

LA CONTABILIDAD COMO BASE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VENEZUELA

(Accounting as a basis for the determination of income tax in Venezuela)

Recibido: 01 de agosto de 2013 **Aceptado:** 15 de octubre de 2013

Nava, Jhaidee

URBE – Universidad Privada Dr. Rafael Belloso Chacín
jhaidee_carolina_190@hotmail.com

Colmenares, Miriam

URBE – Universidad Privada Dr. Rafael Belloso Chacín
profesora.miriam@gmail.com

RESUMEN

La contabilidad como técnica de información financiera registra y procesa las operaciones mercantiles de una entidad económica, tiene estrecha relación y una significativa importancia con los sistemas tributarios modernos; estos se encuentran basados en manifestaciones de riqueza, fundamento principal para la aplicación de tributos, en función del principio de capacidad contributiva. Desde el punto de vista jurídico y legal, esta ha sido presentada como un requisito legal para las empresas durante la ejecución de sus operaciones en el país, tal como indica el artículo 33 del Código de Comercio Venezolano (Congreso de la República de Venezuela, 1955) en el que se refleja que todo comerciante debe llevar en castellano la Contabilidad utilizando todos los libros auxiliares necesarios, con la finalidad de tener el mayor orden y claridad de todas las operaciones desarrolladas. La Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) hace mención en su artículo 90 acerca de la obligación por parte de los contribuyentes de llevar en forma ordenada y ajustada a los principios de Contabilidad generalmente aceptados en Venezuela los libros y registros, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos los bienes, activos y pasivos relacionados con las declaraciones efectuadas. Partiendo de estas consideraciones, se realizó una investigación de tipo aplicada, descriptiva y bibliográfica, presentando como objetivo general analizar a la Contabilidad como base para la determinación del Impuesto sobre la Renta en Venezuela. Concluyéndose que los estados financieros deberán presentar toda la información económica captada durante el ciclo contable, cumpliendo con los postulados establecidos en las normas contables respectivas para garantizar la uniformidad de la información, formando la base para la determinación de tributos puesto que tipifican el resultado económico final. Por último, la investigación presenta un aporte a la comunidad científica al destacar la relevancia de la adecuada clasificación de partidas para garantizar consistencia en la información económica.

Palabras clave: Contabilidad, Determinación, Impuesto Sobre la Renta, Registros contables.



ABSTRACT

Accounting as a financial reporting technique records and processes the business operations of an economic entity, it's closely related and has a significant importance in modern tax systems; these are based on demonstrations of wealth, the main foundation for the application of taxes, depending the principle of ability to pay. From the legal point of view, Accounting has been presented as a legal requirement for companies during the execution of operations in the country, as stated in Article 33 of the Venezuelan Commercial Code (Congress of the Republic, 1955) which reflects that all merchants must bear in Castilian accounting ledgers, in order to have the greatest order and clarity of all operations performed. In addition, the Law on Income Tax (National Assembly of the Bolivarian Republic of Venezuela, 2007) mentions in his article 90 about the obligation of taxpayers to bring in an orderly and adjusted to accounting principles generally accepted in Venezuela's books and records, in order to constitute integrated media control and verification of all property, assets and liabilities related to the statements made. Based on these considerations, a descriptive, applied and literature research was made, presenting as general objective analyze Accounting as a basis for determining the income tax in Venezuela. Concluding that the financial statements should present all financial information captured during the accounting cycle in compliance with the principles set forth in the respective accounting standards to ensure consistency of information, forming the basis for the determination of taxes since typify the economic bottom. Finally, the research presents a contribution to the scientific community, highlighting the importance of proper classification of items to ensure consistency in the information economy.

Keywords: Accounting, Determination, Income tax, Accounting records

INTRODUCCIÓN

La Contabilidad es catalogada como una herramienta encargada de suministrar información económica y financiera, tanto cuantitativa como cualitativa, expresada en términos de unidades monetarias, en la que no solo se registran hechos económicos en forma sistemática, cronológica, siguiendo un conjunto de procedimientos relativos a la acumulación y registro de la información; sino que se analizan diversos parámetros, tales como los ingresos, costos y gastos para la toma de decisiones por parte de los directivos de las organizaciones.

La utilidad de esta herramienta no llega hasta ahí, debido a que también es catalogada como base para la determinación y cálculos de impuestos referentes a cada sociedad mercantil; a su vez representa una herramienta generadora de información enfocada en dar cumplimiento a las obligaciones fiscales y legales del contribuyente.

De acuerdo con Maci citado por Diéguez (2003), el objeto de la Contabilidad consiste en examinar el patrimonio de la empresa para establecer su naturaleza, las características y las relaciones entre las diversas cuentas, determinando finalmente la capacidad contributiva del contribuyente.



En resumen, al analizar la relación principal de la Contabilidad con la determinación de tributos por parte del contribuyente, se evidencia que no se trata de materias aisladas; en este sentido, la técnica contable constituye un instrumento para determinar cuáles serán los hechos sujetos a impuestos; en base a los datos contabilizados en los registros del contribuyente se establecen los importes exactos de la base imponible de los diferentes tributos.

Actualmente, se reconoce fácilmente la importancia que tiene la información contable dentro de una empresa, tanto desde el punto de vista administrativo como fiscal. De existir cualquier inconsistencia en la información allí contemplada podrán verse afectadas gravemente ambas áreas, puesto que al existir inconsistencias o al no reflejarse los datos económicos reales, el tributo a pagar no será el procedente, dado que la base imponible no será calculada con exactitud.

Dicha investigación representa un aporte significativo, ya que se analiza cómo la inconsistencia en la información contable influye al momento de la determinación tributaria, destacando cómo los resultados de los sistemas de información contable representan la base primordial para dicha determinación. A su vez, beneficia a la comunidad académica y profesional, representando un tema de interés vigente en la profesión contable, no explorado anteriormente por la comunidad científica venezolana.

