



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA**

**LINEAMIENTOS FISCALES PARA EL
DIFERENCIAL CAMBIARIO PARA LA
CORRECTA VALORACIÓN DE PASIVO EN
MONEDA EXTRANJERA EN LA EMPRESA
ALICE NEUMÁTICOS DE VENEZUELA, C.A**

Alice Neumáticos de Venezuela, C.A

**Autora: Andreina Ayala
C.I:18.957.363**

San Diego Octubre 2017



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA**

**LINEAMIENTOS FISCALES PARA EL
DIFERENCIAL CAMBIARIO PARA LA
CORRECTA VALORACIÓN DE PASIVO EN
MONEDA EXTRANJERA EN LA EMPRESA
ALICE NEUMÁTICOS DE VENEZUELA, C.A**

CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN

Claribel Mieres
10.268.485

José Manuel Hernández
18.866.015

AUTOR: Andreina Ayala
C.I.18.957.363

San Diego Octubre 2017

ÍNDICE GENERAL

	Pp.
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO	3
I LA EMPRESA	
II EL PROBLEMA	
EL Problema o situación Problemática.....	3
Formulación del Problema.....	9
Objetivos.....	10
Objetivo General.....	10
Objetivos Específicos.....	10
Justificación.....	11
Alcance.....	11
III MARCO REFERENCIAL CONCEPTUAL	
3.1 Antecedentes de la Investigación.....	12
3.2 Bases Teóricas.....	16
2.3 Definición de Términos.....	33
IV FASES METODOLÓGICAS	
3.1 Fases metodológicas.....	34
V RESULTADOS	
Fases de la Investigación.....	38
Consideraciones Finales.....	52
REFERENCIAS.....	54

Introducción

Los lineamientos fiscales actualmente, son un elemento importante en muchas organizaciones. Ya el desconocimiento de la Ley no nos exime de las sanciones que se puedan generar por su incumplimiento. Es importante que todos los contribuyentes, de los deberes formales, en el caso de las organizaciones que se establezca una planificación tributaria que le permita actuar de acuerdo a la normativa vigente. Con el fin de evitar sanciones que comprometan su operatividad tanto productiva como financiera, es por ello que surge esta investigación, la cual se desarrolla bajo la modalidad de proyecto factible. Con base en el escenario, existen entonces distintas aristas que deben ser objeto de análisis a fin de establecer los potenciales impactos de la vigencia y aplicación de todo este esquema cambiario. Ya que la economía venezolana se encuentra muy inestable, debido a la falta de divisas que son asignadas al Gobierno Nacional, realizando distintos sistemas cambiarios con tasas preferenciales como muy bien conocida Dipro la cual es constante en cambio la tasa Dicom es totalmente flotante, por ello se queda un vacío de información.

Esta investigación se realiza con el propósito diseñar y llevar a cabo lineamientos que permita adoptar lo que puede y debe lograr la compañía, en el cual se desenvuelven para conseguir sostenibilidad y desarrollo.

Sin duda alguna, todas las empresas de hoy en día, desarrollan sus actividades en un entorno cambiante debido al factor realidad país y economía por ello las lleva a estar sometidas a una creciente presión. Para obtener los beneficios generados por el nuevo entorno social, las compañías deben pensar de forma estratégica, gestionar su actividad de forma efectiva y difundir los resultados obtenidos. En el siguiente trabajo se desarrollaron los siguientes capítulos.

Capítulo I: La empresa

Capítulo II: Se establece el planteamiento del problema, se formula el objetivo general y los específicos, así como la justificación de la investigación y el alcance.

Capítulo III: Se muestran los antecedentes que sirven de marco de referencia para la

presente investigación, las bases teóricas que sustentan el estudio y se definen los términos básicos utilizados.

Capítulo IV: Abarca el fases metodológicas, que muestra el tipo y diseño de la investigación empleada.

Capítulo V: En esta etapa se presentan los resultados obtenidos , con la aplicación de los distintos tipos de instrumentos utilizados en la recolección de la información y posterior interpretación .Seguidamente se desarrolla una propuesta con las acciones correctivas para el cumplimiento de la correcta valoración de pasivo por moneda extranjera, basado en el diseño de lineamientos fiscales necesarios para tal fin , por último se describen las consideraciones finales que se consideran relevantes, derivadas de las conclusiones.

CAPÍTULO I

LA EMPRESA

1.1 Ubicación

Alice Neumáticos de Venezuela, C.A., ubicada en la Carretera Nacional Valencia – Los Guayos, Edificio Firestone sede única, Valencia, Estado Carabobo.

Reseña Histórica

Alice Neumáticos de Venezuela, C.A., antes denominada Bridgestone Firestone Venezolana, C.A., fabrica y comercializa desde 1954, neumáticos de calidad superior con servicios que los diferencian en el mercado para la satisfacción de sus clientes, atendiendo todo el mercado venezolano.

Alice Neumáticos de Venezuela, C.A., posee la más grande red de distribuidores en todo el país, con más de 350 centro de servicio integral para el cliente final.

Descripción de la Institución

Alice Neumáticos de Venezuela, C.A., se dedica a la fabricación y comercialización de neumáticos bajo la marca Firestone, productos de avanzada tecnología y optima calidad, como reflejo de los últimos avances, los neumáticos Firestone exceden las expectativas en cuanto a durabilidad, seguridad, confort y calidad.

Misión, Visión, Valores y Principios de la Empresa

Misión

Fabricar y comercializar neumáticos de calidad superior, con servicios que marcan la diferencia en el mercado para la satisfacción de nuestros clientes.

Visión

Ser el mejor lugar para laborar, donde todos sus trabajadores puedan realizarse personal y profesionalmente.

Mantenerse como empresa líder, estable y en crecimiento.

Ser los mejores en Calidad, Seguridad, Productividad, Eficiencia y Preservación del Medio Ambiente.

Trascender a las generaciones futuras modelando a través de los empleados los valores de Alice Neumáticos de Venezuela, C.A., en la sociedad.

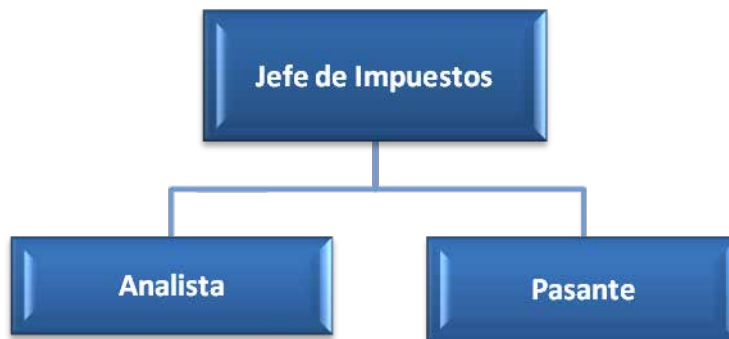
Valores

Integridad, Entusiasmo, Confianza y Orgullo, Desarrollo de los empleados, Trabajo en Equipo, Responsabilidad Social, son los valores que distinguen a nuestra gente y marcan el éxito de Alice Neumáticos de Venezuela en la industria del neumático en Venezuela.

Estructura Organizativa

El Departamento de Impuestos de Alice Neumáticos de Venezuela, C.A, ofrece los servicios de asesoría y consultoría de impuestos con un nivel de excelencia y mejora continua, buscando en todo tiempo cumplir con las metas de calidad, eficacia y eficiencia en el ámbito legal de la empresa a modo de unificar y consolidar las normas contables y jurídicas aplicables al servicio, contribuyendo a la seguridad jurídica de sus miembros, usuarios y proveedores.

Figura No. 1 Estructura Organizativa
Departamento de Impuestos
Alice Neumático de Venezuela, C.A.



Fuente: Alice Neumáticas de Venezuela, C.A. (2017)

Actividades desarrolladas durante la Pasantía

El departamento donde se llevó a cabo las pasantías, es el Departamento de Impuestos de Alice Neumáticas de Venezuela, C.A., donde se establecen todas las directrices y lineamientos generales para cumplir con todos los deberes y obligaciones formales que se deben cumplir con el fisco, llevando a su vez el control de toda la documentación legal relacionada, en cumplimiento con la normativa legal vigente.

1. Revisión de expediente: ubicación de recaudos, análisis de normas aplicables, informes y recomendaciones.
2. Redactar comunicaciones, mediante el estudio del caso y análisis de la propuesta que debe tener su fundamento en la ley, jurisprudencia y doctrina.

3. Redacción de contratos: laborales, de arrendamientos, de obras, de comodato, pólizas de seguros y honorarios profesionales, además de la revisión y visto bueno de los contratos que suscribe la empresa a través de las diferentes dependencias gubernamentales.

4. Aplicar los medios de difusión para las normas legales y sus reglamentos que sean de importancia institucional, así como velar por el cumplimiento de la normativa legal.

5. Informar al departamento de Cuentas por Pagar cuando se debe hacer la enteración del IVA.

6. Notificar al departamento de Talento Humano sobre los ARI y deducciones a ser aplicados al trabajador con el fin de velar toda la normativa legal.

7. Tramitar solvencias antes los entes públicos.

CAPÍTULO II

EL PROBLEMA

2.1 Planteamiento del Problema

La aplicación de un control cambio, consiste fundamentalmente en el establecimiento de reglamentaciones administrativas por parte del Estado con el ánimo de controlar el flujo de divisas en el país así como todas las transacciones realizadas que dan origen a la oferta y demanda de moneda extranjera.

Si bien es cierto, que este tipo de regulaciones permite al Estado evitar la fuga de capitales en determinados momentos o coyunturas país, no es menos cierto que para los demás actores de la vida económica trae consecuencias significativas, como por ejemplo al sector productivo nacional en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones internacionales.

En Venezuela, la existencia y aplicación de sistemas de control de divisas se remontan desde 1983 cuando el Ejecutivo en vista del importante déficit, se vio en la obligación de instaurar el Régimen de Cambio Diferencial (RECADI) cuya aplicación trajo consigo innumerables denuncias por corrupción consideradas de las más grandes de la historia de Venezuela.

En el mes de febrero del año 2003, se estableció nuevamente esta medida mediante la creación de la Comisión de Administración de Divisas (CADIVI) la cual trajo consigo importantes cambios en la economía nacional, no solo por la entrada en vigencia de un tipo de cambio para valorar las operaciones en divisas, sino que permitió al Estado controlar toda la oferta y demanda de la moneda extranjera y a su vez de toda la economía nacional.

Desde entonces, han sido diversas las estructuras aplicadas en la materia de acceso a las divisas, pasando por al menos diez (10) tasas cambiarias, modificaciones en las cantidades de cupos electrónicos, actualizaciones en las normas de Ilícitos Cambiarios, creación de mecanismos complementarios e inclusive sistemas de subastas, lo que sin lugar a dudas permite describir un complejo escenario donde el sector productivo se ha visto en la obligación de desarrollar su capacidad de constante adaptación.

