández Machin & Asociados

Contadores Públicos - Asesores Gerenciales
R.I.F. J-31368152-0

entre otros, además de lo relativo al ajuste por inflación establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

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

Podría considerarse que para conciliar la renta debería partirse de los estados financieros reexpresados según PCGA y, que además del resto de partidas de conciliación, deberían considerarse también todo el efecto en resultados y excluir vía exclusiones históricas al patrimonio las reexpresiones de partidas del balance.

-

Sí esto fuese así, afectaría la base imponible de las contribuciones al Deporte y Antidrogas, pero no es así, en la conciliación se parte del resultado histórico, de conformidad con literal f) del artículo 192 de la LISLR y numeral 18 del art. 123 del RLISLR.

La metodología que se emplea para conciliar ambas rentas, la cual no es el asunto a considerar en este análisis, hace que se origine un enriquecimiento neto o pérdida fiscal, si es enriquecimiento se le podrán aplicar pérdidas fiscales de años anteriores de conformidad con el artículo 55 de la LISLR. Si sigue existiendo enriquecimiento se procederá a la determinación del impuesto calculado de conformidad con la tarifa de impuesto sobre la renta que corresponda.



En nuestra opinión, este impuesto sobre la renta calculado, para el caso de que los contribuyentes sean beneficiarios de las rebajas por nuevas inversiones según se indica en los artículos 56 y 57 de la LISLR, todavía no constituirá la cuantía de la obligación tributaria del contribuyente por concepto de la declaración de ISLR, en los términos establecidos en el artículo 13 del vigente Código Orgánico Tributario (COT). Esta cuantía será la que resulte del cálculo de impuesto sobre la renta menos la rebaja por nuevas inversiones, igual consideración debió hacerse con los créditos por impuesto a los activos empresariales cuando estuvo vigente esa Ley.

Inclusive, desde el punto de vista meramente contable, sin consideraciones de impuestos diferidos establecidos por los PCGA, el gasto por concepto de impuesto del ejercicio sería el mencionado por nosotros, es decir neto de rebajas por inversiones que aplicasen y de créditos de IAE si estuviese vigente.

Una vez determinada la cuantía de la obligación tributaria derivada de la declaración de ISLR se procederían a aplicar las formas de extinción de la obligación, sin entrar en consideraciones de cesiones efectuadas o recibidas, este sería en nuestra opinión el orden lógico:

1. Impuestos pagados en exceso años anteriores,
2. Retenciones de impuestos efectuadas al contribuyente en el ejercicio actual y declaración estimada de ISLR.

Una vez hechas estas precisiones, entramos a considerar el contenido de la forma DPJ-99026, modificada en el año 2007, la cual cambió el orden lógico y natural de la manera siguiente:

25	Total de impuesto autoliquidado antes de las rebajas	XX.XXX,XX
26 AL 30	Anticipos aplicables al impuesto del ejercicio (incluye retenciones y Decl. Estimada)	
31	Total impuesto (sí 25 es mayor o igual a 30)	
32	Crédito del ejercicio (sí 25 es menor que 30)	
33 AL 35	Rebajas al impuesto autoliquidado (incluye rebajas por inversiones y otras)	
36	Total impuesto del ejercicio (sí 31 es mayor que 35)	



Fernández Machin & Asociados

Contadores Públicos - Asesores Gerenciales

R.I.F. J-31368152-0

37 AL 38	Crédito de impuesto de activos empresariales	
39	Total de impuesto después de aplicar crédito de impuesto activos empresariales (sí 36 es mayor o igual que 38)	
40	Crédito de impuesto de activos empresariales trasladable para el ejercicio siguiente (sí 37 es mayor a 38)	
41 Al 42	Impuesto pagado en exceso (ejercicios anteriores)	
43	Total impuesto a pagar antes de las compensaciones	

Este orden, además de ilógico, porque obliga a aplicar pagos antes de la determinación de la cuantía de obligación tributaria, podría en algunos casos causar una pérdida ilegítima al contribuyente, sí se diese el caso de que culminara el plazo de tres (3) años de traslado de las rebajas por nuevas inversiones, según se observa a continuación:



Fernández Machin & Asociados

Contadores Públicos - Asesores Gerenciales

R.I.F. J-31368152-0

DPJ FORMA ANTERIOR (EJERCICIO 2007)