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Con base en las características propias de la investigación, y en función de su objetivo general, el cual estuvo orientado en analizar a la Contabilidad como base para la determinación del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, se considera de tipo aplicada y descriptiva. Asimismo, se encuentra inscrita bajo el ámbito documental, enmarcada en un diseño bibliográfico, no experimental y transversal.

Por otro lado, para la obtención de datos se utilizaron los métodos de análisis, síntesis e inducción, utilizando las guías de observación documental, matrices de análisis y fichas electrónicas como instrumentos de recolección de datos, y recurriéndose a la triangulación de teorías de diversos autores, análisis crítico y cualitativo de los contenidos como técnicas para el procesamiento de la información.

RELACIÓN EXISTENTE ENTRE LA CONTABILIDAD Y LA DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS.

Las operaciones y transacciones económicas efectuadas por una organización se reflejan en los estados financieros, tal como indica Romero-Muci (2009b). Estos representan la situación económica y financiera en un momento determinado; la información contable no es meramente descriptiva, sino más bien valorativa de los hechos que suceden. Tales hechos pueden ser económicos o financieros, y se registran en la Contabilidad, plasmándose luego en diversos estados financieros como el de situación económica y el de resultados, incidiendo en las distintas declaraciones impositivas.



Para emitir estados financieros conformes con la realidad económica, se debe producir en primer lugar el proceso contable en su totalidad; tal como afirma Fernández (2007), dicho proceso debe reflejar la totalidad de los intercambios, registrando los atributos de fecha, descripción y precio en forma exacta a su debido tiempo para efectuar las valuaciones que correspondan

Esta materia no está aislada con respecto a la determinación de tributos; la Contabilidad sirve como base para la elaboración de los balances comerciales, los cuales se utilizarán posteriormente para determinar la base imponible correspondiente. En este orden de ideas, se considera a la Contabilidad como una de las herramientas más versátiles puesto que puede adaptarse a las necesidades del usuario, bien sean administrativas y de control abarcando hasta fines fiscales.

Cabe destacar lo establecido por Ramírez (2008) al referirse a la Contabilidad fiscal como un sistema de información orientado a dar cumplimiento a las distintas obligaciones fiscales. Esta es una herramienta o en este caso; una rama específica de la Contabilidad, a través de la cual se le da cumplimiento a las obligaciones fiscales establecidas por el Estado.

Por otro lado, en cuanto a la Contabilidad comercial, Pombo (2010) ilustra la finalidad e importancia de esta herramienta en la gestión empresarial, puesto que está orientada a la planificación y control a través de la adecuada interpretación y medición del patrimonio y sus variaciones, siendo necesaria desde un punto de vista legal y práctico, pero también constituye un punto de partida para la Contabilidad fiscal.

Ambos campos, tanto el contable como el fiscal persiguen un propósito similar, alcanzar los objetivos de la organización. La Contabilidad comercial se enfoca en la comunicación y análisis de los resultados plasmados en los estados financieros, el fiscal se dirige a la determinación de tributos. Se puede establecer que son dos materias tan altamente relacionadas que al modificar o alterar alguna de los elementos componentes de alguna de ellas, pueden variar los resultados de la otra, siendo graves para el usuario que las maneja.

Cabe destacar lo expresado por Ferullo, Gretti y Vita (2000), quien indica que a través de la Contabilidad se determina si un contribuyente ha experimentado variaciones en su situación patrimonial, a través de los elementos de la base imponible, como la renta, los consumos y el patrimonio.

Ahora bien, otro elemento imprescindible para la realización de este análisis es la utilidad contable plasmada en los estados financieros. En virtud de ello, Alexander y Sarphe (2003) se refiere a esta como los beneficios resultantes de las diferencias entre gastos e ingresos, así como aquellos gastos asociados con el capital. No es hasta el final del ejercicio, cuando se conoce con exactitud la magnitud del resultado o de las pérdidas generadas, siendo función de la Contabilidad la determinación y medición del beneficio económico.

Según indica, Chico (2005) para establecer la base imponible se parte del resultado contable; se debe imponer una serie de ajustes para adaptar dichos datos a los principios que rigen los impuestos. Una vez obtenida la base imponible se dimensiona de forma efectiva la capacidad contributiva del contribuyente, tomándose en consideración elementos fundamentales para su determinación del tributo.

Por otra parte, se destaca lo expresado por Navarre (2007), quien hace referencia a la relación del derecho tributario con la Contabilidad, expresando que esta disciplina es un instrumento de información de la administración tributaria, en virtud de la realización de los hechos imposables y la determinación de las bases imposables de los distintos tributos.

Con base en los planteamientos expuestos, se infiere la gran relevancia de la Contabilidad fiscal para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias, al analizar los hechos sujetos a impuestos. Cabe lugar resaltar que la relación intrínseca entre la Contabilidad y la determinación de tributos está dada por la aplicación de la Contabilidad fiscal para analizar la información registrada en la Contabilidad comercial relacionada con los tributos, pues los datos en ella incluidos son de vital importancia para el cálculo de los estos.

De igual forma, elementos como la utilidad contable y la base imponible, a pesar de que cada uno de estos tienen una finalidad diferente, están interrelacionados entre sí, puesto que la utilidad contable se utiliza para dimensionar la base imponible, determinando si el contribuyente está en la obligación de tributar de acuerdo con lo establecido en la ley, y en función de ello, realizar los ajustes correspondientes, obteniendo el resultado fiscal al cual se le aplicará la alícuota correspondiente para el pago del tributo respectivo.