Durante los años 2014 y 2015 fue de permanente relevancia la evaluación a efectos financieros y fiscales de los distintos sistemas existentes para la adquisición de divisas y las respectivas tasas de cambio en ellos establecidas, ya que durante ese periodo de tiempo existieron cuatro (4) mecanismos legales, a saber (i) Centro Nacional de Comercio Exterior (CENCOEX), que sustituyó a la Comisión de Administración de Divisas (CADIVI), (ii) el Sistema Complementario de Administración de Divisas (SICAD), (iii) el Sistema Cambiario Alternativo de Divisas (SICAD II) y Sistema Marginal de Divisas (SIMADI), los cuales establecían las cuatro tasas de cambio legales que coexistieron en Venezuela.

A la fecha y producto de la entrada en vigencia del Convenio Cambiario N° 35, en marzo de 2016 (en gaceta oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela N° 40.865 de fecha 9 de marzo 2016.), existen en el país dos sistemas oficiales para la adquisición de divisas: (i) el sistema de divisas con tipo de cambio protegido (DIPRO) a una tasa fija de Bs.10 por dólar, y (ii) el sistema de divisas con un tipo de cambio complementario flotante (DICOM), a una tasa de cambio fluctuante.

El DIPRO, de acuerdo con el artículo 2 del mencionado convenio cambiario, es aplicable para la liquidación de operaciones de importaciones de ciertos bienes pertenecientes a los sectores de alimentos y salud, así como las materias primas e insumos asociados a la producción de estos sectores.

Por su parte el DICOM se corresponde a todas las operaciones distintas a las indicadas en DIPRO y en todo caso por su carácter fluctuante, a diario se realizan ajustes en las tasas cambiarias aplicables bajo este esquema.

Con base en el escenario, existen entonces distintas aristas que deben ser objeto de análisis a fin de establecer los potenciales impactos de la vigencia y aplicación de todo este esquema cambiario.

Desde el punto de vista contable, se deben abordar aspectos tales como los Boletines de Aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera (BAVEN NIIF) emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela donde se establece, a fines de elaboración y presentación de estados financieros, los principios que rigen en la materia considerando los casos específicos de Valoración de Pasivos en Moneda Extranjera, sobre los cuales la misma Federación se ha visto en la obligación de pronunciarse en varias oportunidades.

Adicionalmente, el Ejecutivo Nacional emitió en fecha 5 de abril de 2016, la Resolución 16-03- 01 a través del Banco Central de Venezuela (BCV) estableciendo las normas para la valoración y registro contable de las operaciones denominadas en moneda extranjera. En términos generales, la mencionada resolución señala que los estados financieros y registros contables de activos y pasivos en moneda extranjera de los sujetos del sector bancario, deben considerar el tipo de cambio DIPRO, incluyendo la valoración de los Títulos de Capital Cubierto (TICC).

En el caso de las instituciones operadoras del mercado alternativo, deberán efectuar el registro contable de los títulos adquiridos con la finalidad de realizar operaciones en este mercado, al precio de adquisición y realizar su valoración posterior al tipo de cambio DICOM.

Desde la perspectiva fiscal, es fundamental precisar el tratamiento correspondiente a las variaciones cambiarias, ello con el propósito de evaluar la deducibilidad o gravabilidad del efecto en resultados producto de la valoración de activos y pasivos; ello pues las consecuencias de todo el esquema cambiario venezolano no culminan con su correcta presentación financiera sino que

adicionalmente, el impacto de estas variaciones tiene una incidencia significativa en la determinación del enriquecimiento neto gravable.

Por todo lo antes expuesto, surge entonces la necesidad de precisar el establecimiento de lineamientos fiscales para el tratamiento de la valoración de pasivos en moneda extranjera (Caso Alice Neumáticos de Venezuela, C.A.)

Formulación del Problema

¿Cuáles serían los lineamientos fiscales para el tratamiento del diferencial cambiario derivado de la valoración de pasivos en moneda extranjera Caso: Alice Neumáticos de Venezuela, C.A?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Proponer lineamientos fiscales para el diferencial cambiario en Venezuela para la correcta valoración de pasivo en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela, Ca.

Objetivos Específico

- Diagnosticar la situación actual con respecto a la valoración del pasivo por diferencial cambiario en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela C.A.
- Determinar la información necesaria para llevar a cabo una transacción segura desde el punto de vista del adquiriente.
- Diseñar lineamientos fiscales para diferencial cambiario en Venezuela necesarios para la correcta valoración de pasivos en moneda extranjera en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela, C.A.

Justificación

Los cambios económicos que experimenta el país, se debe que su principal ingreso de divisas es la venta del petróleo, el cual desde el año 2014 , atraviesa una crisis, por todos los altibajos del precio internacional del petróleo ,a lo anterior se suma la creación de distintos modelos cambiarios, el cual sustenta una serie de controles en la actividad económica empresarial no favorables ,ya que es muy limitado la obtención de divisas, sin embargo en este entorno la mayoría de las empresas han desarrollado o aplicado estrategias que le permitan mantenerse operativas ,por ello se debe analizar el correcto tratamiento contable para cada partida y sus posibles repercusiones fiscales.

Considerando estos puntos la investigación se justifica, ya que proporcionara a la organización lineamientos que puedan sustentar todas las posibles soluciones.

Alcances

El estudio tiene un alcance local y está delimitado para la operación fiscal en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela ubicada en Valencia. Se puede decir que a lo largo de la investigación se presentaron limitaciones que impidieron un desarrollo fluido del estudio y/o recolección de Información.

CAPÍTULO III

MARCO REFERENCIAL CONCEPTUAL

Según Galán (2010) “El marco de referencia teórico se puede entender como la fundamentación teórica dentro del cual se enmarcara la investigación que va a realizarse” (pág.11).

Esta sección del trabajo describe los lineamientos que orientan el desarrollo de la investigación desde el punto de vista teórico-práctico para guiar la búsqueda de sus elementos conceptuales, y comprende, según indica la Universidad Pedagógica Experimental Libertador, UPEL (2016), “aspectos teóricos, conceptuales, legales, situacionales de la realidad objeto de la investigación u otros según convenga al caso” (p. 34), donde se explican conceptos, términos y opiniones relacionadas con el problema en estudio y que deben ser contrastadas para establecer los consensos y disensos existentes con respecto a tales contenidos.

En la misma línea conceptual, Balestrini (2011) señala que respecto a sus vinculaciones con otros hechos o aspectos relacionados al plan de la investigación, el marco teórico contiene:

La ubicación contextual del problema dentro de una determinada situación histórico social, sus relaciones con otros hechos o problemas, las vinculaciones de los resultados a obtener con otros ya conseguidos; pero, además, las definiciones de nuevos conceptos, reformulaciones de otros, clasificaciones y tipologías a usar (p. 85).

3.1 Antecedentes de la Investigación

En el ámbito de la investigación, los antecedentes son trabajos previos de otros investigadores que se relacionan con el tema abordado, sirviendo de soporte al estudio y aportando elementos de coincidencia que se orientan en la misma dirección

del hecho o situación estudiada, de manera que establecen un marco de referencia que se considera importante para discernir en relación al tema en estudio. Sobre ese particular, Arias (2010) señala que “los antecedentes reflejan los avances y el estado actual del conocimiento en un área determinada” (p. 106), y en este caso, deben servir como modelo o patrón para el desarrollo de nuevas investigaciones que se ubiquen en la misma línea de investigación.

De acuerdo a ese planteamiento, los antecedentes deben poseer cualidades esenciales para configurarse como un precedente válido del estudio, donde deben compaginarse distintos aspectos que caracterizan la investigación. En tal sentido, a los efectos de sustentar la base de conocimientos y saberes del tema, han sido localizados algunos trabajos cuyo contenido y estrategias metodológicas utilizadas puedan servir de referencia para el presente estudio. A continuación se presentan los estudios de los siguientes autores que guardan relación con el tema.

José M Gutiérrez (2015), en su trabajo de grado para la Universidad de Carabobo, titulado “**Lineamientos de control interno para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el impuesto al valor agregado en la empresa industria venezolana de memorias Technologicas,C.A**” la presente investigación tuvo como objetivo general proponer lineamientos de control interno para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el impuesto al valor agregado en la empresa en la empresa industria venezolana de memorias Technologicas,c.a.El cumplimiento de las normas tributarias en el IVA son indispensables para el buen control fiscal en las organizaciones, evitando así el incumplimiento de las obligaciones tributarias que traen como consecuencia una serie de sanciones contempladas en el Código Orgánico Tributario. La investigación fue de campo de nivel descriptivo en modalidad de proyecto factible cuya población y muestra fue conformada por 8 personas del área administrativa y contable .Se utilizo la encuesta como técnica para la obtención de los resultados obteniendo una serie de fallas y problemas en cuanto el buen manejo de las obligaciones tributarias en materia de IVA .Finalmente se realizo la propuesta dirigida al manejo de las retenciones del IVA .Estrategias operativas de control

interno y un plan de capacitación al personal. Por tal motivo el autor concluye que la empresa carece de una planificación así como un incorrecto manejo de las retenciones de IVA , por lo que se recomienda a la Gerencia General elaborar planes de acción para detectar fallas y una evaluación periódica y constantes de los procesos internos para el ejecución de las retenciones y declaración de IVA mensual. Dicha investigación revistió importancia para el presente trabajo, ya que indica cual seria proceso correcto de las retenciones así como su declaración respectiva ante el fisco, para poder dar cumplimiento a los deberes formales.

Yeiris Anuel (2014) en su trabajo especial de grado titulado **“Lineamientos tributarios por concepto de liberalidades y donaciones establecidas en la Ley de ISLR y sus beneficios en la gestión en la empresa Maderas del Centro C.A”**. Se presenta como el trabajo de grado que permitió el diseño de parámetros que contribuyen al incentivo fiscal con ocasión al cumplimiento de la responsabilidad social de la empresa ; para lo cual se llevo a cabo el diagnostico de la situación actual a nivel fiscal , del uso de donaciones y liberalidades como deducciones del Impuesto Sobre la Renta, en la empresa objeto de este estudio; estableciendo luego los beneficios fiscales que presentan las donaciones o liberalidades como deducción del pago del Impuesto Sobre la Renta, ello conforme a la normativa legal vigente , logrando con todo ello determinar los requisitos exigidos por la administración tributaria para demostrar la correcta aplicación de la deducción legal una vez realizada una donación o liberalidad , sin incurrir en sanciones tributarias que perjudiquen el patrimonio de la empresa y la desmotiven la aplicabilidad de actividades que favorezcan el bien social a través del cumplimiento de la responsabilidad social de la empresa. La investigación se enmarca dentro del denominado proyecto factible sustentado por una investigación descriptiva de carácter documental. Los lineamientos se fundamentan en brindar los conocimientos necesarios a la empresa con ocasión al conjunto de documentos de documentos y recaudos exigidos por la legislación tributaria que permitan que el proceso de donación que realice la empresa sea llevado a cabo de forma eficiente, de manera que

cumpla con todos los extremos jurídicos ,contables y financieros que permitan una deducción del Impuesto Sobre la Renta de manera clara y transparente , cumpliendo con ello el objetivo fundamental de la deducción tributaria que es el incentivo fiscal

La investigación presentada por Anuel, tiene un gran aporte al trabajo que se desarrolla ya que trabaja con lineamientos tributarios que se encuentran referido como lograr una deducción en el cálculo de renta neta.