8	TOTAL IMPUESTO DETERMINADO (DESPUES DE ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO PAGADO EN EL EXTERIOR) (SI 6 ES MAYOR O IGUAL A 7) (6-7)				1.866.286.169
9	IMPUESTO DETERMINADO IGUAL A CERO (SI 6 ES MENOR QUE 7) ...(ITEM 8=0)				
IMPUESTOS PROPORCIONALES		BASE IMPONIBLE	IMP. BASE TERRITORIAL (A)	IMP. ACREDITABLE PAGADO EXT. (B)	IMP. PROPORCIONAL A PAGAR (A-B)
10	FUENTE TERRITORIAL: ENRIQUECIMIENTO GRAVABLE (VIENE CASILLA N° 3, ITEMS 170)	0			
11	FUENTE TERRITORIAL: GANANCIAS FORTUITAS				
12	FUENTE EXTRATERRITORIAL: ENRIQUECIMIENTO GRAVABLE (VIENE CASILLA N° 4, ITEMS 406)	0			
13	FUENTE EXTRATERRITORIAL: DIVIDENDOS MINEROS				
14	FUENTE EXTRATERRITORIAL: DIVIDENDOS PETROLEROS				
15	FUENTE EXTRATERRITORIAL: OTROS DIVIDENDOS				
16	FUENTE EXTRATERRITORIAL: GANANCIAS FORTUITAS				
17	TOTAL IMPUESTOS PROPORCIONALES (10+...+16)				0
18	TOTAL IMPUESTO AUTOLIQUIDADO ANTES DE REBAJAS (8+17)				1.866.286.169
REBAJAS AL IMPUESTO AUTOLIQUIDADO					
19	REBAJAS POR INVERSIONES	VIENE DEL AÑO 2004		662.703.652	
20	OTRAS REBAJAS				
21	TOTAL REBAJAS ((19+20)				662.703.652
22	TOTAL IMPUESTO DEL EJERCICIO (SI 18 ES MAYOR QUE 21) (18-21)				1.203.582.517
23	IMPUESTO DEL EJERCICIO IGUAL A CERO (SI 18 ES MENOR QUE 31) ...(ITEM 22=0)				
ANTICIPOS APLICABLES AL IMPUESTO DEL EJERCICIO					
24	IMPUESTOS RETENIDOS EN EL EJERCICIO			1.259.799.332	
25	ANTICIPO POR ENAJENACION DE INMUEBLES				
26	ANTICIPOS DE IMPUESTOS (DECLARACION ESTIMADA) PLANILLA N°			766.940.198	
27	IMPUESTO PAGADO EN DECLARACION SUSTITUIDA PLANILLA N°			0	
28	TOTAL ANTICIPOS (24+...+27)				2.026.739.530
29	TOTAL IMPUESTO (SI 22 ES MAYOR O IGUAL A 28) (22-28)				0
30	CREDITO DEL EJERCICIO (SI 22 ES MENOR A 28) (28-22)				823.157.013
CREDITO DE IMPUESTO ACTIVOS EMPRESARIALES					
31	CREDITO DE IMPUESTO A LOS ACTIVOS EMPRESARIALES ACUMULADO		0		
32	CREDITO IMPUESTO ACTIVOS EMPRESARIALES APLICABLE EN EL EJERCICIO (MONTO IGUAL O MENOR A 29)			0	
33	TOTAL DE IMPUESTO DESPUES DE APLICAR CREDITOS DE ACTIVOS EMPRESARIALES (SI 29 ES MAYOR O IGUAL A 32) (29-32)				0
34	CREDITOS IMPUESTO ACTIVOS EMPRESARIALES TRASLADABLE PARA EL EJERCICIO SIGUIENTE (31-32)			0	
COMPENSACIONES					
35	TOTAL IMPUESTO PAGADO EN EXCESO EN EJERCICIO ANTERIORES NO COMPENSADOS / NO REINTEGRADOS / NO CEDIDOS		50.000.000		
36	IMPUESTO PAGADO EN EXCESO A COMPENSAR (MONTO IGUAL O MENOR A 33)			50.000.000	
37	TOTAL IMPUESTO A PAGAR, DESPUES DE LAS COMPENSACIONES (SI 33 ES MAYOR O IGUAL A 36)				0
38	IMPUESTO PAGADO EN EXCESO NO COMPENSADO / NO REINTEGRADO MAS EL GENERADO EN EL EJERCICIO				873.157.013



Fernández Machin & Asociados

Contadores Públicos - Asesores Gerenciales

R.I.F. J-31368152-0

DPJ FORMA NUEVA (EJERCICIO 2007)

25	TOTAL IMPUESTO AUTOLIQUIDADO ANTES DE REBAJAS (8+17)			1.866.286.169
ANTICIPOS APLICABLES AL IMPUESTO DEL EJERCICIO				
26	IMPUESTOS RETENIDOS EN EL EJERCICIO		1.259.799.332	
27	ANTICIPO POR ENAJENACION DE INMUEBLES			
28	ANTICIPOS DE IMPUESTOS (DECLARACION ESTIMADA) PLANILLA N°		766.940.198	
29	IMPUESTO PAGADO EN DECLARACION SUSTITUIDA PLANILLA N°		0	
30	TOTAL ANTICIPOS (26+27+28+29)			2.026.739.530
31	TOTAL IMPUESTO (SI 25 ES MAYOR O IGUAL A 30 (25-30)			0
32	CRÉDITO DEL EJERCICIO (SI 25 ES MENOR QUE 30...(30-25)			160.453.361
REBAJAS AL IMPUESTO AUTOLIQUIDADO				
33	REBAJAS POR INVERSIONES	VIENE DEL AÑO 2004	662.703.652	
34	OTRAS REBAJAS			
35	TOTAL REBAJAS (33+34)			662.703.652
36	TOTAL IMPUESTO DEL EJERCICIO (SI 31 ES MAYOR QUE 35) (31-35)			0
CREDITO DE IMPUESTO ACTIVOS EMPRESARIALES				
37	CREDITO DE IMPUESTO A LOS ACTIVOS EMPRESARIALES ACUMULADO		0	
38	CREDITO IMPUESTO ACTIVOS EMPRESARIALES APLICABLE EN EL EJERCICIO (MONTO IGUAL O MENOR A 36)		0	
39	TOTAL DE IMPUESTO DESPUES DE APLICAR CREDITOS DE ACTIVOS EMPRESARIALES (SI 36 ES MAYOR O IGUAL A 38) (36-38)			0
40	CREDITO DE IMPUESTO ACTIVOS EMPRESARIALES TRASLADABLE PARA EL EJERCICIO SIGUIENTE (SI 37 ES MAYOR A 38) (37-38)		0	
IMPUESTO PAGADO EN EXCESO				
41	TOTAL IMPUESTO PAGADO EN EXCESO EN EJERCICIO ANTERIORES NO COMPENSADOS / NO REINTEGRADOS / NO CEDIDOS	50.000.000		
42	IMPUESTO PAGADO EN EXCESO A COMPENSAR (MONTO IGUAL O MENOR A 39)		50.000.000	
43	TOTAL IMPUESTO A PAGAR, ANTES DE LAS COMPENSACIONES... 36-42 debería decir 39-42			0
COMPENSACIÓN				
44	CRÉDITO POR COMPENSACIONES ACUMULADAS			
45	COMPENSACIONES POR CRÉDITOS PROPIOS			
	NÚMERO DECLARACIÓN / TRIBUTO	EJERCICIO	MONTO	
	/		0	
46	COMPENSACIONES POR CRÉDITOS ADQUIRIDOS (CESIÓN)			
	RIF CEDENTE / N° DECLARACIÓN	TRIBUTO	EJERCICIO	MONTO
	/			0
	/			0
47	RESOLUCIONES DE RECONOCIMIENTO DE CRÉDITOS(1) REPETICIÓN DE PAGOS(2) DEVOLUCIÓN RETENCIÓN IVA(3) DEV RET IVA ADQUIRIDOS CESIÓN			
	TIPO RESOLUCIÓN / RIF CEDENTE	N° RESOLUCIÓN	FECHA	MONTO
	/			0
	/			0
	/			0
	/			0
48	COMPENSACIÓN (TOTAL 314+319+325+330+335+340+345)			0
49	TOTAL IMPUESTO A PAGAR, DESPUÉS DE LAS COMPENSACIONES (43-48)			0
50	IMPUESTO PAGADO EN EXCESO NO COMPENSADO/NO REINTEGRADO MAS EL GENERADO EN EL EJERCICIO 41-42+32			210.453.361



COMPARACIÓN DE DIFERENCIAS

	<u>ANTERIOR</u>	<u>ACTUAL</u>
ISLR CALCULADO	1.866.286.169	1.866.286.169
REBAJAS	(662.703.652)	0
IAE	0	0
ISLR CAUSADO	1.203.582.517	1.866.286.169
COMPENSACIONES EXCEDENTES EJERCICIOS ANTERIORES	(50.000.000)	(50.000.000)
ANTICIPOS	(1.259.799.332)	(1.259.799.332)
DECLARACIÓN ESTIMADA	(766.940.198)	(766.940.198)
A PAGAR (COMPENSAR)	<u>(873.157.013)</u>	<u>(210.453.361)</u>
COMPOSICIÓN POR COMPENSAR		
ESTIMADA	766.940.198	160.453.361
COMPENSACIONES EXCEDENTES EJERCICIOS ANTERIORES	0	50.000.000
ISLR RETENIDO EJERCICIO	106.216.815	0
SEGÚN PLANILLA	<u>873.157.013</u>	<u>210.453.361</u>
ANTICIPOS UTILIZADOS		
ISLR RETENIDO EJERCICIO	1.153.582.517	1.259.799.332
ESTIMADA	0	606.486.837
POR COMPENSAR	106.216.815	0
TOTAL ISLR RETENIDO EJERCICIO	<u>1.259.799.332</u>	<u>1.866.286.169</u>
PÉRDIDA DE BENEFICIOS		
REBAJA NVAS INVERSIONES VENCIDAS		662.703.652
CR IAE		0
	<u>0</u>	<u>662.703.652</u>
	<u>(873.157.013)</u>	<u>(873.157.013)</u>

Así las cosas, traemos a colación el criterio de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia expresado en la Sentencia N° 00276 de fecha 05 de marzo de 2008, caso: CEMENTOS CARIBE C.A., cuyo tenor es el siguiente:

"(...omissis...) es necesario señalar que las rebajas de impuestos son aquellas cantidades que se permiten disminuir del impuesto determinado luego de aplicada la tarifa correspondiente. La diferencia que se obtiene después de restar la rebaja constituye el monto definitivo del impuesto a pagar, el cual podrá ser pagado haciendo uso de cualquiera de los métodos de extinción de las obligaciones tributarias permitidas por el Código Orgánico Tributario (...omissis...)"