Asimismo, los resultados económicos del período contable están reflejados en los estados financieros de la entidad, siendo esta una de las principales funciones de la denominada Contabilidad comercial. A través de los resultados obtenidos se realiza una clasificación de la información para la elaboración de los estados financieros, lo que servirá de base para la determinación de los diversos tributos que haya lugar, pues elementos como la renta, los consumos y las modificaciones en el patrimonio del contribuyente son factores que inciden en la manifestación de la capacidad contributiva.

IMPORTANCIA DE LA CONTABILIDAD PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Declaración del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 2009) N°4 hace referencia a la información contable como de gran utilidad para la toma de decisiones y a la selección de diversos cursos de acción específicos a seguir.

Por otro lado, la Declaración de Principios de Contabilidad N°0 (Federación de Colegios de Contadores Públicos, 1997) ilustra a la Contabilidad como una disciplina analítica, generadora de información económica y financiera. Además de ello, presenta un valor añadido debido a que ofrece los datos contables a sujetos interesados, quienes en

función de su necesidad le darán una aplicación específica a la información contable, constituyéndola en un instrumento para la toma de decisiones.

Brito (2009) tipifica a la Contabilidad como una herramienta, que permite una vez registrada y clasificada la información derivada de las transacciones económicas, realizar análisis pertinentes de los estados financieros en aras de direccionar los objetivos trazados por parte de la gerencia.

Se puede observar la existencia de cierta discrepancia en cuanto a la conceptualización exacta de la Contabilidad, esta puede ser considerada como una técnica contable, una herramienta, un sistema de registro de información o una disciplina, lo cierto es que aún no se ha concretado de forma puntual por ningún autor dicha conceptualización, debido a la existencia de diversos puntos de vista.

Al respecto, Déniz y otros (2008) destaca a la Contabilidad como una disciplina clave para el buen funcionamiento de determinada actividad económica. Mientras que otros autores, como Brito (2009) parecen estar más inclinados a establecer a la Contabilidad como una herramienta.

En otro orden de ideas, los Principios de Contabilidad representan los postulados teóricos a seguir para la presentación y clasificación de la información financiera. En Venezuela, dichos principios han sido modificados, ya que a través de los boletines BA VEN-NIIF emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, se aprobaron las Normas Internacionales de Información Financiera estableciendo las respectivas fechas para su adopción.

Por otra parte Romero-Muci (2005), expresa que los principios contables constituyen un conjunto de normas técnicas, las cuales representan un punto de referencia para la interpretación de los registros contables. A este respecto, la información contable registrada en los sistemas, una vez sintetizada y analizada, conformará los estados financieros, representando la situación financiera y económica de la entidad.

Por ello, se ratifica la relevancia la información contable. Al existir inconsistencias en el punto inicial o también llamado punto base del proceso contable, acarreará una serie de deficiencias en el resto del proceso, originando unos estados financieros no representativos de la situación económica y financiera de la organización, lo cual puede afectar la determinación del enriquecimiento neto y por ende, la declaración del impuesto sobre la renta.

Desde la perspectiva de la investigadora, si la información incluida en la Contabilidad no es la correcta, al final del ejercicio económico se pueden presentar inconsistencias en los estados financieros, o bien sea, se encontrarán partidas con cifras excesivamente elevadas no correspondientes con lo realmente efectuado.

La Contabilidad se cataloga como una herramienta necesaria e imprescindible para el desarrollo de las actividades empresariales; además de ello, desde el enfoque tributario permite determinar con exactitud las modificaciones en el patrimonio del contribuyente,

obteniendo de esta forma una imagen fiel, confiable de la situación financiera y los resultados a través de los cuales se determinará el impuesto sobre la renta. Asimismo, se puede mencionar lo establecido por Déniz y otros (2008), quien expresa que en los estados financieros se presentan de forma sintetizada las dimensiones de las operaciones económicas y su evolución dentro de un período determinado.

Los estados financieros de una entidad representan la base sobre la cual se toman las decisiones gerenciales, ello en función de los datos plasmados en la utilidad o pérdida del ejercicio. Además, estos categorizan el enriquecimiento neto del contribuyente sobre el cual se aplicarán una serie de alícuotas para la determinación del Impuesto sobre la Renta, en virtud de las dimensiones de dicho enriquecimiento.

Aunado a ello, se presenta el factor relacionado con la técnica probatoria de la Contabilidad, ya que los asientos contables no representan ningún tipo de valor en cuanto al gasto realizado para la Administración Tributaria, establecido de esta forma por Romero-Muci (2009a).

En el artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) expone: "...las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellos".

Es obvia la importancia de la Contabilidad para la determinación del Impuesto sobre la Renta. Los estados financieros son el elemento primordial y sustancial en virtud de los datos reflejados en los mismos, e indicarán la base imponible de dicho tributo. Además, la base imponible que en este caso será la utilidad contable, debe estar lo suficientemente respaldada por los soportes pertinentes en virtud de lo establecido en el artículo anteriormente mencionado.

NORMAS ESTABLECIDAS EN VENEZUELA PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

A continuación se abordan diversas normas contables relacionadas con la imposición a la Renta en Venezuela. La ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) señala en su artículo 90 ciertos parámetros a cumplir en cuanto a los registros contables del Impuesto sobre la Renta, estableciendo que los contribuyentes están obligados a llevar en forma obligatoria y ajustados a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela todos los libros y registros regulados por dicha Ley, así como aquellos que constituyan medios integrados de control en cuanto a los activos y pasivos relacionados con el enriquecimiento que se declara.

Analizando lo plasmado en el artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007), se infiere que los contribuyentes deben llevar los libros y registros ajustados a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela.

Cabe destacar la normativa aprobada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela en el año 2004; a través del cual se adoptaron las Normas Internacionales de Información Financiera, mediante las fechas de adopción indicada en los Boletines de Aplicación BA VEN-NIF.