Quintero Luis (2013), realizo en la Universidad Rafael Urdaneta un trabajo de grado titulado **“La perdida cambiaria y su deducibilidad en la determinación del impuesto sobre la renta según el ordenamiento jurídico venezolano”** El objetivo general del presente trabajo es analizar la perdida cambiaria y su deducibilidad en la determinación del impuesto sobre la renta según el ordenamiento jurídico venezolano. El tipo de investigación es documental y en función de ello se hizo la recolección de la información, aplicando para el análisis de los datos la técnica de análisis de contenido y la hermenéutica jurídica. Las bases teóricas estuvieron fundamentadas en los planteamientos de Rodner (1983), Jarach(1985) Octavio (2000) ,Villegas (2005); y el fundamento legal de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela (1999), el Código orgánico Tributario (2001), la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007) , el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2003), la Ley del Banco Central de Venezuela (2010)y la Ley contra ilícitos cambiarios (2010).En las conclusiones se sostiene que el Control de cambio vigente desde 2003 se aplica a través de normas sub-legales como son los convenios cambiarios y que según la Ley contra ilícitos cambiarios , cualquier transacción en la moneda extranjera que se haga al régimen cambiario es contraria a su derecho ; así mismo la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007)establece en su artículo 27, condiciones concurrentes :los gastos deben corresponder a egresos causados , no imputables al costo , normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento y del análisis jurisprudencial se evidencia que mientras exista un control de cambios en el país , las perdidas por la operaciones que se realicen para la adquisición de divisas sin acudir a la Comisión Administrativa de Divisas (CADIVI) no son deducibles se

recomienda la oportuna adecuación del ordenamiento jurídico y en especial de las normas tributarias a la realidad económica del país. Este estudio sirve de base para el presente trabajo ya que se toma en consideración como debería ser la correcta deducibilidad del impuesto sobre la renta por valoración de pasivo en otra moneda, en este caso para una empresa manufacturera.

José Miguel Leal (2013) en su trabajo de grado en la Universidad José Antonio Páez “**Lineamientos administrativos para el cumplimiento de los deberes formales del IVA en el marco del plan evasión cero de la empresa Multiservicios Técnicos, RA., C.A.** El objetivo de esta información estuvo enmarcado en la propuesta de diseñar lineamientos administrativos para el cumplimiento de los deberes formales del IVA, el cual su propósito, analizar el cumplimiento de los deberes formales por parte de la empresa en virtud de conocer sus componentes , procesos de autoliquidación y su relevancia e acuerdo al código orgánico tributario , debido a que de la misma se han observada fallas en el ámbito administrativo luego del cambio y aprobación de la resolución providencia 014 de fecha 30/10/2009 publicada en la Gaceta oficial N-39296, lo que afecta el cumplimiento el cumplimiento del compromiso legal de este tributo .Por las características de la información se presenta como un proyecto factible , ya que se basa en la elaboración de una propuesta enfocándose en una investigación de campo .Se trabajo con la totalidad de la población de cinco (5) Trabajadores , como técnica de instrumento de recolección de datos utilizo la observación directa , la bibliografía y encuesta: Por último se concluyo el incumplimiento de algún deber formal en los casos específicos por ausencia de información en las facturas la no tenencia de los libros contables en el establecimiento comercial , así como también, la actualización de los registros en los libros de compras y ventas .Por lo que se recomendó implementar los lineamientos administrativos propuestos y desarrollar mejoras adaptadas a sus requerimientos en cuanto al cumplimiento de los deberes formales del IVA . LA relación que guarda con el presente trabajo es el diseño de lineamientos con el fin de tener bases legales, donde se puedan enmarcar la manera correcta para proceder con los deberes formales

Pérez (2012) llevo a cabo una investigación titulada **“propuesta de lineamientos estratégicos para optimizar la planificación fiscal para la empresa Sanifarma Pañalex, C.A como herramienta estratégica de gestión tributaria y financiera”**. Se diseño bajo la modalidad de campo como proyecto factible, de tipo descriptiva y con apoyo documental .Dentro del estudio realizado se concluyo que se hace necesario los lineamientos de la planificación fiscal dentro de la empresa, ya que la misma deberá de tenerla como base para tomar decisiones. Dicho trabajo posee relación con la presente investigación ya que busca promover una correcta planificación fiscal, así como minimizar el riesgo tributario que la empresa puede tener por no ejecutar sus operaciones fiscales de manera correcta

3.2 Bases Legales

En relación a las Bases Teóricas, son el soporte conceptual de la investigación y un marco de referencia para el estudio cuyo fin es situar su perspectiva en un enfoque teórico coherente para conformar una referencia contextual. En ese sentido, Arias (2010, p107) señala que “las bases teóricas implican un desarrollo amplio de los conceptos y proposiciones que conforman el punto de vista o enfoque adoptado, para sustentar o explicar el problema planteado” , y se entiende que la implicación de estos elementos referenciales, expresado en conceptos, definiciones y nociones, explican la teoría principal de un tema, cuyos contenidos se expresan a través de citas de referencia general de los autores y sus obras o citas de contenido textual.

Debemos recordar, que el artículo 23 de la LISLR (aplicable en razón del tiempo) establece cuales son los costos realizados en el país y, en ese sentido, tenemos que dicha norma establece lo siguiente:

Artículo 23: A los efectos del artículo 21 de esta Ley se consideran realizados en el país:

- a) El costo de adquisición de los bienes destinados a ser revendidos o transformados en el país, así como el costo de los materiales y de otros bienes destinados a la producción de la renta;
- b) Las comisiones usuales, siempre que no sean cantidades fijas sino porcentajes normales, calculados sobre el precio de la mercancía, que

sean cobradas exclusivamente por las gestiones relativas a la adquisición de bienes; y

c) Los gastos de transporte y seguro de los bienes invertidos en la producción de la renta.

Parágrafo Primero. El costo de los bienes será el que conste en las facturas emanadas directamente del vendedor, siempre que los precios no sean mayores que los normales en el mercado. Para ser aceptadas como prueba de costo, en las facturas deberá aparecer el número de Registro de Información Fiscal (RIF) del vendedor, salvo cuando se trate de compras realizadas por el contribuyente en el exterior, en cuyo caso, deberá acompañarse de la factura correspondiente. No constituirán prueba de costo, las notas de débito de empresas filiales, cuando no estén amparadas por los documentos originales del vendedor.

El artículo 27 de la LISLR, dispone que los gastos únicamente serán deducibles cuando llenen los siguientes requisitos: a) que sean causados; b) que sean normales; c) que sean necesarios; d) que no sean imputables al costo; e) que sean territoriales; y f) que sean hechos con el objeto de producir renta. Así pues, pasamos ahora brevemente a exponer, que refieren estos requisitos mencionados:

a) Gasto causado: Esto quiere decir que la erogación haya ocurrido o que se haya realizado, independientemente de que se haya contabilizado o que se haya pagado. En definitiva a lo que se refiere causado, es que es sinónimo de realizado, sin entrar a determinar si fue efectivamente pagado o no. Para que proceda la deducibilidad de un egreso, es suficiente que el mismo se haya causado, que haya ocurrido, aun cuando ese gasto no se haya pagado realmente, salvo las excepciones expresamente contempladas en la Ley (por ejemplo: numeral 3 del artículo 27, deducibilidad de los tributos pagados).

b) Normalidad del gasto: El egreso debe guardar relación con el negocio del contribuyente. La normalidad significa que el gasto no debe ser exorbitante, que no debe salirse de lo corriente. La normalidad de la erogación viene dada cuando la misma no resulta excesiva, ni procura disminuir sin justificación la base imponible.

c) Necesidad del gasto: El gasto es necesario cuando la finalidad económica directa perseguida con esa erogación, es la producción de un enriquecimiento o su

elevación sin que implique una disminución injustificada de la base imponible, y, esa erogación que disminuye la renta, es necesaria precisamente para poder obtener el ingreso bruto que se declara y para poder obtener mayor rentabilidad de la actividad económica desplegada por el contribuyente.

d) No imputable al costo: Las partidas a ser consideradas como deducciones no pueden ser aquellas que constituyan elementos de costos. Con ello, no se persigue evitar dobles imputaciones, sino conservar las técnicas de la determinación de la renta bruta y de la renta neta.

e) Territorialidad del gasto: El gasto para ser deducible, salvo las excepciones expresamente señaladas, debe ser hecho en el país.

f) Finalidad del gasto: Sólo puede deducirse el gasto hecho con el objeto de producción de la renta, es decir, incorporado a la producción de la misma. Debe existir una relación entre el gasto que se pretende deducir y la renta producida. El gasto debe tener como finalidad directa e inminente la producción de la renta, para que pueda considerarse deducible.

Resulta importante destacar respecto al tema de las deducciones, que los impuestos tienen su fundamentación técnica en la renta, que, a su vez, le da racionalidad y apego al principio constitucional de consulta directa o inmediata o indirecta o mediata a la capacidad económica de los contribuyentes, y esa renta, como sustrato económico del impuesto, puede ser tomada en sus distintos momentos de realización: al momento de percibirse (ISLR), al capitalizarse o invertirse (impuestos al capital o al patrimonio) y consumirse o gastarse (impuestos al consumo o al gasto).

Al respecto, los principios de capacidad económica y la progresividad del ISLR, la determinación de su base imponible, debe tener en cuenta los desembolsos que afectan o se asocian a los bienes o actividades económicas generadoras de la renta para garantizar su preservación y, por consiguiente, permitir que los enriquecimientos o incrementos patrimoniales puedan seguir verificándose y no lo contrario, es decir, extinguir la fuente productora.

Ahora bien, y refiriéndonos nuevamente a la normalidad y necesidad del gasto, condiciones que no fueron cuestionadas por la fiscalización y por consiguiente la Administración Tributaria por la razones ya expuestas, debemos destacar, en primer lugar, que la normalidad es una condición o cualidad de normal. Según el Diccionario de la Real Academia Española, define al vocablo normal, entre otras acepciones, como *“dícese de lo se halla en su natural estado. 2. Que sirve de norma o regla. 3. Dícese de lo que por su naturaleza, forma o magnitud se ajusta ciertas normas fijadas de antemano”*.

Respecto a la normalidad del gasto, señalamos que el mismo ha sido un concepto bastante debatido por los operadores jurídicos y la jurisprudencia, en cuanto inicialmente se le vinculó a la característica de “imprescindibilidad” para la producción de la renta, con el inherente grado de subjetividad propio de dicha característica. Sin embargo, la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal superó la noción de “imprescindibilidad” del gasto y lo vinculó estrictamente al elemento cuantitativo del mismo, exigiendo para éste constituir un monto proporcionado en relación a los ingresos obtenidos:

En este particular, la Sala observa que la contribuyente y la Administración Tributaria están de acuerdo con el destino y monto de estos gastos, como se puede ver en el desarrollo de la narrativa de este fallo. Sin embargo, la controversia se suscita porque dicha Administración los calificó como gastos no necesarios.

