

SNAT/GGSJ/GDA/DDA/2022/
Gerencia General de Servicios Jurídicos
Gerencia de Doctrina y Asesoría
División de Doctrina Tributaria
Consulta DCR-5-91.274



Caracas, 20 OCT. 2022

ROY RAFAEL VENERO MONTILLA
REPRESENTANTE LEGAL
RV AUDITORES, C.A.
R.I.F: J-31117641-1
Av. Bolívar, Edif. Torre Tauro,
Piso 1, Ofc. 1-B, Sector Centro,
San Juan de Los Morros,
Estado Guárico.

Asunto: Impuesto Sobre la Renta.
(Estados Financieros)

En uso de la potestad conferida en el numeral 13 del artículo 4 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria¹, conforme a la cual es competencia de este Servicio Autónomo, evacuar las consultas sometidas a su consideración, en concordancia con los numerales 6 y 47 del artículo 3 de la Providencia Administrativa SNAT/2015-0008², según los cuales esta **Gerencia General de Servicios Jurídicos** tiene atribuida la función de responder las solicitudes formuladas por quienes tuvieren interés personal y directo, en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas tributarias y aduaneras a situaciones concretas, conforme lo prescriben los artículos 260 y 263 del Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario³, en lo sucesivo Código Orgánico Tributario, se procede a responder la consulta recibida, en fecha 14 de febrero de 2022, en los siguientes términos:

I DE LOS HECHOS

Señala el consultante que:

"(...)

- 1) ¿La Preparación y presentación de los Estados Financieros conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados es un deber formal, por ser una extensión de la contabilidad, como lo afirma el autor GUTIERREZ, Alfredo. En su libro ESTADOS FINANCIEROS Y SUS ANÁLISIS (pg. 56) y ser parte de medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales,

¹ Gaceta Oficial N° 6.211 Extraordinario, de fecha 30 de diciembre de 2015.

² Gaceta Oficial N° 40.598, de fecha 09 de febrero de 2015.

³ Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, de fecha 29 de enero de 2020.

relacionados o no con el enriquecimiento que se declara (Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Dividendo, Precios de Transferencia.) aunado a que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados expresa que su preparación anual es obligatoria y un requisito para determinar el Impuesto al Dividendo (...)

- 2) ¿Pose el SENIAT facultad para solicitar a los contribuyentes los Estados Financieros conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, ya que estos constituyen medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes (...)?
- 3) ¿La notificación que deben realizar los Registradores Mercantiles a la Administración Tributaria, sobre el estado de atraso de los contribuyentes, conforme al Artículo 90 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, es con el objeto de establecer control fiscal sobre estas?
- 4) ¿No preparar y presentar los Estados Financieros conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, constituyen un incumplimiento de un deber formal (...)?
- 5) ¿Presentar los Estados Financieros fuera del plazo, Tal situación constituyen un incumplimiento de un deber formal (...)?
- 6) ¿Presentar los Estados Financieros, sin cumplir con los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados Ven Nif. Constituyen un incumplimiento de un deber formal (...)? " (sic).

II

DEL DERECHO Y DEMÁS FUNDAMENTOS DE LA OPINIÓN

Expuesto el contenido de su consulta, esta Gerencia General pasa a exponer su opinión en los siguientes términos:

El legislador tributario creó un impuesto sobre las ganancias de capital a través de un gravamen proporcional a los dividendos⁴ originados en la renta neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada. En este sentido, el artículo 64 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta⁵ define la "Renta Neta" como aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento a en los estados financieros elaborados y que sirve de base para el reparto de dividendos⁶. Asimismo, se señala en esa disposición legal que se considera como "Renta Neta Fiscal Gravada" la sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en la Ley ejusdem, diferentes a los aplicables a los dividendos conforme a lo previsto.

La renta neta también puede identificarse con la renta neta del pagador, y que en términos contables, es la utilidad no distribuida o retenida originada en el informe

⁴ El autor mejicano Luis Pérez Inda, define en su obra "A esa parte de las ganancias líquidas que perciben los socios de una compañía mercantil (principalmente los accionistas de una sociedad anónima) por su participación en el capital, es lo que se conoce, en su acepción más propia, como dividendos." Obra: "Estudio Práctico del Nuevo Régimen Fiscal y Contable de Dividendos Pagados a Personas Morales". Décima Primera Edición, México, Febrero 2001.

⁵ Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario, de fecha 30 de diciembre de 2015.

⁶ De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 307 del Código de Comercio.

financiero que reporta el estado de ganancias y pérdidas de cada empresa, después de restarle el Impuesto sobre la Renta correspondiente. Vale decir, que esta renta neta es en realidad la utilidad neta después del Impuesto sobre la Renta.