A través del Boletín de aplicación N°8 Versión 0 (BA VEN NIF N° 8 V0) denominado "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN NIF)", incluido en el Boletín informativo de la FCCPV N°00010 de fecha 31 de diciembre de 2011, se clasifica a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN NIF) identificándose los pronunciamientos que la conforman (Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, 2011).

Al respecto, Fernández (2012) señala claramente que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela VEN-NIIF serán aplicados por las empresas que preparen estados financieros requeridos por cualquier disposición legal venezolana.

Bajo este precepto, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela están catalogados bajo las siglas VEN-NIF con los respectivos Boletines de aplicación, la cual dependerá de la clasificación respectiva. En este sentido, los VEN-NIF (GE) correspondiente a los Principios de Contabilidad para las grandes entidades se encuentran conformados por los Boletines de aplicación junto con las Normas Internacionales de Información Financiera.

El otro grupo está conformado por las VEN-NIF para PYME, correspondiente a los principios de contabilidad que adoptarán las pequeñas y medianas entidades, conformados por los boletines BA VEN-NIF, aplicables en forma conjunta con las NIF para PYMES. Asimismo, aún se espera algún pronunciamiento por parte de los organismos competentes del Estado, para darle la obligatoriedad como requisito para emitir la información financiera.

Por su parte, Fernández (2012) afirma que las principales dificultades provienen en la aplicación de la Contabilidad básica, hasta el presente se seguirá con la Contabilidad por partida doble, y los registros contables se seguirán haciendo de la manera como tradicionalmente se venían efectuando. A través de una breve reflexión, se llega a pensar que en Venezuela todavía no se han adoptado completamente las Normas Internacionales de Información Financiera, por lo menos en el caso de algunas pequeñas y medianas empresas.

Ello se encuentra respaldado por el pronunciamiento emitido por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) en el Boletín VEN-NIF N° 8 de fecha marzo del 2011, donde básicamente se indica que en Venezuela los PCGA se aplican conjuntamente con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Ahora bien, independiente de los principios aplicados, los hechos económicos y financieros reflejados en los estados financieros deben obedecer la situación actual del negocio, de lo contrario no solo los datos económicos son errados sino también al momento de la determinación de impuestos, esta también será errada. De manera tal, el

proceso contable debe captar inicialmente todos los cambios de las operaciones, para que estos reportes puedan representar la razonabilidad de la realidad económica.

En resumen, la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) en su artículo 90 indica que los contribuyentes deberán aplicar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados con la finalidad de comprobar el enriquecimiento neto, según lo expresado en los registros contables. De igual forma, las anotaciones incluidas en los libros respectivos deberán estar soportadas con los probatorios.

En este sentido, es relevante recordar lo expuesto por Romero-Muci (2009a) al indicar que el asiento contable no debe confundirse con el soporte de la transacción económica. Ello se encuentra estrechamente relacionado por lo señalado por Fernández (2007) al indicar que las diferentes operaciones realizadas por una entidad no solo deben estar reflejadas en la Contabilidad, sino que deben estar soportadas por una serie de documentos mercantiles con la finalidad de servir como evidencia de la transacción realizada.

Por otra parte, se evidencia que para la contabilización del Impuesto sobre la Renta se aplica la Declaración de Principio de Contabilidad N° 3 revisada el 30 de agosto de 2003 (Federación de colegios de contadores públicos de Venezuela, 2003), la cual indica el tratamiento contable y la forma de informar en los estados financieros el impacto del Impuesto sobre la renta causado en el periodo, así como también la información a revelar en tales estados financieros, y la presentación del impuesto diferido activo y pasivo derivados de las ganancias obtenidas.

Actualmente en Venezuela, esta normativa se encuentra derogada. No obstante, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela dentro de la lista de las normas aprobadas consideró la Norma Internacional de Contabilidad N° 12, en la cual se prescribe el tratamiento contable del impuesto a las ganancias.

Resaltando brevemente algunas semejanzas y diferencias entre estas, se destaca inicialmente que ambas normativas establecen los criterios para la contabilización del Impuesto sobre la Renta, el cual incluye tanto impuestos nacionales como extranjeros. La NIC 12 además de especificar su aplicación a los impuestos nacionales y extranjeros sujetos a imposición, señala la inclusión de otros tributos; tales como las retenciones sobre dividendos.

Por ello, el alcance en ambas normativas sigue siendo básicamente el mismo; sin embargo, este se amplía un poco más con la NIC 12 al incluir las retenciones sobre dividendos pagadas por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa.

Asimismo, la NIC 12 establece claramente el significado de la base fiscal o tributaria de un activo o pasivo, lo cual no había sido considerado por la DPC 3. Desde un punto de vista muy general, la NIC 12 presenta la posibilidad de reconocer un activo o pasivo por

impuesto diferido, lo cual no sería posible de hacerlo aplicando la DPC 3, puesto que esta es mucho más conservadora en referencia a este planteamiento.

Cabe señalar que la aplicación de la NIC 12 no representa de manera alguna cambios en las declaraciones de impuestos, ya que estas se rigen por las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por lo que su impacto es meramente en la presentación de la información financiera.

En este sentido, la adopción de las NIIF no tendrá mayor efecto sobre la determinación del enriquecimiento neto o pérdida fiscal. Al respecto, es valedero lo indicado por Peña (2003) al hacer referencia a que la determinación del enriquecimiento o pérdida fiscal se hace a partir del resultado contable, el cual debe ser conciliado para determinar la renta gravable.

UTILIZACIÓN DEL ESTADO DE RESULTADOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL ENRIQUECIMIENTO NETO DE ACUERDO CON LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (2007)

Uno de los reportes más importantes para las organizaciones de hoy en día, es el estado de resultados o también conocido como estado de ganancias y pérdidas; en este estado financiero se materializa el resultado económico generado por la realización de actividades durante un periodo determinado, fijando a su vez los costos y gastos incurridos para la generación de las riquezas obtenidas, resumiendo de esta forma el rendimiento económico obtenido.