Ahora bien, en cuanto a la calificación del “gasto necesario” a los efectos de la deducibilidad del mismo, ha sido criterio reiterado de este Alto Tribunal, por más de una década, separarse del concepto rígido de la imprescindibilidad del gasto para producir la renta, que se venía sosteniendo anteriormente, alegada por la representación fiscal, al admitir que ciertos gastos hechos por las sociedades mercantiles en razón de actividades que puedan contribuir a sus buenas relaciones laborales, previstas o no en sus contratos colectivos, se califican de gastos necesarios a los fines fiscales; ello por considerar que tales actividades generadoras de esos gastos pueden efectivamente contribuir a elevar la productividad de sus trabajadores y, en consecuencia, reputarse como gastos que sí contribuyen a una mejor labor de los empleados y por tanto son necesarios para su mayor rentabilidad; y cuyo monto además se corresponda al criterio de absoluta normalidad, es decir, que en su

cuantía no representen desproporcionados porcentajes en relación al monto de los ingresos obtenidos. (Decisiones Nos. 307, 222 y 867, de fechas 30-07-1992, 30-04-1997 y 19-12-1996, casos: Exxon Services Venezuela Inc, Lagoven, S.A. y Bariven, S.A.)”. [Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 1798 del 20 de noviembre de 2003, caso: SANTA FE DRILLING COMPANY OF VENEZUELA, C.A.] (Subrayado nuestro).

En el mismo sentido, la Sala Político Administrativa del máximo Tribunal, de forma más abundante, amplió las anteriores consideraciones al dejar por sentado lo transcrito de seguidas:

Ahora bien, en cuanto a la calificación del “gasto necesario”, a los efectos de su deducibilidad, cabe destacar que esta Máxima Instancia se ha separado del concepto rígido de la imprescindibilidad del gasto para producir la renta, que se venía sosteniendo anteriormente, alegada por la representación fiscal, al admitir ciertos gastos hechos por las sociedades mercantiles en razón de actividades destinadas a contribuir a sus buenas relaciones laborales, criterio que se ratifica en esta oportunidad. En tal sentido, esta Sala en Decisiones Nos. 307, 222, 867, 01798 y 01631 de fechas 30-07-1992, 30-04-1997, 19-12-1996, 20-11-03 y 30-09-04, casos: Exxon Services Venezuela Inc, Lagoven, S.A., Bariven, S.A., Santa Fe DrillingCompany of Venezuela, C. A. y Distribuidora Andimar, C. A., respectivamente, ha establecido lo siguiente:

En cuanto a la calificación del ‘gasto necesario’ a los efectos de la deducibilidad del mismo, ha sido criterio reiterado de este Alto Tribunal, por más de una década, separarse del concepto rígido de la imprescindibilidad del gasto para producir la renta, que se venía sosteniendo anteriormente, alegada por la representación fiscal, al admitir en esas ocasiones que ciertos gastos hechos por las sociedades mercantiles en razón de actividades que puedan contribuir a sus buenas relaciones laborales, previstas o no en sus contratos colectivos, se califiquen de gastos necesarios a los fines fiscales; ello por considerar que tales actividades generadoras de esos gastos pueden efectivamente contribuir a elevar la productividad de sus trabajadores y en consecuencia, reputarse como gastos que sí contribuyen a una mejor labor de los empleados y por tanto son necesarios para su mayor rentabilidad; y cuyo monto además se corresponda al criterio de absoluta normalidad, es decir, que en su cuantía no representen desproporcionados porcentajes en relación al monto de los ingresos obtenidos”. [Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 02472 del 9 de noviembre de 2006].

El artículo 188 de la LISLR, establece lo siguiente:

Artículo 188: (...) las ganancias o pérdidas que se originen de ajustarlas acreencias o inversiones, así como las deudas u obligaciones en moneda extranjera o con cláusula de reajustabilidad basadas en variaciones cambiarias, se considerarán realizadas en el ejercicio fiscal en que las mismas sean exigibles, cobradas o pagadas, lo que suceda primero.

Dichos requisitos referentes a la pérdida cambiaria y que establece el artículo 188 de la Ley, son:

a) Que la cuenta por pagar sea exigible (que se trate de una obligación a plazo vencido y, si está sujeta a una condición suspensiva, que ésta se haya cumplido) o, que haya sido efectivamente pagada.

b) Haya ocurrido una devaluación oficial de la moneda o, como es el caso, la existencia de una variación cambiaria.

En ese sentido, podemos concluir que las pérdidas cambiarias son deducibles del impuesto, cuando se verifican los supuestos contemplados en el artículo 188 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, (que la deuda haya sido pagada o sea exigible y que haya ocurrido una devaluación oficial de la moneda o una variación cambiaria). Lo anterior se fundamenta en los principios constitucionales de legalidad, primacía de la realidad y especialmente de capacidad contributiva.

Como ya lo dijimos, la LISLR (artículo 188) establece claramente que verificada la devaluación y/o la fluctuación, las perdidas en cambio serán reconocidas fiscalmente en el ejercicio fiscal, cuando el importe adeudado sea exigible, o cuando se pague dicho importe denominado en moneda extranjera, según sea lo que ocurra primero.

Así pues, estamos frente a una pérdida cambiaria, principalmente y entre otros casos, cuando habiendo obtenido una posición pasiva en divisas a un tipo de cambio, éstas se conviertan posteriormente, en moneda de curso legal, con un tipo de cambio mayor al que dicha posición ha sido adquirida. El elemento diferenciador de las

pérdidas cambiarias, está en una fluctuación negativa en el tipo de cambio al momento de la realización de la posición activa o pasiva.

En esos términos, y relacionándolo con las Cuentas por Pagar denominadas en moneda extranjera, y con la aplicación de los mecanismos legales establecidos para la adquisición de divisas, existirá o se generará una pérdida cambiaria:

(i) Si el registro contable histórico de la transacción que generó dicha cuenta, fue registrado a una determinada tasa de cambio (Bs x US\$) legalmente establecida para la adquisición de divisas y para el momento en que fue contraída la deuda, y

(ii) Que al momento en que se hace exigible o se paga dicha deuda registrada en moneda extranjera, y al acudir a los mecanismos legales establecidos para la adquisición de divisas, el sujeto se ve obligado a erogar más Bolívares para adquirir la misma cantidad de divisas, para así poder pagar la misma deuda contraída, ello, como consecuencia de un fenómeno económico que tiene lugar por una variación del tipo de cambio (Bs x US\$), es decir, por la fluctuación negativa en el valor de la moneda, como resultado de la implementación de políticas cambiarias por parte del Ejecutivo Nacional.

Así pues, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha sido asertiva en su jurisprudencia, respecto a otorgar un concepto claro de lo que debe entenderse por la pérdida de cambio y, en ese sentido, ha indicado que:

...La pérdida en cambio obedece a un fenómeno económico que tiene lugar por una variación del tipo de cambio, es decir, por fluctuaciones en el valor de la moneda, como resultado de la actuación de la ley de la oferta y la demanda sobre el tráfico internacional de las monedas. Este fenómeno puede presentar un beneficio o una pérdida para el deudor, según el caso, pero tal beneficio se considerará disponible a efectos fiscales (para su gravabilidad) en el momento en que efectivamente se ha hecho el pago y efectuado la liberación de la obligación a un tipo mayor que el existente para la fecha en que la deuda fue contraída.”[Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa, Sentencia N° 06420 de fecha 1 de diciembre de 2005.] (Subrayado nuestro).

Definido esto, y volviendo a la deducibilidad de las pérdidas cambiarias, tenemos que el Tribunal Supremo de Justicia en sentencia N° 06420 de fecha 1 de

diciembre de 2005, caso: Mack de Venezuela, C.A., y en sentencia de esa misma fecha, caso: Couttenye & Co., C.A., aporta criterio respecto de la deducibilidad de las pérdidas cambiarias por devaluación oficial, manifestando que la pérdida se causa con la devaluación oficial y que la deducción encuadra dentro del supuesto genérico de deducibilidad establecido en la LISLR, adicionando que:

- i. La pérdida no es deducible, si el contribuyente no puede probar que pagó el pasivo que originó la pérdida, y
- ii. La pérdida es deducible, pero en caso que el contribuyente no haya pagado el pasivo en el ejercicio siguiente debe declarar el monto correspondiente como ingreso en dicho ejercicio.

La anterior decisión ha sido ratificada en sentencias de la propia Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, entre las cuales tenemos a saber:

- Sentencia de fecha 09 de noviembre de 2006, caso: Sidero Galvánica, C.A.
- Sentencia de fecha 20 de diciembre de 2006, caso: Banco Mercantil.
- Sentencia del N° 01236 de fecha 12 de julio de 2007, caso: C.A. Marítima Oceánica Granelera.
- Sentencia N° 00146 de fecha 09 de febrero de 2010, caso Gaseosas Orientales, S.A.
- Sentencia N° 066 de fecha 30 de enero de 2013, caso: Oterca Maquinarias, C.A.

Debemos hacer la salvedad, que las sentencias citadas de los casos Mack de Venezuela, C.A., Couttenye & Co C.A., y las demás que siguieron su principal criterio se refieren a ejercicios anteriores al año de 1991, es decir, cuando no existían normas expresas en la LISLR, sobre la causación de ganancias y pérdidas en operaciones de cambio, sin embargo, consideramos que dichos criterios deberían ser adaptados, considerando la existencia de normas expresas contenidas en la Ley para los ejercicios posteriores a ese año, y considerando que el fundamento radica en los

principios constitucionales de legalidad, primacía de la realidad y especialmente de capacidad contributiva.

A todo evento, podemos concluir que las pérdidas cambiarias son deducibles del impuesto, cuando se verifican los supuestos contemplados en el artículo 188 de la LISLR, (que la deuda haya sido pagada o sea exigible y que haya ocurrido una devaluación oficial de la moneda o una variación cambiaria), todo ello fundamentado en los principios constitucionales de legalidad, primacía de la realidad y especialmente de capacidad contributiva.

Como se desprende del artículo 133 de nuestra Constitución, todos los ciudadanos están obligados a contribuir con las cargas públicas. Sin embargo, dicha contribución cuenta con ciertas limitaciones favorables a los ciudadanos que a su vez buscan controlar la actividad administrativa, en especial todo lo relacionado con la actividad recaudadora.

Por tanto, se instauró la garantía de la capacidad contributiva, la cual “debe entenderse como la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo”. (Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, Sentencia dictada en fecha 21 de noviembre de 2000 caso “Herberto Contreras Cuenca”.)

Mediante esa célebre y reiterada decisión, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia exaltó la relevancia y preponderancia de los principios de la tributación por encima de cualquier pretensión administrativa al momento de verificar, fiscalizar y determinar tributos, obligándola a movilizarse dentro de ciertos parámetros de orden constitucional, a fin de no lesionar intereses ni garantías de orden superior. Siguió estableciendo lo que comentamos:

De esta manera, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.

Con base a lo expuesto anteriormente, la capacidad del contribuyente para soportar las cargas fiscales impuesta por el Estado en ejercicio de su poder de imposición, es una sola, única e indivisible que debe ser respetada por cada esfera de imposición, es decir, por el poder público nacional, estatal o municipal.

En tal sentido, la jurisprudencia foránea ha señalado que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. La tributación según la riqueza constituye, por ello, un requisito antes exigido por las leyes de la lógica que por los imperativos de la justicia, y de allí que la capacidad económica como fuente de imposición, forme parte de las estructuras lógico-objetivas que constituyen `la naturaleza de la cosa´ y que han de tenerse presente en la legislación tributaria, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobada, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación fiscal.” (Sentencia del Tribunal Constitucional Español N° 27/81 del 20 de julio de 1981).