En tales términos, se considerará **Renta Neta**, aquella establecida en los balances de los contribuyentes, aprobada en las Asamblea Ordinaria de Accionistas de acuerdo a lo establecido en los artículos 275 y siguientes del Código de Comercio⁷. Por otro lado, cabe destacar que la **Renta Neta Fiscal Gravada** será la que resulte de restar los costos y deducciones a los Ingresos, y que está sujeta a las tarifas impositivas establecidas en la Ley.

Ahora bien, el propio legislador estableció como regla de *control fiscal* los registros obligatorios de los contribuyentes, y en estos términos, en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta estableció la obligación de llevar dichos registros, además de los libros, en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados y sin atraso, ello con el fin de que los mismos constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, y de esta forma puedan ser exhibidos a los funcionarios fiscales en cualquier fiscalización sustanciada a su cargo.

En este mismo orden de ejercicio del control fiscal, Administración Tributaria se vale de los Jueces, Registradores Mercantiles y Notarios en caso de liquidación de las empresas quienes al asentar la nota correspondiente, deben remitir dicha información a la Administración Tributaria del domicilio fiscal de la sociedad. Asimismo procederán en casos de quiebra, estado de atraso, remate y ventas de acciones fuera de la Bolsa de Valores.

En términos de contabilidad financiera, los Principios de Contabilidad son macrorreglas surgidas de un proceso lógico que enriquecen el conocimiento científico de la Contabilidad y que tiene su base en la teoría general contable. Ahora, cuando estos criterios han sido adoptados por los organismos profesionales contables (y por la comunidad económica) se consideran "Principios de Contabilidad Generalmente aceptados".⁸

En este sentido se denota la definición que sobre estos Principios ha sostenido la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela: "*son un cuerpo de doctrinas asociadas con la Contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y aprobadas por la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela a auscultados a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad*".⁹

⁷ Gaceta Oficial N° 475, Extraordinario, de fecha 21 de diciembre de 1955.

⁸ GARRETA SUCH, José María. "Introducción al Derecho Contable", Marcial Pons, Madrid, 1994.

⁹ Declaración de Principios de Contabilidad N° 0, Párrafo 24, p. IV.

No obstante, es conveniente puntualizar que si bien no es unánime la doctrina en cuanto a la existencia de Principios Contables generalmente aceptados con eficacia vinculante, pues ningún texto normativo prescribe algún cuerpo de Principios Contables como de aceptación general¹⁰, ciertamente hay normas de carácter técnico con naturaleza obligatoria emitidas por asociaciones profesionales nacionales e internacionales cuyo incumplimiento produciría situaciones absurdas o perjuicios a terceros de buena fe que toman sus decisiones financieras con base en los informes suscritos por Contadores Públicos.¹¹

Si bien los principios de contabilidad generalmente aceptados deben ser tomados en cuenta para la cuantificación de la renta financiera, a través de la comprobación de los asientos y registros contables de las operaciones vinculadas o no con la producción de la renta del contribuyente, no existen reglas contables únicas y obligatorias en nuestro país. En este sentido, la ausencia, indeterminación y la variedad de los Principios Contables, permite que la cuantificación de la renta financiera se verifique conforme a *cualquier regla contable que permita expresar con evidencia y exactitud los beneficios realmente obtenidos y las pérdidas experimentadas*, lo que queda al prudente arbitrio de los administradores al tiempo de la formación del Balance y conforme a las reglas técnicas de información contable que se hayan establecido estatutariamente. Sin embargo, esta Gerencia considera que las normas que hacen esto posible son las reglas contables emanadas de la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela que permiten presentar y cuantificar la información financiera del contribuyente con vista a la determinación de la utilidad o renta neta financiera.

En concordancia con estas consideraciones, se advierte que la norma contenida en el indicado artículo 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, debe ser interpretada y aplicada en concordancia con el artículo 102 del Código Orgánico Tributario, mediante el cual se enumeran los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros, a saber:

“Artículo 102. Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de llevar libros y registros contables y todos los demás libros y registros especiales:

- 1. No llevar los libros y registros exigidos por las normas respectivas.***
- 2. No mantener los libros y registros en el domicilio tributario cuando ello fuere obligatorio o no exhibirlos cuando la Administración Tributaria los solicite.***
- 3. Destruir, alterar o no conservar las memorias de las máquinas fiscales contentivas del registro de las operaciones efectuadas.***

¹⁰ ROMERO-MUCI, Humberto. "Naturaleza Jurídica de los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela y su Incidencia en la Determinación de la Renta Financiera para el Cálculo del Impuesto Sobre la Renta de Dividendos". VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: Impuesto Sobre la Renta e Ilícitos Tributarios. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002. A ello se añade la constatación de que no tienen carácter obligante los principios que proclama la Federación de Colegio de Contadores Públicos, toda vez que dicho ente corporativo no tiene competencia normativa para establecer con efecto vinculante Principios de Contabilidad de aceptación general.

¹¹ YANES G. José Alberto. "Aplicación Práctica DPC 10", Segunda Edición, Venezuela, 1998.

4. No mantener los medios que contengan los libros y registros de las operaciones efectuadas, en condiciones de operación o accesibilidad.
5. Llevar los libros y registros con atraso superior a un (1) mes.
6. No conservar durante el plazo establecido por la normativa aplicable, los libros y registros, así como los sistemas, programas o soportes que contengan la contabilidad u operaciones efectuadas.
7. **Llevar los libros y registros sin cumplir con las formalidades establecidas por las normas correspondientes.**
8. No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados por la Administración Tributaria a llevar contabilidad en moneda extranjera.

Quienes incurran en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 1 y 3 serán sancionados con clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de diez (10) días continuos y multa del equivalente a ciento cincuenta (150) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela.

Quienes incurran en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 2 y del 4 al 8 serán sancionados con clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de cinco (5) días continuos y multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela. La sanción de clausura prevista en este artículo, se aplicará en todos los establecimientos o sucursales que posea el sujeto pasivo.

La sanción de clausura prevista para las ilícitos establecidos en este artículo, se extenderá hasta tanto el sujeto pasivo cumpla con los respectivos deberes formales y notifique a la Administración Tributaria la regularización de la situación que dio origen al ilícito. Corregida la situación que motivó la aplicación de la sanción la Administración Tributaria procederá en forma inmediata a levantar la medida de clausura". (Resaltado de la Gerencia)

"Artículo 108. El incumplimiento de cualquier otro deber formal sin sanción específica, establecido en las leyes y demás normas de carácter tributario, será sancionado con multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela. Cuando los ilícitos formales previstos en este Capítulo sean cometidos por sujetos calificados como especiales por la Administración Tributaria, las sanciones pecuniarias aplicables serán aumentadas en un doscientos por ciento (200%)."

En este sentido, es posible considerar que esta norma de control fiscal persigue que se efectúe en estricto apego a los principios de legalidad por lo tanto, de existir alguna situación definida en nuestro marco normativo como hecho punible, la materialización de tal supuesto de hecho será objeto de sanción de conformidad con el ilícito material cometido.

III

OPINIÓN DE ESTA GERENCIA GENERAL DE SERVICIOS JURÍDICOS

Con fundamento en todo lo anteriormente expuesto esta **Gerencia General de Servicios Jurídicos** después de analizados los supuestos de hecho y de derecho, por una parte y por la otra, de acuerdo a lo narrado en su escrito consultivo y del análisis realizado, concluye que:

La Administración Tributaria en ejercicio de la Potestad Tributaria, está facultada para realizar los procedimientos de verificación y fiscalización, en el ejercicio de esta atribución tiene las más amplias potestades para la determinación de los Tributos sujetos a su potestad. En este mismo orden de ideas, la Administración Tributaria en ejercicio del control fiscal, se vale de los Jueces, Registradores Mercantiles y Notarios, quienes deben notificar a la Administración Tributaria del domicilio fiscal de la sociedad al asentar la nota correspondiente en casos de liquidación, quiebra, estado de atraso, remate y ventas de acciones fuera de la Bolsa de Valores.

Mientras tanto los contribuyentes, están obligados a cumplir con sus deberes formales inherentes a tal condición, por lo tanto deben llevar en **forma debida y oportuna los libros y registros entre ellos la elaboración de los estados financieros conforme a Principios de Contabilidad generalmente aceptados**, en tal sentido los mismos deben ser llenados con toda la información requerida, so pena de incurrir en las sanciones establecidas en los artículos 102 y 108 del Código Orgánico Tributario, por inobservancia de las disposiciones en ella contemplada.

En los términos que anteceden queda expuesto el criterio de esta Gerencia General de Servicios Jurídicos, sobre la consulta efectuada por parte de la contribuyente **RV AUDITORES, C.A.**

Atentamente,



CARLOS ERNESTO PADRÓN ROCCA
Gerente General de Servicios Jurídicos

Providencia Administrativa N° SNAT-2011-0065 del 20-10-2011
Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela
N° 39.783 del 21-10-2011

66 4/6 H
SNT/ZUM/EG
Consulta OCR-5-91.274

Roy Venoso
C.I. 14.520.113
[Signature]
10-02-2023

RV AUDITORES, C.A.
RIF J-3119764
AUDITORES PÚBLICOS, LEYDORES
Y ASESORES GERENCIALES