Según estas ideas, se destaca lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007) en el artículo 1, según la cual “los enriquecimientos netos, anuales y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta ley”.

De acuerdo con Ruiz (2004), los ingresos brutos representan aquellos beneficios económicos obtenidos por un contribuyente, bien sea natural o jurídico por cualquier actividad que realice sin tomar en consideración los costos o deducciones incurridos en la generación de dichos ingresos.

Asimismo, la Ley de Impuesto Sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) en su artículo 16 establece que el ingreso bruto global de los contribuyentes está constituido por el monto de las ventas, arrendamientos, así como otros proventos regulares o accidentales, producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por libre ejercicio de profesionales no mercantiles, así como aquellos provenientes de regalías.

A efectos de la determinación de este tributo, es necesario incluir todos los ingresos tanto territoriales como extraterritoriales dentro del estado de resultados y de esta forma garantizar que la información plasmada sea la correcta, considerando que los datos obtenidos de la utilidad neta son los utilizados para la determinación del tributo. Conjuntamente, los costos también representan otro de los factores incidentes en la



determinación de este tributo; las magnitudes monetarias de los mismos se encuentran establecidas en el estado de resultados de la entidad económica.

Además de ello, Candal (2005) identifica a la normalidad de los costos como la relación que estos deben guardar con la actividad principal de la empresa; igualmente deben ser considerados indispensables para la producción del bien o servicio, en virtud del requisito de la necesidad. Asimismo, estos deben ser realizados dentro del país para ser deducibles.

En caso de que la empresa incurra en costos realizados fuera de Venezuela, la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) indica en el segundo párrafo del artículo 21 que dichos costos pueden ser imputables a los ingresos de fuente extranjera para obtener la renta bruta de fuente extraterritorial.

Por otro lado, la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) prevé un conjunto de deducciones en el artículo 27, específicamente en los numerales del 1 al 22, siendo un total de 22 deducciones con la posibilidad de ser aplicadas por el contribuyente aquellas que haya incurrido al momento de la generación de la renta durante el ejercicio fiscal para la obtención de la renta neta. Entre estas se encuentran las siguientes:

- Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio.

- Los intereses de capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta.

- Las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo, determinadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo.

Asimismo, Fraga, Sánchez y col (2008), establecen que las deducciones son partidas que la ley permite deducir del ingreso bruto siempre y cuando estén lo suficientemente respaldadas por el contribuyente, en caso de que sean requeridas por las autoridades fiscales competentes.

En cuanto a los requisitos de la deducibilidad de los gastos, tal como indica Bolívar (2006) comprenden la normalidad, causación y necesidad de la erogación de la cual se trate. La normalidad del gasto está relacionada con el quantum del gasto, el cual no debe ser exorbitante ni salirse de lo normalmente establecido en el mercado.

Sol y Octavio (2003) destaca que resulta difícil establecer un parámetro para medir la normalidad del gasto, algunos elementos de subjetividad pueden incidir en la valoración de ciertos casos. Otro de los elementos de la deducibilidad de los gastos corresponden a la necesidad, según lo expresado por el autor mencionado anteriormente, la necesidad es la relación entre el gasto y la producción de la renta.



Con base en lo discutido anteriormente, es relevante para el contribuyente cumplir con esta serie de requerimientos en cuanto a los gastos, para su deducibilidad al momento de realizar la determinación del enriquecimiento. Igualmente, desde el punto de vista de la elaboración de los estados de resultados, es primordial para el sujeto pasivo tener toda la información compactada, unificada de manera que coincida con la ocurrencia del gasto y pueda ser utilizada como base para una determinación efectiva del Impuesto sobre la Renta.

En referencia a esto, cabe destacar lo plasmado por Sáez, Fernández y Gutiérrez (2004) al referirse a los costos como las cargas realizadas en el periodo contable ocasionados por la actividad principal de la entidad. Analizando lo anteriormente expuesto, la necesidad de los gastos está estrechamente relacionada con la producción de la renta, no con la actividad principal de la empresa, ya que son los costos los que deberían estar completamente relacionados con la actividad comercial o principal de la organización.

Para fines fiscales la situación es diferente, debido a que en aras de poseer una estructura de costos y gastos procedentes desde el punto de vista tributario, deben ser reconocidos por la Administración Tributaria. Asimismo, se requiere que estén interrelacionados con la actividad principal del contribuyente para ser deducibles.

Por otro lado, otro requisito para la deducibilidad de los gastos es que estos no sean imputables a los costos, es decir, no hayan sido considerados como costos en la conciliación de rentas. Además, el gasto debe ser territorial, así lo afirman Fraga, Sánchez y col (2008) al indicar que la causa eficiente del gasto debe ocurrir dentro del territorio nacional.

De esta forma, además de cumplir con los requisitos para la deducibilidad de los gastos establecidos en las normativas pertinentes, tal como lo es la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) y el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2003), el contribuyente debe mantener permanentemente en su poder todos aquellos comprobantes de la ocurrencia fidedigna del gasto, a efectos de la determinación del Impuesto sobre la Renta y a su vez, para los procedimientos de determinación y fiscalización realizados por la Administración Tributaria.

El enriquecimiento neto gravable de fuente territorial se obtiene a través de la diferencia de los ingresos brutos y los costos para determinar la renta bruta a la cual se le aplican las deducciones correspondientes para obtener la utilidad o pérdida fiscal, sumándole o restándole las pérdidas por años anteriores, obteniendo de esa forma el enriquecimiento neto gravable de fuente territorial.