De esta manera, debe exigirse al contribuyente lo que éste puede conceder para contribuir con las cargas públicas, para lo cual se impusieron límites como aquellos establecidos en los artículos 316 y 317 de nuestro texto fundamental.

Así pues, tenemos que la capacidad contributiva es un principio que sirve de adecuada matización frente al postulado de la generalidad o igualdad tributaria, puesto que si bien es cierto que todos los ciudadanos están obligados a contribuir con el sostenimiento del gasto público, también debe tenerse en cuenta que cada uno lo hará de acuerdo con sus posibilidades económicas, pudiendo incluso presentarse el caso de que ciertas categorías de sujetos queden relevados de ese deber de contribuir en virtud de que no rebasan ciertas condiciones mínimas frente a las cuales el Estado no podría exigir el pago de tributos sin que se produjese una situación insostenible para estos individuos.

Aunque la capacidad contributiva es un principio que ha suscitado innumerables discusiones a nivel de la doctrina del Derecho Comparado, una revisión de las tesis sostenidas por los autores que apoyan el concepto (NEUMARK, SAINZ DE BUJANDA, JARACH, VILLEGAS, VALDÉS COSTA, entre otros) nos lleva a concluir que

existe cierto consenso en cuanto a las implicaciones que tiene este postulado, las cuales pueden resumirse de la manera siguiente:

a) Si bien, como se dijo antes, todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, cada uno debe hacerlo de acuerdo con sus aptitudes económicas, debiendo siempre el legislador dejar un margen (mínimo exento) por debajo del cual no puede exigirse el pago de tributos a los ciudadanos.

b) Aquellos ciudadanos que posean mayores medios económicos deberán tener una mayor participación en el sostenimiento de las cargas públicas.

c) El legislador no puede escoger hechos generadores o bases imponibles que no reflejen, directa o indirectamente, indicios de capacidad económica.

d) No pueden establecerse tributos que sobrepasen un límite cuantitativo racional que suponga una detracción sustancial del patrimonio del contribuyente, punto a partir del cual entraríamos a una infracción al principio de no confiscatoriedad, también contemplado en la Constitución vigente (artículo 317).

De todo lo anterior, se desprende que la configuración de cada uno de los tributos integrados en el marco del ordenamiento jurídico venezolano debe atender, en mayor o menor medida, a la capacidad económica de los contribuyentes, siendo que la ausencia de tal referencia en la estructura técnica de cualquier prestación de carácter tributario viciaría de inconstitucionalidad la norma legal que la contemplase.

En cuanto a la confiscatoriedad del tributo, prohibida constitucionalmente tal como se desprende de nuestra norma suprema, se trata de un vicio susceptible de convertir al tributo en una lesión patentable contra el patrimonio de un contribuyente; en otras palabras, si el tributo no es legítimo entonces se torna confiscatorio.

Eso mismo ha sostenido la Sala Político Administrativa en varias oportunidades y reiteradas decisiones, al expresar lo siguiente:

En el estricto ámbito impositivo, la confiscatoriedad de un tributo supone la apropiación indebida de los bienes del contribuyente por parte del Estado, en virtud de la aplicación de una determinada normativa que desborda los límites de la razonabilidad por lo exagerado y grosero de su

cuantía, en abierto detrimento de la capacidad de los particulares para contribuir con las cargas fiscales. Así, para determinar el efecto confiscatorio de un tributo se impone precisar hasta qué límites puede llegar la tributación para no afectar la capacidad contributiva de los particulares y el derecho de propiedad de éstos”. [Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa, Sentencia N° 114 de fecha 16 de febrero de 2012].

• Sentencia N° 00708 del 19 de junio de 2012, caso: C.V.G. Electrificación del Caroní, C.A. (C.V.G. EDELCA).]

“Al respecto, esta Sala debe señalar que la jurisprudencia tanto de los Tribunales de instancia como de la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia y, ahora de este Tribunal Supremo, en numerosos fallos han precisado lo que son “gastos normales y necesarios” desde el punto de vista tributario, y se ha establecido que los requisitos de normalidad y necesidad deben ser concurrentes para que proceda la deducción de la erogación.

Sobre la “normalidad del gasto” la jurisprudencia ha sido conteste al indicar que la aludida característica se verifica cuando dentro de la sana administración de los recursos económicos del contribuyente y frente a la producción de su renta, el gasto no resulta excesivo, ni procura disminuir sin justificación la base imponible; mientras que respecto de la calificación de “gasto necesario” se ha señalado que esa condición se materializa cuando la finalidad económica directa perseguida con esa erogación, es la producción del enriquecimiento sin que éste implique una disminución injustificada de la base imponible. (vid., entre otras, sentencia de la Sala Especial Tributaria de la Sala Político-Administrativa de le extinta Corte Suprema de Justicia del 16 de mayo de 1991 caso: Exclusivas Oriol C.A., reiterado en los fallos Nro. 01096 del 20 de junio de 2007, caso: Colegio Internacional de Caracas y, Nro. 00731 del 27 de mayo de 2009, caso: Contraloría General de la República vs. Eugenio Mendoza Goiticoa.).

Concretamente podemos afirmar, que los gastos incurridos por nuestra representada por ese concepto descrito, son claramente normales y necesarios y, en ese sentido, pasamos de seguidas a analizar cada condición por separado:

a) Normalidad del gasto:

Sobre la normalidad, nos permitimos indicar que esta está estrechamente relacionada al monto o cuantía del gasto, es decir, que la cantidad deducida sea proporcional a la cantidad de ingresos obtenidos, así como a las cantidades que pagarían contribuyentes similares en condiciones análogas. En este sentido, los tribunales venezolanos han sostenido que la "normalidad" del gasto se determina por la comparación entre el monto del gasto causado y la cantidad que hubiesen erogado otros contribuyentes similares por el mismo concepto, en la misma ciudad, y con la misma capacidad de producción.

En otras palabras, el egreso debe guardar relación con el negocio del contribuyente. La normalidad significa que el gasto no debe ser exorbitante, que no debe salirse de lo corriente. La normalidad de la erogación viene dada cuando la misma no resulta excesiva, ni procura disminuir sin justificación la base imponible.

a) Necesidad del gasto:

El gasto es necesario, cuando la finalidad económica directa perseguida con esa erogación, es la producción de un enriquecimiento o su elevación sin que implique una disminución injustificada de la base imponible, y, esa erogación que disminuye la renta, es necesaria precisamente para poder obtener el ingreso bruto que se declara y para poder obtener mayor rentabilidad de la actividad económica desplegada por el contribuyente.

En la Gaceta Oficial N° 6.126 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2014, fue publicado el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Cambiario y sus Ilícitos, en donde se define por "Tipo de Cambio", el precio de la moneda de curso legal en Venezuela (Bolívar) en términos de una divisa (artículo 2). De forma similar, el Glosario de Términos Económicos del Banco Central de Venezuela, define

dicho concepto como, “el precio de bolívares que hay que pagar para adquirir una moneda extranjera.”

Por su parte, tenemos que la doctrina ha definido tipo de cambio, como el equivalente al valor de intercambio expresado en moneda de curso legal venezolana, por cada unidad de moneda de curso legal extranjera en una compraventa de divisas.

Aunado a lo anterior, es importante destacar que la Ley del Banco Central de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 39.419 de fecha 04 de mayo de 2010, establece expresamente, que el Banco Central de Venezuela tiene la facultad de fijar mediante acuerdo con el Ejecutivo Nacional, los tipos de cambio aplicables a la compraventa de divisas [artículos 21(17) y 34].

Asimismo, recientemente, el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación Venezolana de Colegio de Contadores Públicos, ha aclarado que ante la coexistencia de múltiples tipo de cambio oficiales, las partidas denominadas en moneda extranjera deben generalmente valorarse "en función a la mejor estimación de los flujos futuros de Bolívares, que a la fecha de la transacción o de los estados financieros habrían de erogarse o recibirse según sea el caso para extinguir las obligaciones o realizar los activos en moneda extranjera, utilizando mecanismos de intercambio o pago legalmente establecidos o permitidos por el Estado y Leyes de la Republica.

La jurisprudencia tanto de los Tribunales de instancia como de la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia y ahora del Tribunal Supremo de Justicia, en numerosos fallos han precisado los conceptos de “normalidad y necesidad” desde el punto de vista tributario, y se ha establecido que los requisitos de normalidad y necesidad deben ser concurrentes para que proceda la deducción de la erogación.

Sobre la normalidad, la jurisprudencia ha sido conteste al indicar que la aludida característica, se verifica cuando dentro de la sana administración de los recursos económicos del contribuyente y frente a la producción de su renta, la erogación no resulta excesiva, ni procura disminuir sin justificación la base imponible; mientras

que respecto de la calificación de la necesidad, se ha señalado que esa condición se materializa cuando la finalidad económica directa perseguida con esa erogación, es la producción del enriquecimiento sin que este implique una disminución injustificada de la base imponible. [Vid., entre otras sentencias de la Sala Especial Tributaria de la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia del 16 de mayo de 1991 caso: *Exclusivas Oriol C.A.*]

Los fallos antes mencionados han sido reiterados en sentencias de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, a mencionar:

- Sentencia N° 01096 del 20 de junio de 2007, caso: *Colegio Internacional de Caracas*,

En cuanto a la normalidad del gasto, la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia y de este Tribunal Supremo, han sido contestes al indicar que la aludida característica se verifica cuando dentro de la sana administración de los recursos económicos del contribuyente y frente a la producción de su renta, el gasto no resulta excesivo, ni procura disminuir sin justificación la base imponible; mientras que respecto de la calificación de “gasto necesario” se ha señalado que dicha condición se materializa cuando la finalidad económica directa perseguida con esa erogación, es la producción del enriquecimiento sin que éste implique una disminución injustificada de la base imponible.

- Sentencia N° 00731 del 27 de mayo de 2009, caso: *Contraloría General de la República vs. Eugenio Mendoza Goiticoa*, y

A tal efecto, la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia y de este Tribunal Supremo, ha sido conteste al indicar que la “normalidad del gasto” se verifica cuando dentro de la sana administración de los recursos económicos del contribuyente y frente a la producción de su renta, el gasto no resulta excesivo, ni procura disminuir sin justificación la base imponible; mientras que respecto de la calificación de “gasto necesario” se ha señalado que dicha condición se materializa cuando la finalidad económica directa perseguida con esa erogación, es la producción del enriquecimiento sin que éste implique una disminución injustificada de la base imponible (Vid. entre otras, sentencia N° 01096 del 20 de junio de 2007, caso: *Colegio Internacional de Caracas*).

Unidad Tributaria

El concepto de la Unidad Tributaria fue introducido por primera vez en nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario, y particularmente en el Código Orgánico Tributario con la reforma de este instrumento en el año de 1994, oportunidad en la cual se consagró la normativa contenida en los artículos 4, 123 y 229 de dicho Código en los términos que textualmente se transcriben de seguidas:

Artículo 4: Sólo a la ley corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:

Parágrafo Segundo.- Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código.

Artículo 123: Los montos de base imponible y de los débitos y créditos de carácter tributario que determinen los sujetos pasivos o la Administración Tributaria, en las declaraciones juradas y planillas de pago de cualquier naturaleza, así como en las determinaciones que efectúe la Administración Tributaria por cualquier obligación por concepto de tributos, actualización monetaria, intereses o sanciones, y la resolución de los recursos o sentencias, se expresarán con aproximación a la unidad monetaria de un bolívar en más o en menos.

A tal efecto, si la cantidad de céntimos es igual o superior a cincuenta céntimos, se considerará la unidad bolívar superior y si fuere inferior a cincuenta céntimos, se considerará la unidad bolívar inmediata inferior.

Artículo 229: A los efectos tributarios se crea la unidad tributaria que se fija en el monto de un mil bolívares (Bs. 1.000,00). Esta cantidad se reajustará a comienzos de cada año por resolución de la Administración Tributaria, previa opinión favorable de las Comisiones Permanentes de Finanzas del Senado y de la Cámara de Diputados del Congreso de la República, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el área metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, que publicará el Banco Central de Venezuela antes del día 15 de enero de cada año.

En consecuencia, se convierten en unidades tributarias o fracciones de las mismas, los montos establecidos en las diferentes leyes y reglamentos tributarios, con inclusión de este Código.

3.3. Definición Términos Básicos:

AAD: Autorización de Adquisición de Divisas

ALD: Autorización Liquidación de Divisas

CNP: Certificado de no Producción

Declaración: Es el documento oficial con el que el contribuyente presenta información referente a sus operaciones efectuadas en un tiempo específico

Lineamiento: Es una tendencia, una dirección o un rasgo característico de algo

Multa: Sanción de carácter pecuniario que se impone a un causante que no ha cumplido con sus obligaciones fiscales consistentes en la presentación de sus manifestaciones

Oportunidad de mejora: Es la opción de cambiar un proceso para optimizar sus resultados

Optimizar: Se hace siempre con respeto a uno o más recursos, tiempo, dinero, consumo, ejecución entre otros.

Organización: Cualquier sistema estructurado de reglas y relaciones funcionales diseñado para llevar a cabo las políticas empresariales.

CAPÍTULO IV

FASES METODOLÓGICAS

Para toda investigación es necesario establecer todos y cada uno de los procedimientos metodológicos a través de los cuales se intenta dar respuesta a las interrogantes objeto de investigación.

Dado el tipo de estudio que se realizó y de acuerdo a los objetivos previstos, se programó una investigación de campo de tipo descriptiva.

La investigación de tipo descriptiva es definida por Arias F. (2006, p24) de la siguiente manera:

Consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere.

Diseño de la Investigación

La investigación se llevó a cabo a los fines de proporcionar alternativas de solución a la problemática planteada, a través de la recolección de datos que permitieron lograr los objetivos de la misma; es por ello que se enmarcó en una investigación de campo.

A los fines de respaldar el hecho de que el estudio se enmarcó en una investigación de campo, se presenta la definición de la misma, según el Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestrías Doctorales de la UPEL (2006), la cual es la siguiente:

La investigación de campo es aquella que consiste en la recolección de todos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios), sin manipular o controlar variables

alguna, es decir, el investigador obtiene la información pero no altera las condiciones existentes. De allí su carácter de investigación no experimental. Claro está, en una investigación de campo también se emplea datos secundarios, sobre todo los provenientes de fuentes bibliográficas, a partir de los cuales se elabora el marco teórico. No obstante, son los datos primarios obtenidos a través del diseño de campo, lo esenciales para el logro de los objetivos y la solución del problema planteado.

Población y Muestra Se conoce como población el conjunto de elementos que se relacionan directamente con el objeto de estudio y que contienen una característica en común, la cual estudia el origen de los datos de la Investigación. Para Luna (2005:79): “La población es el conjunto o la totalidad de personas, objetos o cosas que presentan características comunes.”

La población objeto de estudio fue el Departamento de Impuesto, el cual está conformado por el jefe de Impuestos, analista y pasante, el cual se va a realizar un intercambio de comunicación a través de una entrevista como forma parte de la muestra realizare la técnica de observación directa del departamento de Impuestos Partiendo de lo anterior, se considera oportuno definir la muestra como parte representativa de la población asignada o tomada con el fin de investigar los aspectos relevantes para la investigación; según Arias F (2006:82): “La muestra es un subconjunto representativo y finito que se extrae de la población accesible.”

Con respecto al estudio , esa apreciación tiene una gran importancia al intentar dar solución a un problema planteado en un realidad determinada, en este caso la empresa Alice Neumáticos de Venezuela ,C.A y otras empresas , por lo que es necesario realizar tres fases

3.1 Fases Metodológicas

En esta etapa se consideran los procedimientos a utilizar en el estudio para establecer las fases metodológicas que permitirán alcanzar cada uno de los objetivos específicos delineados para el cumplimiento de las metas propuestas, de modo que las fases de la investigación.

Fase I: - Diagnóstico de la situación actual con respecto a la valoración del pasivo por diferencial cambiario en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela C.A.

En esta primera fase se desarrolló ,un diagnostico de la situación existente de la realidad del objeto de estudio a fin de determinar la situación actual con respecto a la valoración del pasivo por diferencial cambiario en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela, C.A ,la cual se efectuó a través de la observación, definida por Fidias (2006 ,p 69) como “técnica que consiste en visualizar o captar mediante la vista, en forma sistemática cualquier hecho, fenómeno o situación que se produzca en la naturaleza o sociedad, en función de unos objetivos de investigación preestablecidos”.

Se adopto esta técnica entonces para evaluar y verificar la situación actual con respecto a la valoración del pasivo por diferencial cambiario en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela, C.A Así mismo, Hernández (1991, p321) establece que “la observación puede ser participante o no participante, en la primera, el observador interactúa con los sujetos observados y en la segunda no ocurre esta interacción”. En referencia a la clasificación anterior el tipo de observación será no participante, ya que el investigador observara de manera neutral sin involucrarse en el proceso. Por tal razón se empleo para diagnosticar el problema existente en la organización en lo que respecto a la valoración de pasivo por diferencial cambiario , donde se utilizo como instrumentos indicadores financieros en referencia a capital de trabajo y prueba del acido

Fase II: -Determinación de la información necesaria para llevar a cabo una transacción segura desde el punto de vista del adquiriente.

Cuando ya se ha logrado establecer un diagnóstico de la situación en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela C.A., prosiguen los mecanismos disponibles con el fin de identificar la información necesaria y apropiada para la toma de decisiones, como elementos valorativos de la actividad empresarial. Para ello se aplico la

técnica de la entrevista la cual será estructurada específicamente para el departamento de Impuestos, en este caso el Jefe de Impuestos de la empresa Alice Neumáticos de Venezuela C.A,

La entrevista, definida por Fidias (2006, p.73) “técnica basada en un diálogo o conversación, entre el entrevistador y el entrevistado acerca de un tema previamente determinado, de tal manera de que el entrevistador pueda obtener la información requerida”. Por su parte, en el caso específico de la investigación se aplicará como instrumento la guía de entrevista.

Fase III - Diseño de lineamientos fiscales para diferencial cambiario en Venezuela necesarios para la correcta valoración de pasivos en moneda extranjera en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela, C.A.

La investigación tiene como propósito fundamental el diseño de lineamientos fiscales para diferencial cambiario en Venezuela necesarios para la correcta valoración de pasivos en moneda extranjera en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela esta fase, es de gran interés que se logren cumplir las fases anteriores de la investigación, orientada en este caso a diseñar lineamientos fiscales para diferencial cambiario necesarios para la correcta valoración de pasivos en moneda extranjera en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela, C.A mediante un mecanismo que ofrezca una visión clara de su situación financiera.

CAPÍTULO V

RESULTADOS

En lo que respecta a las técnicas de análisis y presentación de los resultados, el autor Tamayo (2001), expresa lo siguiente “los datos tienen su significado únicamente en función de las interpretaciones que les da al investigador .De nada servirá una abundante información si no se somete a un adecuado tratamiento analítico pueden utilizarse técnicas lógicas y estadísticas”

Después de procesar los datos y la información recolectada a través de las técnicas e instrumentos seleccionados se procedió al análisis de los resultados que llevaron al desarrollo del objetivo general del estudio, el cual se basa en los lineamientos fiscales para el tratamiento del diferencial cambiario derivado de la correcta valoración de pasivo en moneda extranjera en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela, C.A.

Fase I: Diagnostico de la situación actual con respecto a la valoración del pasivo por diferencial cambiario en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela C.A.

En esta primera fase del diagnóstico de la situación existente, la técnica empleada fue la observación directa en el área de Finanzas. Para ello, se utilizó como alternativa de respuesta una lista de verificación basada en los criterios de Presente, Ausente y Con Limitación, obteniendo los siguientes resultados:

Tabla N-1 Hoja de Observación

Ítems	Situación Observada	Presente	Ausente	Con limitación
1	Accesos a Divisas			

Ítem N° 3 Liquidaciones de Deuda: En la observación, se precisó que la empresa no obtuvo liquidaciones puesto que su posición pasiva en moneda extranjera no sufrió disminuciones correspondientes a acreencias adquiridas en períodos anteriores. De acuerdo a información manejada, la antigüedad de saldos se remonta inclusive anterior al ejercicio 2012 lo que sin lugar a dudas genera un impacto significativo a nivel de resultados de períodos anteriores recogidos en el Superávit Acumulado.

Ítem N° 4 Valoración de Pasivos en Moneda Extranjera: Por observación directa en los Estados Financieros, específicamente el estado de Situación Financiera y el Estado de Ganancias y Pérdidas, se evidenció que durante el período objeto de estudio la empresa ha reconocido en sus reportes la posición en moneda extranjera (Pasiva) reflejando importantes impactos en el rubro de Pasivos y vía Diferencial Cambiario (Pérdida en Cambio). Tal situación se confirma en las notas complementarias de los Estados Financieros emitidos por los auditores externos.

Ítem N° 5: Deducción de diferencial cambiario en ISLR: De acuerdo a lo observado en las Declaraciones Definitivas de Rentas, la empresa ha conciliado fiscalmente importantes cantidades de Diferencia en Cambio, siendo las más significativas en el rubro de No Deducibles. Tal tratamiento evidencia un criterio conservador en cuanto a la deducibilidad de la Pérdida en Cambio. Desde el punto de vista de la determinación del Impuesto Diferido, la empresa no ha reconocido tal partida como Diferido Activo. Tal criterio fue afianzado en las notas complementarios de los Estados Financieros emitidos por los auditores externos.

Ítem N° 6 Documentación Soporte: Durante la observación realizada, se pudo constatar que la empresa maneja un estricto control de la documentación inherente al proceso de importación de cualquier bien o servicio, haciendo especial énfasis en soportar adecuadamente el mecanismo cambiario utilizado para el ingreso al país de los bienes sujetos a importación, permitiendo a su vez mayor precisión en cuanto a la presentación en los Estados Financieros de tales transacciones.

Ítem N° 7 Niveles de Producción: De acuerdo a reportes manejados, la empresa producto de los inconvenientes para el acceso de las divisas, se ha visto en la obligación de operar muy por debajo de su capacidad de producción puesto que, por no tener garantizado el flujo de divisas para la adquisición de materias primas, los acreedores internacionales han cerrado las diferentes líneas de crédito. Tal situación se agrava con el espiral inflacionario existente en el país reflejado en incrementos considerables en los precios de bienes y servicios adquiridos localmente para la operación del negocio.

Para la segunda fase de la etapa de diagnóstico, se procedió a aplicar los indicadores financieros (capital de trabajo y prueba de ácido) con la intención de evaluar directamente con los estados financieros cuál es la situación de la empresa producto de la posición pasiva en moneda extranjera.

Es válido precisar, que por razones de confidencialidad de la información no se reflejaron las cifras manejadas en las investigación, sin embargo, se detallaran los resultados obtenidos de la aplicación de los diferentes instrumentos de análisis financiero.

Capital de Trabajo: También conocida como razón de liquidez, este indicador permite conocer en términos generales cuál es la capacidad con la cuenta la empresa con sus activos corrientes para hacer frente a sus obligaciones o acreencias.

Tabla N° 02

	Total Activo	
	Total Pasivo	
	Total Patrimonio	
A	Activo Circulante	
B	Activo No Circulante	
C	Inventarios	
D	Pasivo Circulante	
E	Pasivo Circulante sin Deuda \$	
F = (D-E)	Pasivo por Deuda \$	
G = (A/D)	Capital de Trabajo	0,62
H = (A/E)	Capital de Trabajo sin Deuda \$	1,84

Análisis de Resultados: De acuerdo a la fórmula aplicada, la empresa al momento del período objeto de análisis, no cuenta con los activos corrientes necesarios para hacer frente a sus acreencias corrientes, lo que sin lugar a dudas, coloca en una situación de riesgo a la operación del negocio.

A efectos de análisis, es fundamental conocer que en revisión de las cifras se pudo constatar que en la composición del pasivo corriente, dos terceras partes del mismo se refieren a la deuda en moneda extranjera contraída por la adquisición de materias primas, repuestos, activos fijos y algunos servicios necesarios para la operación del negocio.

Considerando lo indicado en líneas anteriores, se procedió a suprimir este elemento distorsionador con la intención de evaluar nuevamente la situación de la empresa. Al aplicar nuevamente la fórmula, se refleja una situación totalmente diferente, la empresa si cuenta con indicador de razón de liquidez suficiente para el cumplimiento de sus obligaciones.

Prueba del Ácido: Este indicador de liquidez es utilizado para medir la capacidad de la empresa para hacer frente a sus obligaciones corrientes sin efectuar la venta de sus inventarios, es decir, únicamente con los saldos de efectivo o exigibles.

Tabla N° 03

	Total Activo	
	Total Pasivo	
	Total Patrimonio	
A	Activo Circulante	
B	Activo No Circulante	
C	Inventarios	
D	Pasivo Circulante	
E	Pasivo Circulante sin Deuda \$	
F = (D-E)	Pasivo por Deuda \$	
I = ((A-C)/D)	Prueba Ácido	0,36
J = ((A-C)/E)	Prueba Ácido sin Deuda \$	1,06

Análisis de Resultados: Al aplicar la fórmula correspondiente, se evidencia que la empresa se encuentra en una situación bastante crítica en cuanto a la capacidad de extinguir sus obligaciones a corto plazo sin la venta de sus productos terminados. Tal resultado, se muestra cónsono con el mostrado en la primera prueba de Capital de Trabajo.

Considerando la exclusión del mismo factor de incidencia (pasivo en moneda extranjera) a efectos del cálculo de la misma prueba, se evidencia entonces que la situación es diametralmente opuesta, poniendo de manifiesto una vez el efecto considerable del pasivo en moneda extranjera dentro de cualquier análisis de la situación financiera del negocio.

A modo conclusivo, desde el punto de vista financiero, se determina entonces que la empresa en lo que a su situación financiera se refiere, está significativamente afectada por la valoración de deudas en moneda extranjera, generando importantes distorsiones entre el ámbito contable y el fiscal a efectos de determinar el enriquecimiento neto gravable según la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente.

Para la aplicación del instrumento Entrevista a la Jefe de Control de Cambio, se estructuró una serie de preguntas orientadas a diagnosticar la situación de la empresa para el período objeto de estudio en cuanto al tema cambiario se refiere. A continuación se detallan los resultados de la aplicación del instrumento:

Entrevista con Jefe de Control de Cambio

1-¿Cuáles fueron los mecanismos utilizados para acceder a divisas en el 2016 para la empresa Alice Neumáticos de Venezuela?

Únicamente se tuvo acceso a divisas a través del acuerdo con FONTUR denominado Fondo Chino y Subastas.

Para el caso de las Subastas, éstas funcionaban desde el momento en que el Banco Central de Venezuela informaba, es decir, hacia una publicación hacia cual sector de la industria estaba dirigida la subasta por códigos arancelarios a una tasa fluctuante. Para participar, se entregaba una documentación al Banco de Venezuela, la cual tenía que ir acompañada con una declaración jurada donde informabas que esas divisas iban hacer utilizadas para materia prima, repuestos o el rubro que aplicase. Luego de conocida la adjudicación, se debía modificar la orden de compra consignada inicialmente de acuerdo al monto aprobado. Tales cantidades eran congeladas por la entidad bancaria.

Tanto el departamento de Compras como Control de Cambio debían conciliar los dólares liquidados para evitar diferencias y poder realizar el cierre de la importación, lo cual se hacía enviando al banco toda la documentación, desde el

momento de la colocación hasta los gastos de nacionalización de cada uno de los embarques, con el fin de que el banco pueda validar que gastaste el dinero en el fin inicialmente solicitado.

Por su parte, el Fondo Chino funcionó de una forma diferente. Primero, el acuerdo funcionó a través de FONTUR y únicamente estuvo destinado a las empresas del sector de manufactura de neumáticos a nivel nacional. El mecanismo funcionó de la siguiente forma: Se nos asignó una cantidad específica de dólares para la adquisición de materias y repuestos. De la cantidad inicialmente asignada (alrededor de USD130 MM) sólo se terminó concretando cerca de USD 30 MM lo restante quedó pendiente. Se fijó una tasa entre las partes y la empresa procedió con los desembolsos en bolívares equivalentes, sin embargo, el proceso de liquidación llevó prácticamente unos 18 meses, lo que contrajo aún más la producción de la empresa.

Considerando los puntos anteriores, ¿Cómo la empresa mantuvo operaciones?

Fundamentalmente basándonos en la planificación del consumo de materias primas, obligándonos a disminuir los niveles de producción para poder tener mayor cobertura de la materia prima y ganar un poco de tiempo.

¿Durante el ejercicio 2016, la empresa recibió alguna Liquidación de Deuda contraída en ejercicios anteriores?

La empresa no tuvo liquidación de divisas sobre deudas antiguas. Los mecanismos para la adquisición de moneda extranjera aplicó para nuevas importaciones, es decir, nuevas compras de materias primas y repuestos, no tuvo nada que ver con las importaciones anteriores.

Revisando la composición de la Deuda en Moneda Extranjera, se evidenció un monto como Deuda Sin Cadivi/Cencoex ¿Cómo un proceso de importación se puede quedar por fuera de convenio o control cambiario?

Las razones pueden ser varias. Primero que no necesariamente se corresponde a un proceso sin Cadivi desde un principio, pues gran parte de esa deuda se corresponde a que el monto asignado en el AAD eran por ejemplo USD 1.000 pero al momento de generar el ALD el monto era inferior por alguna diferencia en flete o seguro o diferencias en el pesaje de la mercancía. Una vez que se emite el ALD, difícilmente Cadivi iba a reconocer alguna diferencia por encima.

Adicionalmente, las razones para que una importación haya quedado fuera de Cadivi pueden ser: No poseer CNP al momento de la operación, algún disposición del Régimen Legal 11 lo cual tiene que ver con las licencias para el manejo de sustancias petroquímicas, elevados tiempos de respuesta para la emisión de AAD por parte de Cadivi y ante situaciones de emergencia de un ítem en particular, la empresa decidió hacer la importación fuera de Cadivi pues no podía parar el proceso de producción.

¿Cuál es porcentualmente la antigüedad de la deuda en moneda extranjera que posee la empresa para el período objeto de estudio?

A efectos didácticos, se presenta de esta forma:

Ejercicio 2016	7%
Ejercicio 2015	4%
Ejercicio 2014	9%
Ejercicios Anteriores	80%
	100%
Deuda In Cencoex	87%
Deuda Out Cencoex	13%
	100%

A efectos del diagnóstico, se evidencia de forma clara desde el punto de vista contable, financiero y cambiario, que la situación de la empresa en cuanto a su deuda en moneda extranjera tiene efectos significativos dentro del funcionamiento del

negocio, lo que hace indispensable establecer premisas de tipo fiscal para evitar trastocar cualquier análisis que redunde en potenciales multas o sanciones ante eventuales fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria.

Fase II: -Determinación de la información necesaria para llevar a cabo una transacción segura desde el punto de vista del adquirente.

Luego de la aplicación de la entrevista realizada al Jefe de Impuestos de la empresa Alice Neumáticos de Venezuela, C.A. se obtuvieron las siguientes results:

Entrevista con Jefe de Impuestos

1-Considerando la situación cambiaria que atraviesa la empresa ¿Qué controles se aplicaron a efectos de garantizar la total transparencia en las operaciones realizadas en moneda extranjera?

La situación cambiaria es crítica, sin embargo, la posición que ha mantenido la empresa es utilizar y activar únicamente los mecanismos establecidos en los diferentes convenios cambiarios a fin de evitar contingencias legales y fiscales. El mantener esta posición, ha permitido que la documentación de cada operación cumpla con las reglamentaciones desde el punto de vista de aduana, comercio exterior y SENIAT pues considerando que el nivel de operaciones ha disminuido, la necesidad de mantener más controles se ha incrementado.

Por otra parte y en cumplimiento de las normas de Control Interno, todas las operaciones son valoradas a las tasas cambiarias vigentes al momento que se suscribe cada transacción, evitando así distorsiones en los estados financieros e inconvenientes con el Fisco Nacional.

2- Con base en lo anterior, ¿Cuál ha sido el efecto fiscal de la existencia de una deuda en moneda extranjera con una antigüedad considerable?

El efecto tiene dos aristas fundamentales. La primera de ella se evidencia en los Estados Financieros pues en atención a las NIIF los pasivos deben ser presentados a su mejor estimación de flujo futuro, sin embargo, la segunda arista establece que de acuerdo con lo señalado en la LISLR la deducibilidad de ese mayor gasto está en duda, pues tal como mencioné, se trata de una “estimación” y no de una erogación real.

Esta situación entonces trae consigo la existencia de una contabilidad de tipo financiera, donde los auditores en cumplimiento de la norma contable, te obligan al reconocimiento de tales pasivos, generando impactos en el estados de resultados y en el patrimonio y por otra parte, una contabilidad fiscal donde el Fisco de alguna forma no reconoce la deducibilidad de tales gastos por considerarlos estimaciones.

Es válido precisar, que la situación antes planteada surge en los casos de pasivos por fuera de Cadivi/Cencoex, pues para los restantes casos, siempre que entre en vigencia un nuevo convenio cambiario y se indique expresamente la nueva tasa de cambio a regir, pues allí estamos frente a una devaluación, permitiendo entonces la deducibilidad de tales gastos.

3- ¿La empresa qué opciones ha manejado para tratar de contrarrestar estos efectos fiscales?

Las opciones siempre pasan por evaluar la situación con los acreedores y el accionista. Por tratarse de deuda en moneda extranjera, la situación se torna un tanto más compleja, sin embargo, parte de las opciones que se han manejado es tratar de cambiar de acreedor, es decir, que el accionista pague a los proveedores una porción de la deuda generando la posibilidad de futuras capitalizaciones.

Este escenario tiene consecuencias positivas en el ámbito financiero y fiscal. En lo financiero, tener una cuenta por pagar al accionista, te permite mediante una conversión a bolívares mediante contrato entre las partes, establecer una mejora considerable en la situación patrimonial en la empresa, generando una Reserva para Futuras Capitalizaciones y a su vez suprimiendo una parte importante del pasivo

circulante, redundando esto en mejoras en los análisis financieros que puedan hacer las entidades bancarias para la gestión de créditos.

Desde el punto de vista fiscal, una vez se concrete la Reserva de Capitalizaciones, técnicamente se estaría realizando la pérdida en cambio asociada a esa porción de la deuda así como cualquier otra valoración realizada en ejercicios anteriores y conciliada fiscalmente. El beneficio a nivel de rentas sería importante pues no implicaría una salida de dinero por parte de la empresa sino del accionista.

Los resultados obtenidos demuestran que a pesar de los grandes efectos que ha tenido la empresa producto de la valoración de pasivos en moneda extranjera, la posición desde el punto de vista de control interno, contable y fiscal, ha sido siempre en procura de asegurar que los registros y las transacciones se encuentren debidamente soportados y a su vez, el tratamiento fiscal ha sido conservador a efectos de la deducibilidad de los diferenciales cambiarios, manteniendo entonces de alguna forma controlado las posibles contingencias fiscales en esta materia.

Fase III -Diseño de lineamientos fiscales para el tratamiento del diferencial cambiario en Venezuela necesarios para la correcta valoración de pasivos en moneda extranjera en la empresa Alice Neumáticos de Venezuela, C.A.

Considerando los resultados obtenidos luego de la aplicación de los instrumentos de recolección de datos e identificando la necesidad de establecer las premisas fiscales requeridas para el debido tratamiento fiscal del Diferencial Cambiado derivado de la Valoración de pasivos en moneda extranjera, se establecen entonces:

- Desde la perspectiva contable y financiera, la empresa debe reconocer en sus estados financieros la valoración de pasivos en moneda extranjera de acuerdo a lo señalado en la NIC 21 la cual señala en esencia: “cuando existan varios tipos de cambio, la tasa de cambio utilizada para valorar y registrar transacciones y saldos en

moneda extranjera es la tasa a la cual pudieran ser liquidados los flujos futuros de efectivo representados por la transacción (...)"

- Derivado de lo anterior, se establece entonces que con la entrada en vigencia de cualquier otro Convenio Cambiario que aplique sobre los rubros existentes de pasivos (materias primas, repuestos, activos fijos, servicios, asistencia técnica entre otros) la empresa deberá evaluar en conjunto con el equipo de auditoría interna y externa, cuál debe ser la tasa de cambio para la correcta valoración y presentación de las acreencias internacionales, reconociendo los impactos en el estado de Ganancias y Pérdidas según aplique a cada caso.

- Desde la perspectiva fiscal, se sugiere lo siguiente: A efectos de la determinación del enriquecimiento neto gravable, la empresa debe segregar en forma detallada, la composición del saldo de las cuentas de Pérdidas en Cambio con la intención de identificar qué porción estaría asociada a la entrada en vigencia de una nueva tasa de cambio que aplique para los pasivos existentes dentro de Cadivi/Cencooex y qué porción corresponde a la aplicación de la estimación financiera (Deuda por fuera de Cadivi/Cencooex)

- En el caso que la empresa decida aplicar la estrategia de la capitalización de una porción de la deuda, debe considerar aspectos adicionales tales como: Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, ello pues, este tributo aplicaría bajo la premisa de extinción de pasivos fuera del sistema financiero del país (Capitalización de Deuda)

- Si bien el proceso de Capitalización pasa por el hecho que el accionista debe hacer un desembolso considerable, no es menos cierto que los beneficios financieros de contar con un Patrimonio más sólido pueda conllevar a solicitar mayores cantidades de dinero para el financiamiento de la operación de la empresa, generando entonces la posibilidad de sostener los niveles de producción.

- A efectos de la deducibilidad de los Diferenciales Cambiarios, se debe considerar la realización de los pasivos como premisa fundamental, es decir, mientras la empresa

no extinga bajo algún esquema las deudas, la valoración fuera de Cadivi/Cencoex debe considerarse como estimación contable.

- En la actualidad, existen posiciones encontradas en cuanto a la consideración de la tasa DICOM como una devaluación y no como una estimación, sin embargo, durante la investigación se pudo constatar que la empresa posee un Reparo en materia de Impuesto sobre la Renta específicamente por Diferenciales Cambiarios donde la posición de la Administración Tributaria sostiene que cualquier mecanismo diferente a Cadivi/Cencoex no se encuentra ajustado a derecho y por ende los mayores gastos por este tipo de Valoraciones son considerados No Deducibles.

- Desde la perspectiva del Impuesto Diferido (NIC 12), se sugiere no reconocer un Diferido Activo en los casos de conciliar fiscalmente un Diferencial Cambiario como No Deducible, ello pues, considerando la cuantía de los importes pudiera generar una distorsión para el usuario de los estados financieros adicional al hecho que desde el punto de vista de la norma contable, considerando la coyuntura país, difícilmente se pueda sostener el hecho de realizar una porción en el ejercicio siguiente bien sea mediante la liquidación de divisas o la obtención de ganancias fiscales significativas.

- En el caso que la empresa con la intención de mejorar la situación patrimonial, decidiera presentar una Revalorización de sus Terrenos o maquinarias, se torna obligatorio el reconocimiento del Impuesto Diferido Pasivo (NIC 12) lo que de alguna forma puede que no brinde en los Estados Financieros el efecto total deseado.

El eje central de este punto gira en torno al establecimiento de principios o premisas fiscales a efectos de la determinación del enriquecimiento gravable de acuerdo a lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta procurando el mayor ahorro fiscal posible y la disminución a su mínima expresión de posibles contingencias ante eventuales fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria.

CONSIDERACIONES FINALES

En función al análisis de los resultados arrojados en esta investigación y sobre las bases de los objetivos propuestos , podemos ofrecer recomendaciones enfocadas a todas las organizaciones importadoras venezolanas que presenten la problemática planteada en este estudio y conclusiones que entre las más importantes , de detallan:

A través del estudio realizado podemos concluir que son muchas las empresas que tuvieron que obtener la deuda fuera de algún mecanismo cambiario, ya que era muy lento el proceso de adquisición de divisas a través de Cadivi, Cencoex, Simadi, Dicom, muy a pesar en su mayoría en proceso se generaban pérdidas cambiarias a causa de la inestabilidad económica y el diferencial cambiario entre a moneda venezolana y la extranjera. También es importante mencionar que ese proceso genero consecuencias negativas para las entidades ya que pueden ser objeto de reparo por el vacío que había entre la parte fiscal y legal por incluir la pérdidas en la determinación del impuesto sobre la renta, es por ello el sentido de la investigación, la cual propone los lineamientos fiscales.

La gerencia de la empresa debe evaluar junto con los abogados, asesores tributarios, determinar el impacto que generaría esa pérdida en los estados financieros y en la terminación del enriquecimiento neto junto con el impuesto a pagar, para así tomar decisiones en cuanto a la materialidad de esa pérdida, ya que si el monto no es de gran significado, lo mejor sería no deducirla.

La empresa debería realizar la capitalización de la deuda con el fin de mejorar su patrimonio, ya que tendría inyección de dinero, el cual mejorar la razón de liquidez de la organización.

La empresa podría realizar una Disminución de los activos, para obtener dinero líquido que ayude al aumento del capital de la organización.

El Seniat debería implementar nuevas políticas y procedimientos en su sistema electrónico que contribuyan al mejor proceso de la liquidación de divisas, como ente regulatorio del estado le corresponde mantener bienestar económico y financieros de las empresas, ya que mientras más rápido sea el proceso de aprobación de la solicitudes de divisas menos caos ocasionara en la empresas venezolanas que realizan sus compras en el extranjero y necesitan a tiempo la adquisición de moneda extranjera para pagar las deudas y poder continuar con el proceso, satisfaciendo la necesidades en Venezuela .Con el mejor funcionamiento traería como consecuencia beneficios para las entidades ya que pudiesen realizar sus compras oportunamente y sin generar perdidas , por ende habría una mayor contribución de impuestos para el estado venezolano

REFERENCIAS

Andrade, Simón (2005). **Diccionario de Economía**. Tercera Edición. Editorial Andrade. Bogotá.

Balestrini Acuña (2012). **Como se elabora el proyecto de investigación** (7a. e.) Caracas, Venezuela: Consultores Asociados.

Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela (1999)

Código Orgánico Tributario gaceta N-37.305 17 de Octubre (2001)/ Artículo 50

Código de Comercio 23 de Julio de (1955) articulo 264

Convenio Cambiario N- 35 gaceta 40.865 9 de Marzo de (2016)

Gómez, C. (2000) **Proyectos factibles** .Editorial Predios .Valencia. Venezuela

Ley de Impuesto Sobre la Renta gaceta N-38.628 16 de Febrero (2007) Artículos 1/27/188

Norma Internacional de Contabilidad N- 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y valoración 01 de enero de (2005)

Norma Internacional de Contabilidad N- 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes 1 de Julio (1999)

Norma Internacional de Contabilidad N- 12 Impuestos a las ganancias 01 de enero de (2012)

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta extraordinario gaceta N-5.662 24 de Septiembre 2003

Universidad Pedagógica Experimental Libertador, UPEL (2016) Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales, Fedupel, Caracas

Electrónicas:

La Economía (2016). **Capacidad de Endeudamiento**. Fecha: 12 de marzo de 2016.
<http://laeconomia.com.mx>.

GIRAL PIMENTEL,(2008)José Alfredo, **Validez de las Operaciones de Mercado Paralelo, Especulación Cambiaria y Tasa de Cambio** , En: Bicentenario del Código de Comercio Francés, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 25 Serie Eventos, Caracas,

KORODY, J. Caracas (2013) **“Las Pérdidas en el Impuesto sobre la Renta venezolano: una revisión pragmática a la luz de los principios constitucionales de la tributación”** Trabajo publicado en el libro “70 años del Impuesto sobre la Renta”. Asociación venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Disponible <http://www.avdt.org.ve/avdt/index.php/libros/316-tomo-ii-70-anos> el-impuesto-sobre-la-renta-en-venezuela

Rubio D., Pedro (2007). **Manual de Análisis Financiero**. España: Universidad de Málaga. Edición electrónica. Disponible en: <http://www.eumed.net/libros/2007a/255>. Consulta: 31 de Julio de 2008.

Sánchez, Juan Pedro (2002). **Análisis de Rentabilidad de la empresa**. <Http://www.5campus.com/lección/anarenta>. Consulta: Febrero 18 de 2004.