Con base a lo anteriormente expuesto, la utilización del estado de resultados para la determinación del Impuesto sobre la Renta tiene gran incidencia, en virtud de los elementos contables relacionados con este último. Los ingresos, costos y deducciones se toman en consideración para calcular el enriquecimiento neto del contribuyente,

representado por las ganancias obtenidas durante el ejercicio fiscal según lo expresado en el estado de resultados.

PARTIDAS CONTABLES DEL ESTADO DE SITUACIÓN ECONÓMICA RELACIONADAS CON EL REAJUSTE REGULAR POR INFLACIÓN FISCAL

En Venezuela, de acuerdo con lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007), los contribuyentes que realicen actividades comerciales, industriales, bancarias, financieras, de seguros, reaseguros y actividades conexas que estén obligados a llevar los libros de Contabilidad deberán al cierre de su primer ejercicio gravable realizar una actualización inicial de sus activos y pasivos no monetarios, con la finalidad de atenuar los efectos de la inflación, según lo establecido en el artículo 173 de dicha normativa.

El ajuste por inflación fiscal se realiza en dos etapas a saber, en primer lugar se encuentra el ajuste inicial el cual será extraordinario, puesto que solamente se realizará una sola vez sobre los montos expresados en los estados financieros. En segundo lugar, luego de realizado el ajuste inicial por inflación, se efectuará el ajuste regular, aplicando el procedimiento establecido en el artículo 178 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007). Por otra parte, cuando el contribuyente se haya acogido al sistema integral de ajuste por inflación, no podrá sustraerse de él, tal como lo señala la LISLR (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007), en el párrafo primero del artículo 173.

Existen varias partidas contables que tienen cierta incidencia en el ajuste, es decir, la confiabilidad y determinación efectiva del mismo depende en gran manera de los datos plasmados en estas cuentas. Al respecto, Ruiz (2004) indica que la confiabilidad de los resultados en el ajuste por inflación fiscal dependerá de ciertos factores, siendo uno de ellos que no hayan errores en la clasificación de los activos y pasivos monetarios del contribuyente.

En este sentido, las partidas que se ven completamente afectadas por la inflación y sobre las cuales se deberá aplicar el ajuste, son las cuentas reales; es decir, las cuentas que conforman el balance general, siendo estas caracterizadas por las cuentas del activo, las cuentas de pasivo y de patrimonio.

En primer lugar, se encuentran las partidas de los activos no monetarios, siendo aquellas partidas no monetarias que tienen cierto efecto al momento de realizar el ajuste por inflación fiscal, tal como los inventarios de mercancía, activos depreciables o amortizables, cargos diferidos y otros activos no monetarios dependiendo de la naturaleza de la entidad económica.

Moya (2003) en referencia a los activos no monetarios, señala varios de estos: activos fijos depreciables, maquinarias, instalaciones, herramientas y vehículos; activos fijos no depreciables, tal como: terrenos, activos intangibles (derecho de fabricación, marcas, patentes, concesiones, plusvalías). Además, dentro de los activos exigibles se encuentran

las inversiones en moneda extranjera e inversiones estipuladas con cláusula de reajustabilidad.

El rubro de inventario se considera uno de los más importantes en este ámbito, puesto que en este se circunscriben todos aquellos bienes tangibles para la venta relacionados con la actividad principal de la empresa. Estas partidas son en algunos casos realmente afectadas por la inflación, de acuerdo a lo establecido en el artículo 182 de la LISLR (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) se deberá reajustar los inventarios de productos en proceso, materia prima, o productos terminados, así como mercancía para la venta a la fecha del cierre del ejercicio gravable.

Se deben tomar en cuenta en primer lugar al momento de realizar el ajuste por inflación, los inventarios de productos; siendo esta una partida muy susceptible al fenómeno inflacionario, estos productos aumentan de precios con mucha frecuencia, a pesar de que estos estén destinados a rotar con mayor rapidez que los activos fijos.

De esta forma, el inventario se estaría revalorizando en función de los precios actuales del mercado, estableciendo el precio real en virtud de los costos históricos que mantiene el contribuyente en su Contabilidad. Por esta razón, el enriquecimiento del contribuyente correspondiente a los inventarios se representaría distorsionado de no actualizarse a través del ajuste por inflación, de modo que los beneficios producto de estas mercancías pueden ser minimizados por el aumento de los precios.

Ahora bien, el mayor o menor valor que se genere por la actualización de los activos y pasivos no monetarios, así como el patrimonio, dará origen a una partida de conciliación fiscal denominada Reajuste por Inflación (RPI), a la cual se cargarán todas las diferencias ocasionadas al momento de realizar la actualización, y deberá ser tomada en consideración para la determinación de la renta gravable del contribuyente, tal como lo expresa el artículo 178 de la LISLR (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007).

En cuanto a los pasivos no monetarios, Moya (2003) revela que en los pasivos se consideran también las deudas en moneda extranjera. En este caso, los más comunes de ser objeto de ajuste por inflación por la susceptibilidad de adquirir un mayor valor nominal por efecto de la pérdida de la moneda, son las deudas representadas en moneda extranjera; no obstante, existen otras partidas que también forman parte de este rubro, así como las cuentas por pagar reajustables, el corto y plazo reajutable y otros pasivos no monetarios.

De igual forma, debe considerarse el patrimonio neto, el cual es definido por Greco (2007) como aquel que registra la diferencia entre el activo y pasivo, representando la participación de los socios en el total del activo de la empresa. Una vez actualizado el patrimonio del contribuyente, los resultados obtenidos se trasladarán tal como lo expresa la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) en su artículo 190 a la partida de actualización del patrimonio.

Al realizar el reajuste por inflación a través de la metodología fiscal su impacto se da en la utilidad o enriquecimiento neto gravable, así como el patrimonio, resultando en incremento o decremento en la utilidad fiscal, tal como señala Molina (2006).

Aunado a ello, no deben obviarse los deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007), tal como el de llevar un libro de registro de control fiscal plasmado en el artículo 181, el cual deberá contener entre otras cosas, las fechas y costos de adquisición de los activos y pasivos no monetarios, la depreciación o amortización acumulada histórica al cierre del ejercicio gravable anterior y al cierre del ejercicio gravable actual, la actualización acumulada de los costos y la depreciación o amortización desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior, la porción del reajuste correspondiente al ejercicio gravable, y el valor según libros de los activos no monetarios enajenados.

CONCLUSIONES

Como resultado de los planteamientos discutidos en referencia a la Contabilidad y la determinación de Impuesto sobre la Renta en Venezuela, se presentan las siguientes conclusiones al respecto:

En primer lugar, la Contabilidad representa la base para la captación, registro, y análisis de la información contable proveniente de las operaciones realizadas durante un periodo económico en la organización. Tal información debe ser analizada y registrada, para posteriormente ser plasmada en los estados financieros, los cuales deberán presentar toda la información captada durante el ciclo contable, cumpliendo con los postulados establecidos en las normas contables respectivas para garantizar la uniformidad de la información.

El resultado de los estados financieros formará la base para la determinación de tributos, ya que elementos fundamentales como la totalidad de ingresos y la utilidad contable al final del ejercicio, tipifican el resultado económico final. Por ello, debe existir una razonabilidad al momento del registro de la información; de presentarse algún error material ello afectará directamente los estados contables, y por ende tendrá cierta incidencia al determinar el tributo.

Aunado a ello, es necesario para el contribuyente poseer todos los documentos mercantiles que sirvan como soporte para la valoración de los registros contables, caracterizados como esenciales para determinar la validez de la información contable y los estados financieros emitidos.

De igual forma, elementos como la utilidad contable y la base imponible a pesar que cada uno de estos tiene una finalidad diferente, están interrelacionados entre sí. La utilidad contable se utiliza para dimensionar la base imponible, determinando si el contribuyente está en la obligación de tributar de acuerdo a lo establecido en la ley, y en función de ello realizar los ajustes correspondientes, obteniendo el resultado fiscal al cual se le aplicará la alícuota correspondiente para el pago del tributo respectivo.



En otro orden de ideas, el artículo 90 taxativamente indica cuáles son los principios contables que deben aplicarse para mantener un adecuado control de la información, estableciendo claramente que deben aplicarse los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela.

Con base en ello, cabe destacar que los Principios a los cuales se refiere la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) no son los mismos establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera.

La Ley establece que se deberán aplicar los Principios de Contabilidad aprobados en la República Bolivariana de Venezuela, por lo cual se encuentra una discrepancia entre lo señalado en la Ley y lo sugerido por la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, en cuanto a la aplicación de las nuevas normas contables (NIC'S – NIIF).

Además de ello, se evidencia pues, que por medio del estado de resultados se materializa el resultado económico producto de las actividades realizadas en un periodo determinado, en el mismo se categorizan la partidas de los ingresos donde se precisan los ingresos brutos obtenidos, así como los costos y gastos incurridos por la generación de dichos beneficios económicos.

Tales elementos representan la base fundamental para la determinación del enriquecimiento neto, por lo cual se considera al estado de resultados como una herramienta necesaria para la determinación del enriquecimiento neto gravable de fuente territorial.

En cuanto a las partidas contables del estado de situación económica relacionadas con el ajuste por inflación fiscal, cabe señalar al código de cuentas de una organización como una herramienta indispensable para el buen registro de las operaciones, tomando en consideración la flexibilidad de este como una de sus principales ventajas.

Por lo cual se debe tener cierta cautela al momento de registrar las operaciones en partidas no correspondientes con su naturaleza, ya que eso genera cierta distorsión en las cifras reflejadas en los estados financieros del contribuyente, y por consiguiente al momento de realizar el ajuste regular por inflación dichos cálculos no corresponderán a las cifras reales, especialmente si se ven afectadas las partidas no monetarias.

Además, se presenta como un requisito indispensable, cumpliendo con lo establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta en materia de deberes formales, llevar los libros fiscales correspondientes a los ajustes realizados como una medida de control fiscal por parte de la Administración Tributaria, así como la creación de una serie de partidas fiscales donde se cargarán o abonarán las diferencias presentadas por la inflación.

De este modo, se visualiza claramente en cuanto a aspectos meramente tributarios, tal como lo es la determinación del impuesto referente al enriquecimiento neto del contribuyente; la Contabilidad no se puede apreciar de forma aislada, debido a que es a través de esta como se les atribuye a los empresarios como contribuyentes de las

diferentes obligaciones fiscales en virtud a las normativas establecidas; estas leyes giran alrededor de la Contabilidad unificándola y disponiéndola al servicio de las metas establecidas en una organización.

En tanto que llevar una Contabilidad oportuna y eficiente permite mantener una información contable confiable y suficiente, con miras a la gestión empresarial enfocada en el logro de objetivos.

RECOMENDACIONES

En virtud de las conclusiones anteriormente exhibidas por la investigadora, se exhorta a los contribuyentes efectuar revisiones para verificar la adecuada clasificación de las partidas contables, garantizando consistencia en la información plasmada en los estados financieros, manteniendo unificada la información contable; evitando debilidades tendientes a afectar en gran manera la base imponible del impuesto, y por ende la declaración respectiva. De esta forma, se garantiza la veracidad y confiabilidad de la información, características trasladables y atribuibles a los estados financieros de la entidad.

Aunado a ello, se debe mantener en posesión la debida documentación y comprobantes necesarios con la finalidad de respaldar los asientos e información contable, constituyendo el valor probatorio de la transacción. Es importante destacar que para la aplicación de los ajustes y determinar la base imponible, la Administración Tributaria solicita a través de sus procesos de fiscalización, todos los documentos probatorios que den fiabilidad a los datos reflejados en la Contabilidad y a las declaraciones efectuadas.

Del mismo modo, los contribuyentes deben mantener los soportes respectivos de los costos incurridos, ya que las deducciones deben estar respaldadas por comprobaciones suficientes; según la normativa venezolana, específicamente se puede hacer referencia al artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007), donde se hace mención de la aceptación de los comprobantes como prueba única de haberse efectuado el desembolso.

Igualmente, se recomienda evaluar que todos estos costos cumplan con los requisitos para su deducibilidad, siendo estos causación, normalidad y necesidad de la erogación, y evitar ante una posible fiscalización por parte de la Administración Tributaria que estos no sean considerados deducibles debido al incumplimiento de dichos parámetros.

Asimismo, se recomienda mantener un control de las partidas de los pasivos a través de revisiones y de los libros contables de los gastos mensuales, así como una revisión constante de los ingresos obtenidos, para evitar filtraciones de gastos no incurridos y hasta la no contabilización de ingresos percibidos.

Por otra parte, desde el punto de vista de la investigadora el código de cuentas representa una herramienta significativa para realizar los registros contables. Por ello, se considera que la realización de un código de cuentas detallado y bien estructurado así



como entrenamientos al personal encargado de manejar este instrumento, facilitaría la clasificación adecuada de las cuentas evitando inconsistencias contables significativas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alexander, G. y Sarphe, W. (2003). Fundamentos de inversiones. Teoría y práctica. México. Prentice Hall.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2003). Reglamento de Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 5.662. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2007). Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628. Venezuela.

Bolívar, J., (2006). La renta gravable del contribuyente sometido al sistema de ajuste por inflación fiscal y los efectos de indexar el patrimonio neto negativo. Revista de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Publicación Núm. 110, P. 9.

Brito, J., (2009). Contabilidad Financiera. Venezuela. Ediciones centro de contadores.

Candal, M. (2005). Aspectos fundamentales de la imposición a la renta de sociedades en Venezuela. Venezuela. Publicación Universidad Católica Andrés Bello.

Chico, P. (2005). Impuesto sobre sociedades. España. Editorial Dykinson.

Congreso de la República de Venezuela. (1955). Código de Comercio. Gaceta Oficial 475. Venezuela.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 2009). Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PARA LAS PYMES). Documento en línea. Disponible en: http://www.cpcesfe2.org.ar/DocumentosVarios/NIIF_para_Pymes.pdf. Fecha de consulta: 19/09/2012.

Déniz, J.; Bona, C.; Pérez, J. y Suárez, H. (2008). Fundamentos de contabilidad financiera. Teoría y práctica. España. Delta publicaciones universitarias.

Diéguez, J. (2003). La contabilidad como instrumento de desarrollo. España. Colección Cooperación y desarrollo.

Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (1997). Declaración de Principios de Contabilidad (DPC) de Aceptación General en Venezuela N° 0. Venezuela.

Federación de colegios de contadores públicos de Venezuela (2003). Declaración de Principios de Contabilidad (DPC) de Aceptación General en Venezuela N° 3. Caracas, Venezuela.



- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2011). Boletín Federación de Colegios de Contadores públicos de Venezuela N° 00010. Documento en línea. Disponible en: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/BO-00010.pdf> Fecha de consulta: 19/09/2012.
- Fernández, J. (2012). Temas de actualidad tributaria en Venezuela. V Foro Tributario Homenaje al Dr. Harold Zavala. Junio. Venezuela.
- Fernández, M. (2007). Evasión fiscal y auditoría tributaria municipal. Venezuela. Editorial Horizonte.
- Ferullo, C.; Grecchi, A. y Vitta, J. (2000). La contabilidad como base de la determinación tributaria. Quintas Jornadas Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Universidad Nacional de Rosario. Noviembre. Argentina.
- Fraga, Sánchez y asociados (2008). El impuesto sobre la renta en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia. Enriquecimiento gravable y deducciones (2000-2008). Venezuela. Editorial Tonino.
- Greco, O. (2007). Diccionario contable. Argentina. Valleta Ediciones.
- Molina, V. (2006). 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 N°10. Revista actualidad FACES. Núm. 13, Diciembre, P. 14.
- Moya, E. (2003). Elementos de finanzas públicas y derecho tributario. Venezuela. Mobil-libros.
- Navarre, A. (2007). El derecho tributario ante el nuevo derecho contable. España. Editorial Wolters Kluwer
- Peña, A. (2007). Los Efectos tributarios derivados de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera: Caso Venezuela. Revista Actualidad Contable FACES. Universidad de Los Andes. Año 10, Núm. 5. Venezuela.
- Pombo, J. (2010). Contabilidad General: Administración y Finanzas. España. Paraninfo.
- Ramírez, D. (2008). Contabilidad Administrativa. México. McGraw-Hill Latinoamericana.
- Romero-Muci, H., (2005). La racionalidad del sistema de corrección monetario internacional. Venezuela. Editorial Jurídica Venezolana
- Romero-Muci, H., (2009a). Apostillas sobre la técnica probatoria de la Contabilidad. Revista de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Núm. 122, Pp. 31-62.



- Romero-Muci, H., (2009b). El sinsentido de la objetividad y de la verdad contable. Temas de Actualidad Tributaria. Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Serie de eventos Núm. 27. Página 499.
- Ruiz, J., (2004). Impuesto sobre la renta. Manual didáctico y de consulta. Venezuela. Legis Editores.
- Sáez A.; Fernández A. y Gutiérrez G., (2004). Contabilidad de costos y contabilidad de gestión. España. McGraw-Hill.
- Sol, J. y Octavio, J. (2003). Sesenta años de imposición a la renta en Venezuela. Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario