

**UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

TRATAMIENTO IMPOSITIVO DEL MATERIAL FÍLMICO

Trabajo Especial de Grado, para
optar al Grado de Especialista, en
Derecho Financiero

Autor: Eddy De Freitas C.

Asesor: Gustavo León

Caracas, Febrero 2013

**UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

APROBACION DEL ASESOR

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana contadora Eddy Maryeli De Freitas Contreras, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: TRATAMIENTO IMPOSITIVO DEL MATERIAL FILMICO; Considero que dicho Trabajo reúne los requisitos y meritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Caracas, a los quince (15) días del mes de febrero de 2013.

Gustavo León
CI. V-10.110.107

DEDICATORIA

A Dios por permitirme culminar esta etapa.

A mi esposo Christian (mi gordo) y a mi hija Ivana (mi chichi) por estar presentes en mi vida, sencillamente los amo...

A mis padres a quienes les debo mi existencia y los principios que rigen mi vida.

A mi hermano por ser un apoyo incondicional.

A mi querido Gustavo Leon, por ser un excelente amigo y el mejor tutor que pude haber escogido.

INDICE GENERAL

	Pág.
DEDICATORIA	iii
RESUMEN	vi
INTRODUCCION	1
CAPÍTULOS	
1. EL MATERIAL FÍLMICO O DERECHO DE EXHIBICION	9
1.1. Que se entiende por material fílmico.....	15
1.2. Características del Material fílmico.	16
2. IMPLICACIONES EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA ...	19
2.1. El reajuste por inflación fiscal.....	22
2.1.1. Concepto.....	26
2.1.1.1 El sistema Venezolano.....	26
2.1.1.2. Ajuste fiscal Vs. Contable.....	27
2.1.1.3. El ajuste inicial por inflación.....	28
2.1.1.4. El reajuste regular por inflación.....	29
2.1.2. Tipos de partidas.....	31
2.1.3. El material fílmico como una partida.....	32
2.1.4. Las enmiendas en los contratos vs. el reajuste por inflación fiscal.....	34
2.1.5. Incidencia de las cuentas por pagar a proveedores en el reajuste por inflación fiscal.....	38

3. EL MATERIAL FILMICO DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LAS RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	41
3.1. Análisis de la normativa aplicable a proveedores nacionales.....	42
3.2. Análisis de la normativa aplicable a proveedores extranjeros.....	45
3.3. Incidencia de los convenios para evitar la doble tributación.....	47
4. EL MATERIAL FILMICO DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	51
4.1. Tratamiento de la cesión de los derechos de autor.....	51
4.1.1. El Hecho Imponible.....	51
4.1.2. Temporalidad.....	53
4.1.3. Tratamiento para proveedores locales.....	55
4.1.4. Tratamiento para proveedores del exterior.....	56
4.2. Implicaciones en los deberes formales de la compañía.....	59
CONCLUSIONES.....	62
MATERIAL BIBLIOGRAFICO.....	65

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

TRATAMIENTO IMPOSITIVO DEL MATERIAL FÍLMICO

Autora: Lic. Eddy De Freitas

Asesor: Gustavo León

Fecha: Febrero 2013

RESUMEN

Las compañías dedicadas al negocio de la televisión abierta generalmente tienen dentro de sus principales actividades la adquisición de material fílmico también llamado derechos de exhibición. En la actualidad la producción nacional es muy poca por lo que recurren a mercados de fuente foránea.

El registro de este activo dentro de la contabilidad ha creado mucha controversia al igual que su tratamiento fiscal, por ser un derecho de uso que adquiere la compañía para un tiempo determinado y tener la característica de que el mismo no puede ser enajenado.

Partiendo de esto hay muchas opiniones que basan el tratamiento fiscal en la imposibilidad de este ser vendido entonces el mismo no es susceptible a la inflación y que por lo tanto no debe ajustarse considerándose entonces como una partida monetaria. Hay posiciones que alegan que aunque no se puede disponer de él la compañía tiene un enriquecimiento asociado a la transmisión de ese activo y que por lo tanto debe ajustarse por inflación siendo este entonces clasificado en la contabilidad como un cargo diferido, partida no monetaria.

La Ley de Impuesto sobre la Renta vigente no especifica cómo debe ser tratado un activo de esta especie tan particular y con tantas características especiales, por lo que da pie a que se formulen y apliquen criterios distintos.

Adicionalmente a esto, existe un vacío legal en materia de retenciones de impuesto sobre la renta en el que no se especifica el tratamiento aplicable a proveedores locales creando con esto una controversia. En el caso de proveedores del exterior en ocasiones específicas entran a formar parte de la operación la consideración de convenios para evitar la doble imposición.

El impuesto al valor agregado es de suma importancia en el tratamiento de estos activos, ya que las compañías deben asumir y cumplir con la normativa dependiendo del origen del material fílmico.

Descriptor: Tratamiento contable, tratamiento impositivo, Impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado.

INTRODUCCION

En una compañía dedicada al negocio de la televisión abierta, la compra de material fílmico (entiéndase material fílmico a todo lo que tiene relación con películas, series de televisión, cortometrajes, infantiles, etc.) constituye una de sus principales actividades generadoras de renta, adicional al alquiler de espacios a terceros para producciones independientes.

Por medio de la programación es que las televisoras captan anunciantes, que son los que invierten en la publicidad de sus productos representando éstos el ingreso más significativo dentro del negocio.

La compra de material fílmico para una televisora, representa la adquisición de un derecho y/o de una licencia de transmisión por un tiempo determinado. Para la adquisición de una licencia es necesario que se celebre un contrato entre las partes, donde se especifican cláusulas con todas las condiciones que debe cumplir el que adquiere la licencia (en este caso la televisora que lo va a incluir en su programación), para poder llevar a cabo la transmisión. Por cada proveedor de material fílmico hay un contrato, esto quiere decir que cada contrato tiene alguna cláusula que los diferencia entre sí, como lo son las cláusulas de incumplimientos según la jurisdicción del contrato, las

clausulas de pago, intereses de mora, impuestos y el registro de marcas en el territorio.

Una vez que las compañías adquieren el material fílmico lo deben registrar dentro de su contabilidad ya que pasa a formar parte de sus activos, que según Kieso y Weygandt.(1996, 45) son:

“...representaciones financieras de recursos económicos, efectivo y beneficios económicos futuros, cuyo usufructo pertenece legal o equitativamente a una determinada empresa como resultado de una operación o acontecimiento anterior...”

Partiendo de lo anterior, al realizar el registro contable es importante identificar de qué tipo de partida se trata ya que financiera y fiscalmente se encuentran activos monetarios y no monetarios. Según el artículo 173 parágrafo segundo de la Ley de Impuesto sobre la renta. (2001, 58) los activos no monetarios son:

“...aquellas partidas del Balance General Histórico del Contribuyente que por su naturaleza o características son susceptibles de protegerse de la inflación, tales como: los inventarios, mercancías en tránsito, activos fijos, edificios, terrenos, maquinarias, mobiliario, equipos, construcciones en proceso, inversiones permanentes, inversiones convertibles en acciones, cargos y créditos diferidos y activos intangibles...”

Por otro lado se encuentran los activos monetarios que son aquellas partidas que no son susceptibles de protegerse de la inflación, y en las que su valor siempre será el mismo y no podrán liquidarse a un valor superior a su valor histórico.

Al analizar el registro contable del material fílmico en una compañía se presentan criterios que difieren en la clasificación. Los criterios de categorización de este rubro coinciden en que es un activo intangible amortizable sin sustancia física, pero al momento de analizarlo fiscalmente existen opiniones encontradas sobre si su tratamiento debe ser el de una partida monetaria o el de una no monetaria.

La Ley de impuesto sobre la renta y los principios contables venezolanos, no hacen referencia alguna sobre cómo deben ser tratados ni como debe ser el registro de estos derechos de exhibición, lo cual permite que se generen diversos tratamientos.

Partiendo de que no existe un criterio sobre la clasificación de estos activos, la incidencia fiscal en el resultado de una compañía podría tener un impacto importante ya que para un negocio no sólo la parte financiera es primordial, el tema impositivo en una compañía forma parte fundamental en su estructura.

Realizando un análisis exhaustivo sobre las implicaciones en materia impositiva que se derivan de adquirir estos derechos de exhibición, a grandes rasgos se ven implicados ciertos impuestos, como lo son el Impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

En materia de Impuesto sobre la Renta, dentro del Título IX en su Capítulo I se estipula el reajuste por inflación, donde establece en su artículo 173:

“...a los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, que iniciaron sus operaciones a partir del 1° de enero del año 1993 y realicen actividades comerciales, industriales, bancarias, financieras, de seguros, reaseguros, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad, deberán al cierre de su primer ejercicio gravable, realizar una actualización inicial de sus activos y pasivos no monetarios según las normas previstas en esta Ley, la cual traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esa fecha...”

Partiendo de esto, dentro de la Ley de Impuesto sobre la renta considerar este derecho de exhibición como un intangible amortizable no monetario, estaría atado a un ajuste que se traduciría en un efecto dentro del resultado fiscal del ejercicio.

Como se mencionó inicialmente, no hay una disposición que establezca un tratamiento específico para este tipo de activo por lo que una compañía puede alegar que el material fílmico debe ser tratado como un activo monetario ya que el mismo no puede ser enajenado y en consecuencia no sería susceptible de protegerse contra la inflación.

Por otro lado, se encuentran distintos análisis de esta partida en la que independientemente de que sea un activo que no se pueda enajenar, la compañía produce renta gracias a él, y adicionalmente a esto si lo amortiza, estaría aprovechando un gasto por este concepto por lo que podría ser considerado dentro de la contabilidad como un activo no monetario.

Adicionalmente a lo anterior, según la Ley de impuesto sobre la renta la adquisición de este derecho de exhibición conlleva una retención dentro del concepto de regalía, que define en su artículo 48 párrafo único como:

“...Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41, se entiende por regalía o participación análogo, la cantidad que se paga en razón del uso o goce de patentes, marcas, derechos de autor, procedimientos o derechos de exploración o explotación de recursos naturales, fijadas en relación a una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, cualesquiera sea su denominación en el contrato...”

Por este concepto se realiza la retención cuando son proveedores del exterior, siempre que no aplique un convenio para evitar la doble tributación; el tema se centra desde el punto de vista de proveedores nacionales de material fílmico, ya que en la legislación impositiva Venezolana no está estipulada esta retención, creando un vacío legal en donde el concepto de derecho de exhibición no se encuentra definido.

Desde el punto de vista del impuesto al valor agregado existen distintas implicaciones en el momento de la adquisición de este derecho de exhibición en materia de cumplimiento que deben ser analizadas cuidadosamente.

Partiendo de todo lo anterior, el análisis impositivo de esta partida es fundamental y podría pasar desapercibida si no se consideran todas las implicaciones que trae al adquirir este activo, que para cualquier compañía es visto simplemente como un derecho de exhibición.

En cuanto a la estructura del presente trabajo debemos apuntar lo siguiente, el mismo se divide en cuatro Capítulos. En el Capítulo I se describe el material fílmico también llamado derecho de exhibición, por ser un término de un campo específico y manejado prácticamente por un solo ramo de la industria de las telecomunicaciones como lo es la televisión abierta, será necesario profundizar sobre sus características, que lo define, en base a qué

términos se adquiere, cuales son las figuras que se implementan en la negociación y qué se establece en los contratos que rigen esta adquisición.

En el Capítulo II nos adentramos a analizar de lleno las implicaciones en materia de impuesto sobre la renta que se derivan de la adquisición de estos derechos de exhibición. Al comienzo de este aparte, se detalla uno de los capítulos más importantes de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, como lo es el Reajuste por inflación, definiendo y analizando a su vez los tipos de partidas que se encuentran fiscalmente como lo son las monetarias y las no monetarias. Este Capítulo engloba al detalle, el procedimiento y los cambios también llamados enmiendas que surgen en los contratos que afectan directamente el registro de esta partida. Adicionalmente a lo anterior, también se estudia la incidencia en el reajuste por inflación de los pasivos relacionados con los derechos de exhibición, en este caso las cuentas por pagar a proveedores filmicos.

Por otra parte el Capítulo III profundiza el tema de las retenciones de impuesto sobre la renta del material fílmico, las implicaciones que trae la compra de estos derechos de exhibición a proveedores del exterior, se analiza la controversia que se deriva de los vacíos legales que se encuentran sobre la retención a proveedores nacionales y se estudia la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación.

En el Capítulo IV se evalúan las implicaciones en materia de Impuesto al Valor Agregado viéndolo desde el punto de vista de una sesión de derechos tanto de proveedores locales como de proveedores del exterior. Adicionalmente a lo anterior el cumplimiento de deberes formales sale a relucir, por lo que consideramos este punto para estudiarlo a profundidad por la incidencia que tiene dentro del negocio.

Por último las conclusiones a las que llegamos después de analizar detalladamente los objetivos específicos propuestos al iniciar la investigación.

CAPITULO I

1. EL MATERIAL FILMICO O DERECHO DE EXHIBICION

Anteriormente las compañías que se dedicaban al negocio de las telecomunicaciones en el ramo de la televisión abierta, tenían suficiente producción nacional para cubrir su programación, por ende no sentían la necesidad de recurrir al mercado foráneo. Su contabilidad posiblemente era más sencilla ya que no adquirían activos que generaran controversia.

Hoy en día por distintas situaciones en su entorno, y considerando que la reproducción del mismo constituye una de sus principales actividades generadoras de renta, estas compañías al no poseer suficiente producción nacional han tenido que recurrir a otros mercados para adquirir el material fílmico también llamado derecho de exhibición.

Para poder introducirse y entender un poco más el negocio de la televisión abierta, exponer los detalles desde cómo es que se consigue conocer los productos del mercado hasta cómo se concretan las negociaciones, es importante, si se quiere llegar a entender las implicaciones que tiene la adquisición de este derecho de exhibición.

La adquisición de material filmico se lleva a cabo mediante negociaciones con diferentes proveedores de alto prestigio nacional e internacional como lo son FOX, SONY PICTURES, MGM, WARNER BROS., PARAMOUNT, TV GLOBO, RCN, CARACOL, TELEVISA, TV AZTECA, TELEMUNDO, POLAR, VIP 2000 Y TELEFILMS. Estas negociaciones se llevan a cabo con las empresas antes mencionadas a través de la vía telefónica o mediante las invitaciones a exhibiciones que dichos proveedores realizan para la promoción de sus productos en el exterior.

Algunos de los eventos internacionales más importantes que se realizan durante el año son el "NATPE", que se lleva a cabo en el mes de enero, organizado en Miami (EEUU), y el L.A. SCREENINGS en el mes de mayo, organizado en Los Ángeles California (EEUU). Estos festivales se trabajan como una subasta donde cada productor y distribuidor fílmico exhibe su material disponible para cada territorio país.

Estos festivales son los que en su mayoría proveen a las televisoras de material para poder armar una programación que complazca al anunciante que, como inicialmente se mencionó, es el que invierte en espacios publicitarios y es lo que a su vez se traduce en el principal ingreso de las televisoras. Adicionalmente a estos festivales también se dan negociaciones

entre producciones de las mismas televisoras que las comercializan con televisoras de otros países.

El proceso de adquisición de este producto audiovisual tiene involucrado, posterior a la negociación del precio, un contrato donde se exponen las condiciones que se deben cumplir. Normalmente todos los contratos siguen un modelo en el que se modifican solo algunas cláusulas dependiendo del país con el que se esté haciendo la negociación.

En relación a la selección del material, los procedimientos se siguen basándose en las necesidades reales de cada televisora y al segmento del mercado al cual está posicionando.

El proceso de adquisición o contratación del material fílmico, puede estar basado en la menor oferta para el producto (sin dejar a un lado la calidad) o en la negociación entre la televisora y el proveedor o distribuidor.

Se puede dar el caso y de hecho ocurre, en el que algún distribuidor fílmico realice negocios con una sola televisora ya que puede que requiera todo el material: Largometrajes, miniserias, series, telenovelas, dibujos animados, etc.

Una vez que se llega a un acuerdo con los distribuidores, el proceso administrativo de este negocio lleva consigo una serie de pasos que deben cumplirse, entre los cuales se encuentra la firma del acuerdo, también llamado “Deal Order”, que es la garantía de que el canal va a adquirir dicho material. En esta orden se especifica, título, precio, tiempo, vigencia, ventanas (se entiende por ventanas al periodo en el que se puede transmitir o no el material, dependiendo de las negociaciones del productor) y modo de pago de los productos a ser adquiridos; luego, se envía el contrato para sus respectivas firmas y pago del Down payment (en el vocabulario televisivo es el anticipo o cuota inicial que se otorga sobre un contrato) que normalmente oscila entre el 10 % y 20% del monto total del contrato.

Si el material adquirido está vigente o disponible para su exhibición, el departamento de tráfico de la televisora se comunica con los diferentes proveedores y distribuidores jefes de despacho indicándoles la solicitud del material y fecha en la cual será exhibido.

Es importante tomar en cuenta que todo material enviado a Venezuela tiene que cumplir con un proceso de nacionalización (la nacionalización es del bien mueble –soporte físico- como lo son los discos o cassette que contienen el material fílmico), en algunos casos se aplica la importación temporal de dicho material, que es donde más adelante se analizarán las implicaciones en

materia de IVA (Impuesto al Valor Agregado), ya que se está importando un intangible en un bien material que en su totalidad es en calidad de préstamo y el único propietario es la empresa distribuidora.

Una vez que el material está en manos de la televisora, comienza la evaluación del mismo de cara a la Ley Resorte (Ley de responsabilidad social en radio y televisión y medios electrónicos, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No 39.610, de fecha 7 de febrero de 2011, con la finalidad de fomentar el equilibrio, en la educación, la cultura, la salud pública, y el desarrollo social y económico de la Nación de conformidad a las normas y principios constitucionales), para adaptarlo a la normativa vigente de transmisión a la que está atada toda compañía que se dedique al negocio de la televisión abierta.

Para culminar el proceso de adquisición, se le da ubicación a dicho material en proceso de compra de acuerdo a los hábitos de audiencia y estrategia de promoción, y se incluye en la Preventa (evento del año en el que se muestra la programación del año próximo a los anunciantes de manera de estimularlos a que inviertan en espacios publicitarios) o como parte de la programación habitual que posteriormente será transmitida, por esta razón, es fundamental para las televisoras obtener un “tráiler” o “demo cassette” del

material contratado para que pueda ser evaluado y lograr su ubicación dentro de la programación del país.

Es importante mencionar que la preventa no es solo material fílmico sino también incluye gráficas elaboradas por los departamentos de mercadeo de las televisoras, los cuales reflejan la tendencia del crecimiento del “share” (indica la preferencia relativa de los espectadores hacia un determinado espacio con respecto a otros que se emiten simultáneamente) y rating (indica cuanta gente está viendo un programa de televisión o un spot publicitario en un momento dado) en las clases socioeconómicas ABC y D durante el año, que es punto de referencia donde se realiza un análisis comparativo que incentiva la inversión de los años venideros.

Así, el material fílmico, una vez adquirido, se requiere ser ubicado en la parrilla de programación (se refiere al cronograma de transmisión, en el lenguaje televisivo). Como se mencionó anteriormente, el material que se adquiere durante el año en curso regularmente es para su exhibición a mediados del año o al año siguiente, eso es lo que se conoce con el término de vigencia del material, mejor conocido en el lenguaje televisivo como ventana para la exhibición.

En el caso de las telenovelas y las series, deben estrenarse según estrategia de programación y al estar al aire debe garantizarse continuidad. Cuando se trata de largometrajes, se busca aumentar la filmoteca para poder competir con grandes títulos.

Más adelante se van a aclarar los conceptos que engloban la adquisición de estos derechos de exhibición y lo que los caracteriza.

1.1. Que se entiende por Material Fílmico

De acuerdo a lo establecido en el primer diccionario de la televisión venezolana llamado “RCTV de la A a la Z” se entiende por Material Fílmico “al soporte magnético u óptico en el que se graban imágenes y sonidos de cine” (2003, 43).

En el vocabulario televisivo, fuera de la definición literal del material fílmico o derecho de exhibición, es el producto de una obra audiovisual, que se comercializa a fin de obtener anunciantes que cubran los espacios publicitarios que finalmente son los que generan el principal ingreso del negocio de la televisión abierta. Cuando se cita televisión abierta se refiere a la exhibición de un servicio de programación de televisión a través de señal abierta por frecuencia ultra alta (VHF o UHF) de manera que el audio y el

video de tal programación pueda recibirse sin cargo alguno al televidente por medio de una antena de techo. “Televisión Abierta” incluye la retransmisión de una señal UHF o VHF por cable, satélite o algún sistema basado en internet.

1.2. Características del Material filmico

La figura que se emplea para la comercialización de las obras audiovisuales es el contrato, mejor llamado como “contrato filmico”; en este se especifican una serie de términos y condiciones a seguir para cada uno de los materiales que se adquieren. Las partes del contrato se definen como el Licenciario (el que adquiere el producto) y el Licenciatario (el que lo comercializa).

En estos contratos se especifican cláusulas como, en que territorio se va a transmitir, punto importante al momento de que se presente un tema contractual, por ejemplo, anteriormente se reflejaba el nombre del país en este caso como Venezuela, siendo República Bolivariana de Venezuela; también se refleja el nombre del producto, se establecen los números de episodios, en los que la cláusula refleja aclaratorias en el caso que se esté aún con la producción del producto y puedan diferir en el número final de episodios, en los que se ajustaría el precio aplicando una pro-rata en el caso de que estos disminuyan.

Adicionalmente se refleja el valor total, el medio por el que se va a transmitir (en este caso se habla de televisión abierta, ya que existe la televisión paga básica, premium paga, circuito cerrado, etc.), el número de exhibiciones, las repeticiones, el idioma, la vigencia, las formas de pago, y las notificaciones.

Dentro de las repeticiones, se limitan el número de “pasadas” (transmisiones) también conocidas como “RUNS” en el vocabulario televisivo del que se entiende que es la cantidad de pases o transmisiones permitidas por el dueño de los derechos de un programa específico.

Cuando se estipula la vigencia de la licencia, dependiendo del tipo de producto, puede ser hasta de dos (2) años (para novelas, películas y seriados). En el caso de las películas existe una figura llamada “ventana” donde el productor establece el período en el que se puede transmitir o no dependiendo de sus negociaciones con otros clientes ya que este siempre va a tener la exclusividad para la transmisión del producto. Esta “ventana” afecta directamente la contabilidad, punto que se desarrollará más adelante en la investigación.

Todo contrato especifica que el licenciatarario (en este caso la televisora) recibe el material en calidad de préstamo, en formato de pantalla completa

adaptable en físico (BETACAM SP NTSC-FULL SCREEN) o pueden hacerlo llegar vía satélite por medio de coordenadas. Adicionalmente a todo lo anterior, la obra audiovisual incluye lo que llaman “Music Cue Sheets”, siendo estos los temas musicales que acompañan el producto, mejor llamados librería musical.

Dentro de los términos especiales establecidos en los contratos, se encuentran detalles como el canal en el que deben ser transmitidos los productos, esto con el fin de evitar problemas en el ámbito legal causados por ejemplo, cuando el canal en la capital se sintonizaba en un número, pero en el interior del país se sintonizaba en otro.

CAPITULO II

2. IMPLICACIONES EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Toda sociedad o negocio es creado con la finalidad de generar utilidad, siempre dentro de los parámetros legales. Cuando se implementan juicios para el tratamiento de partidas importantes dentro del negocio por no tener un criterio previamente establecido, podría estarse incurriendo bien en un riesgo o en un pago excesivo de impuestos derivado de aplicar incorrectamente alguna interpretación de la norma. En tal sentido, las normas establecidas en las Leyes y sus reglamentos, deben evitar en lo posible, vacíos legales que permitan diversas interpretaciones.

Dentro de las disposiciones fundamentales de la ley de impuesto sobre la renta (LISLR) venezolana se establece en su artículo 1 “...los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causaran impuestos según las normas establecidas en esta ley...”.

Partiendo de esto, la LISLR grava los ingresos de toda persona natural o jurídica domiciliada en el país (entiéndase país a la República Bolivariana de Venezuela), aun cuando la fuente de ingresos este fuera de él. Igualmente grava a las personas naturales o jurídicas no domiciliadas siempre que la

fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país aun cuando no tenga establecimiento permanente o base fija en él.

La determinación de este impuesto viene dada tal como lo establece el artículo 4, "...la base imponible para el cálculo del impuesto será el resultado de sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial...". (se entiende por enriquecimiento al ingreso obtenido en un periodo de tiempo determinado por llevar a cabo alguna actividad generadora de renta).

La primera LISLR se promulgó en el año 1942 y este impuesto a la renta estuvo durante muchos años determinado sobre la base de costos históricos sin que estos fueran actualizados por la variación de IPC (índice de precios al consumidor), puesto que Venezuela era un país privilegiado que no padecía del mal de la inflación, que pudiera generar distorsiones en los estados financieros representados por sus valores históricos, ya que los mismos no se alejaban de sus valores corrientes.

La LISLR venezolana y su reglamento muestra dentro de sus disposiciones una serie de títulos, y capítulos en las que define el impuesto, su objeto, etc, y establece dentro de sus títulos uno de los capítulos más importantes que es el ajuste por inflación fiscal.

En Venezuela se incorpora, por primera vez, un sistema de ajuste por inflación fiscal mediante la promulgación de la LISLR del año 1991 (Gaceta Oficial N° 4300 Extraordinario de fecha 13 de agosto de 1991). “La nueva normativa se inspira en el modelo Chileno de 1974 y tiene por objeto medir en términos reales el incremento neto del patrimonio durante el período impositivo”.

Una vez que se introdujo el capítulo del ajuste por inflación en la LISLR venezolana, se realizaron tres reformas relevantes en materia de ajuste por inflación, en los años 1994, 1999, y la última reforma en el año 2001, siendo las disposiciones de esta última ley desarrolladas en el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (RLISLR) publicado en el año 2003 (Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5.602 Extraordinario, Septiembre de 2003).

El análisis del ajuste por inflación ayudará a determinar el efecto que tiene finalmente en el resultado fiscal anual del contribuyente.

2.1. El reajuste por inflación fiscal

La Ley de Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y sus respectivos reglamentos, forman parte de las fuentes jurídicas que regulan el marco legal de la actividad tributaria en el país. El tema objeto de investigación forma parte de la ya mencionada Ley de Impuesto sobre la Renta y del llamado “sistema del ajuste por inflación” que fue incorporado en la legislación venezolana en el año 1991. La economía venezolana ha sufrido importantes procesos inflacionarios a lo largo de los años lo cual distorsionaba la capacidad contributiva de los contribuyentes, es por ello que con el fin de reconocer el efecto que dicho fenómeno tiene sobre la renta, se creó el sistema del ajuste por inflación fiscal, que básicamente consiste en ajustar activos y pasivos no monetarios, para el caso del ajuste inicial por inflación (es la actualización inicial de los activos y pasivos no monetarios al cierre del primer ejercicio gravable de la compañía) y activos y pasivos no monetarios (son aquellos que son susceptibles de protegerse de la inflación) más el patrimonio neto en el caso de los ajustes regulares. La determinación del efecto del ajuste por inflación fiscal da como resultado un balance general fiscal actualizado, que se hace solamente para fines tributarios y más concretamente, como ya se mencionó, del impuesto sobre la renta.

La actividad impositiva en una compañía fundamenta sus resultados en la información contable que proviene de los estados financieros, que aunado con las reglas tributarias dan origen a la información que finalmente va a establecer la obligación fiscal de una determinada empresa. Debido a ello la rama contable está estrechamente relacionada con la fiscal, lo cual genera la obligación de consultar bibliografía y regulaciones en materia contable y financiera para aclarar el tratamiento de ciertas partidas que no están concebidas en la ley.

Ya a la fecha se han cumplido casi 22 años de la aprobación de la Ley de Impuesto Sobre la Renta que introdujo en Venezuela el sistema de ajuste fiscal por inflación. Con el pasar de los años las reformas que ha sufrido esta ley han modificado varias veces este sistema, y se ha señalado como objetivo la simplificación del complicado mecanismo adoptado para la corrección de los efectos de la inflación en la renta fiscal.

Cuando en Venezuela se introduce un Sistema Integral de Ajuste por Inflación en el año 1991, ya la variación del IPC del Área Metropolitana de Caracas, que salvo de algunas excepciones fue el factor de corrección entonces adoptado, había crecido significativamente en los cinco años precedentes, como se muestra a continuación:

Año	IPC (Promedio)	Inflación Anual
1991	0.9487	31.02%
1992	1.2468	31.86%
1993	1.7221	45.94%
1994	2.7694	70.84%
1995	4.4289	56.62%

Fuente: <http://www.bcv.org.ve>

Con el consiguiente incremento en la tributación que para entonces solo gravaba ganancias nominales. No sólo era que como corrientemente se dice, el contribuyente pagaría impuestos por una ganancia de inflación, sino también, de acuerdo con la tarifa progresiva como tradicional lo ha sido en nuestro país en la mayoría de los casos para gravar la renta, y la tasa efectiva era evidentemente superior a la elegida por el legislador como parámetro razonable para determinar la cuantía del tributo.

El contribuyente entonces se procuró sus propios mecanismos para protegerse del perverso efecto de la inflación. Comenzaron a utilizarse figuras como el “arrendamiento financiero” para ocultar en el canon de arrendamiento una depreciación acelerada, proliferando las solicitudes a la Administración Tributaria para acortar la vida útil de los activos depreciables

y en forma abierta aumentar el monto de las cuotas de depreciación, se adoptó el método UEPS (último en entrar primero en salir) para la valoración de los inventarios en el costo de ventas, se abusó del endeudamiento para tomar ventajas del nominalismo de las obligaciones dinerarias en nuestra legislación civil, etc.

Esto pudo haber traído como consecuencia que se generaran conflictos entre la Administración y los contribuyentes. No fue muy exitosa la Administración Tributaria en estas controversias; pero todavía se seguían gravando ganancias nominales y con ello el sistema tributario se apartaba cada vez más del principio constitucional del gravamen atendiendo a la capacidad contributiva. Era pues necesaria y urgente la introducción de un sistema de ajuste por inflación a los efectos de la determinación de las rentas gravables.

Para iniciar un sistema de ajuste por inflación en Venezuela el legislador no vaciló en seleccionar de una vez un ajuste integral. Muchos dirán que se pudo adoptar un sistema de ajustes de mayor simplicidad, de ajustes parciales, es decir, para ciertas partidas del balance del contribuyente dependiendo de las circunstancias y los objetivos perseguidos.

Cuando en el país se presenta el fenómeno de la inflación, entre los argumentos se destacó: i) que siendo parciales los ajustes, también son

parciales los resultados y logros de los objetivos propios de un ajuste por inflación para la corrección de sus efectos; ii) que no con ajustes parciales se corrigen todos los efectos de la inflación para cada una de las cuentas de los estados financieros; y, iii) que la mayor parte de los ajustes así concebidos han influido negativamente en la recaudación fiscal, sin tomar en cuenta si el contribuyente se ha protegido o favorecido de la inflación.

2.1.1. Concepto

2.1.1.1. El sistema Venezolano

Al igual que otros países que acogieron el sistema de ajustes integrales, el venezolano se inicia con un “Ajuste Inicial” con un fin específico: establecer un punto inicial de referencia al sistema de Ajuste por Inflación.

Ese punto generaría un nuevo balance, donde las partidas no monetarias están debidamente actualizadas de acuerdo con la normativa al efecto y, tendríamos en consecuencia, un nuevo patrimonio que sería el primer patrimonio fiscal para el sistema.

Excepto por el pago de una tasa, así lo establecería el artículo 91 de la LISLR de 1991, equivalente al tres por ciento del valor añadido por la actualización de los activos fijos depreciables, el ajuste inicial venezolano no

impone otra carga tributaria para el aprovechamiento o entrada al sistema, aunque si sobrevinidas en la incidencia del sistema mismo en la determinación de la renta gravable. Es importante mencionar que este primer ajuste no afecta la base de cálculo. Posteriormente a la etapa denominada preoperativa, sigue una segunda fase identificada como Reajuste Anual, que partiendo de la actualización del patrimonio fiscal como cuenta eje del sistema y hacer lo propio con los activos y pasivos no monetarios, ahora sí modifica la base imponible del Impuesto Sobre la Renta; es entonces el verdadero ajuste en el Sistema.

2.1.1.2. Ajuste fiscal vs. Ajuste contable

En este Sistema de ajuste por inflación fiscal no se quiso copiar los más complicados perfiles de la técnica contable en la formulación de los estados financieros ajustados por inflación. De hecho, nuestro ajuste fiscal no lo es sobre todos los estados financieros, lo es sólo sobre partidas del Balance General, y no todas, solamente las partidas no monetarias y el llamado patrimonio fiscal que por supuesto difiere del patrimonio contable; pero al final, la idea es que lo que resulte aproximadamente reajustado sea la posición monetaria neta del contribuyente, las depreciaciones o amortizaciones y el costo de ventas de los bienes enajenados, con las excepciones y consecuencias de exclusiones de partidas previstas en la Ley.

La razón en la selección de las partidas que se actualizan en el sistema fiscal es establecer una simplificación. El ajuste por inflación contable no es algo tan sencillo para que su determinación esté al alcance de la cultura contable de un grueso número de contribuyentes, siendo que en lo fiscal interesa solo un resultado que sería la ganancia o la pérdida por inflación, que bien se puede obtener partiendo de la actualización de las cifras del balance sin la necesidad de actualizar las del Estado de Resultados, de Ganancias y Pérdidas, como también se le conoce.

2.1.1.3. El ajuste inicial por inflación

Se parte de que se actualizan únicamente los activos y los pasivos no monetarios para que, uno y otros, queden expresados en cifras mayores al agregar a su valor histórico el efecto de la inflación medido por la variación de IPC. Se tendrían entonces valores más elevados, en moneda constante, en cada partida no monetaria del primer balance del reajuste, sin variación alguna en las partidas monetarias y como resultado, otro patrimonio cuyo monto en moneda constante será mayor o menor dependiendo del nuevo valor de los activos y pasivos.

2.1.1.4. El reajuste regular por inflación

Bajo esta metodología, se actualizan en cada cierre de ejercicio fiscal, como una vez en el ajuste inicial, los saldos de los activos y pasivos no monetarios; pero ahora se agrega la actualización del patrimonio inicial, así como sus aumentos y sus reducciones durante el ejercicio fiscal.

Desde el origen del sistema, al contrario de lo que se pauta para el reajuste de los activos y pasivos no monetarios, en el del patrimonio fiscal se reajusta inicialmente su saldo al principio del año, lo que se hace por la variación del IPC de todo el periodo fiscal para calcular una pérdida fiscal si fuera que, siguiendo la terminología utilizada, el saldo de ese patrimonio fiscal fuera positivo; es decir, solamente si dicho patrimonio estuviera conformado por más activos que pasivos. Esa pérdida se incrementará por el monto que resulte de actualizar aumentos de patrimonio ocurridos durante el ejercicio fiscal por la variación de IPC entre el mes del aumento hasta el cierre del ejercicio fiscal, o se reducirá por el monto que resulte de la actualización, calculado de igual forma, que las disminuciones.

Este resultado no es real, no lo es por lo menos en la mayoría de los casos porque entre otras cosas forman parte del mismo patrimonio y contribuyen a hacerlo positivo la inclusión en este de los activos no monetarios, que como se sabe aumentan de valor por la actualización y un patrimonio donde estos

activos predominan lo que debe generar más bien es un aumento en la renta gravable. Por otra parte, los pasivos monetarios que, como se sabe, son fuentes de pérdidas por inflación, deben reducir la renta gravable, o aumentar una pérdida; pero como parte del patrimonio fiscal lo hacen menor, por lo que en la mecánica del reajuste a dicho patrimonio lo que origina más bien es un aumento de esa renta gravable, o la disminución de alguna pérdida de ese tipo.

El reajuste del patrimonio fiscal al principio del ejercicio, sus aumentos y reducciones son solamente parte de una metodología que no se puede ver aisladamente. En efecto, la falsa reducción de la ganancia fiscal (o aumento de la pérdida) que se produce por la parte en el patrimonio de activos no monetarios, se compensa con la ganancia por tenencia computable al reajustar también esos activos.

De este juego de compensaciones, de la aritmética de la metodología, podemos señalar, que en lo definitivo lo que se reajusta son las partidas monetarias, los activos para dejar una reducción de la ganancia o aumento de la pérdida fiscal, los pasivos, para aumentar la ganancia o reducir la pérdida fiscal. En palabras más técnicas, lo que se actualiza en el reajuste es la posición monetaria neta y los aumentos del año de los activos y pasivos no monetarios.

Partiendo de lo anterior, en la cuenta del reajuste por inflación se encuentran una cantidad de partidas no monetarias ajustables tanto del activo como del pasivo, dentro de ellas forman parte los inventarios, el activo fijo, las inversiones, los prepagados, los cargos diferidos y los créditos diferidos entre otros.

2.1.2. Tipos de partidas

El análisis de una partida al momento de realizar su registro, muchas veces por sus características, hace diferir en opiniones sobre su tratamiento. Contablemente y fiscalmente se encuentran dos tipos de partidas, las monetarias y las no monetarias.

Al definir las partidas monetarias se encuentra que son aquellas partidas que no son susceptibles de protegerse de la inflación, y en las que su valor siempre será el mismo y no podrán liquidarse a un valor superior a su valor histórico.

Las partidas monetarias se presentan a su valor nominal, esto quiere decir que es a su valor histórico; dentro de ellas se encuentran por ejemplo: el

efectivo en caja, bancos en moneda nacional y extranjera, depósitos a plazo, etc.

En el caso de las partidas no monetarias, estas son susceptibles de protegerse de la inflación como lo son los inventarios, activos fijos, inversiones, cargos diferidos y créditos diferidos entre otros.

Cuando se analizan financieramente las partidas del balance para finalmente clasificarlas como monetarias o no monetarias, puede que la clasificación fiscal difiera, ya que para muchos casos desde el punto de vista impositivo algunas partidas no monetarias son monetarias financieramente, aunque siempre se sigan los parámetros establecidos por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

2.1.3. El material fílmico como una partida

El material fílmico puede ser considerado dentro de la contabilidad como una partida del activo monetario o como una partida igualmente del activo, no monetario.

Al apoyar que ésta debe ser tratada como una partida monetaria, se podría alegar que como es una licencia de uso que no puede ser enajenada por ser

sólo un derecho de exhibición que se adquiere por un tiempo determinado no es susceptible de protegerse de la inflación y por lo tanto deben ser consideradas como una partida monetaria.

Por otro lado, al analizarlo desde otro punto de vista puede surgir una discrepancia sobre este tratamiento y clasificarla como una partida no monetaria, porque independientemente de que la compañía la pueda enajenar o no, igualmente ésta se lucra de ella, y es susceptible de explotarla durante el término de la licencia y ajustar el precio de la programación a los anunciantes periódicamente.

Dentro de los activos el material fílmico ha sido clasificado como un cargo diferido que se asimila a un gasto que se salda a lo largo del tiempo. Ha sido definido por Yanel B. Luna. (2005, 623) Como "...representaciones de bienes o servicios de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros periodos...". Esto se traduce en gastos que generalmente no ocurren de manera repetida, que no corresponden a operaciones normales de la empresa y que cuyos efectos sean atribuibles a los resultados de varios ejercicios futuros.

Partiendo de que se considere una partida no monetaria, y que contablemente forme parte de los cargos diferidos, de cara al impuesto sobre

la renta, específicamente en materia de ajuste por inflación, conlleva a que su ajuste necesariamente de como resultado un ingreso significativo que se puede traducir en pago de impuesto sobre la renta para cualquier compañía. Cuando nos referimos a un ingreso significativo, nos basamos en que el monto de los fílmicos que adquiere una televisora es considerablemente alto por lo que ajustarlos se traduce en un impacto importante como se mencionó inicialmente.

Esta partida podría ser tratada como una partida no monetaria, viéndolo desde el punto de vista de que genera renta a la compañía y que sería injusto con la Administración Tributaria no contribuir con las cargas públicas por el enriquecimiento derivado del ajuste de este activo, pero también es cierto que sus características de registro contable afectarían directamente la capacidad contributiva valga la redundancia de cualquier contribuyente, es por ello que al analizar a fondo los pros y los contras se llegarán a conclusiones en las que necesariamente el contribuyente o la Administración no van a quedar satisfechos.

2.1.4. Las enmiendas en los contratos vs. el reajuste por inflación fiscal

Cuando se habla de enmiendas, se entiende que son modificaciones que sufre el material fílmico que a su vez afecta el registro contable desde el

punto de vista financiero, y el ajuste por inflación desde el punto de vista fiscal.

Estas enmiendas se pueden dar por varios motivos entre las cuales se encuentran las extensiones de licencia, los recalculos de capítulos, las ventanas de restricción y la eliminación de títulos de contrato, entre otros. Es importante que se tome en cuenta que las enmiendas que afectan el registro del material, pueden venir por parte del productor (cuando afecta el tráfico del material con retrasos) o por parte de la televisora (cuando cambia la programación).

La extensión de licencia se da por varias razones, una de ellas son los cambios en la programación de la televisora, cuando se dan cambios en la parrilla (como se mencionó antes “parrilla” se refiere al esquema de programación), el tiempo de licencia que se otorga para el material que se esperaba transmitir no es suficiente, por lo que se le solicita al proveedor una extensión del periodo de transmisión. Igualmente se puede dar el caso de un retraso en el tráfico del material, lo que no llega a tiempo para cumplir con lo pautado por lo que igualmente se debe extender el tiempo de la licencia.

También se encuentran dentro de las enmiendas, el caso de las negociaciones de materiales en proceso de producción, como lo son las

novelas y las series, en las que se realiza la negociación en base a un número de capítulos que finalmente varía, ya sea porque decidieron producir más o que por el contrario produjeron menos.

En el caso de proveedores fílmicos exclusivos de películas, normalmente las negociaciones se hacen en base a un paquete que contienen una cantidad específica de títulos, sucede que en el tráfico de material (evento que se da posterior a la negociación) envían menos títulos de los negociados por distintas razones, motivo por el cual debe solicitárseles nuevos títulos para reemplazar los faltantes buscando que se ajusten medianamente al precio de lo inicialmente pactado.

Cuando las negociaciones son con los proveedores más grandes que a su vez son canales de televisión como por ejemplo, Warner Bros, Universal, Sony, Buenas Vista, CBS Paramount, entre otros, dentro de su contrato existe una clausula que la llaman “ventana de restricción” en la que la vida útil del contrato puede cambiar si ellos así lo requieren, ya que si necesitan que alguno de sus materiales se deje de transmitir porque ellos lo van a incluir en su programación debe existir esa posibilidad en los términos negociados. Adicionalmente a lo anterior, se dan otras ventanas de restricción aparte de las establecidas en el contrato, que son las que modifican y afectan el análisis fiscal y financiero del material.

Cuando se habla de eliminación de títulos, es porque el proveedor negoció un material que finalmente no tiene la calidad para ser transmitido por estar dañado.

Todas estas enmiendas influyen en el registro contable del material, ya que al modificar la fecha de inicio y de fin de la transmisión, se debe ajustar la amortización, cuando hay sustitución de títulos como se mencionó anteriormente, entonces hay que recalcular y registrar los nuevos títulos dando de baja a los anteriores y ajustando el nuevo precio y la amortización que corresponde.

Estos cambios en contabilidad se ven reflejados tanto financiera como fiscalmente. El ajuste por inflación de esta partida, se ve afectado, ya que si la amortización disminuye porque el monto del título se ajusta, el efecto dentro del ajuste va a ser un ingreso dentro del resultado fiscal de la compañía.

Estas modificaciones dentro del reajuste afecta el resultado final a considerar, ya que como se mencionó anteriormente, el reajuste por inflación está compuesto por el ajuste de las partidas no monetarias y del patrimonio de la compañía, si se generan cambios o enmiendas como mejor se conocen

dentro del material fílmico, el resultado finalmente puede variar considerablemente y modificar la planificación fiscal que se venía manejando en el ejercicio.

2.1.5. Incidencia de las cuentas por pagar a proveedores en el reajuste por inflación fiscal

Dentro del análisis aplicado al tratamiento del material fílmico, desde el punto de vista fiscal y partiendo de todo lo que anteriormente se ha mencionado sobre su naturaleza, como su impacto puede ser considerablemente importante en el ajuste por inflación es necesario analizar todos los registros que se causan una vez que se realizan las negociaciones para la adquisición de estas licencias de uso.

El registro contable del material fílmico podría comprender tres cuentas, la primera de ellas "Fílmicos a Futuro" en donde se registran todos los contratos que adquiere la compañía y que aun están en espera de algún nivel de aprobación. Es importante tomar en cuenta que los fílmicos mientras estén registrados en la cuenta de fílmicos a futuro no se amortizan.

Una vez que el contrato del material fílmico está listo para ser transmitido pasa a una cuenta denominada “Fílmicos Presente”. Al iniciarse la transmisión de los fílmicos, los costos históricos de los mismos se empiezan a amortizar en función al tiempo que dure el contrato. En este momento el material fílmico comienza a ser susceptible de las enmiendas antes mencionadas.

Adicionalmente a las cuentas de activo, como lo son los cargos diferidos fílmicos presente y fílmicos futuro, también se lleva un registro a una cuenta de pasivo, y son las cuentas por pagar a los distintos proveedores fílmicos.

Partiendo de lo anterior, y analizando Fiscalmente podría establecerse un criterio en el que el pasivo sea asociado (en este caso la cuenta por pagar al proveedor) a la porción de este cargo diferido denominada “fílmicos futuro” considerándolo al momento de ajustarlo por inflación, disminuyendo así la carga impositiva. La problemática se centra en que el ingreso gravable sería mucho mayor si para el ajuste por inflación de esta partida no se tomara en cuenta el pasivo relacionado por asociarlo con una disminución ilícita de la carga impositiva.

El neto de estas cuentas por así llamarlo, permite ajustar el valor del fílmico a futuro que aún no se ha pagado a la realidad ya que aun no tiene un gasto

de amortización asociado, y en teoría aun está por definirse si pasa a formar parte de los fílmicos presentes, por lo que si se ajustara sin la amortización y sin ningún tipo de garantía de que efectivamente va a formar parte de la programación o del stock de material fílmico de la televisora el efecto ingreso dentro del resultado fiscal de la compañía sería un impacto importante.

CAPITULO III

3. EL MATERIAL FILMICO DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LAS RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

De acuerdo a lo establecido en la legislación vigente, determinados pagos realizados a personas naturales residentes (PNR), personas naturales no residentes (PNNR), personas jurídicas domiciliadas (PJD) y personas jurídicas no domiciliadas (PJND), por servicios, honorarios, o cualquier otra actividad realizada en el país englobada dentro de los términos legales, serán objeto de retención de impuesto sobre la renta.

En la actualidad, el Decreto de Retenciones vigente es el N° 1808 de fecha 12 de mayo de 1997, los supuestos y porcentajes de retención de acuerdo a la actividad que se realice.

Desarrollando el tema del tratamiento que se le debe otorgar al material fílmico, desde el punto de vista fiscal, encontramos que el mismo es tan

complejo que al momento de realizar pagos por este concepto a proveedores tanto domiciliados como no domiciliados, se han encontrado vacíos legales en los que cabe la posibilidad de optar por la posición más conservadora o por una posición más arriesgada. Estos puntos de discusión son los que se van a tratar de definir a fin de concluir cuál sería la posición más certera ante la Administración Tributaria.

3.1. Análisis de la normativa aplicable a proveedores nacionales

El material filmico adquirido por una compañía cuando las negociaciones son con proveedores nacionales, al momento de aplicar la retención de impuesto sobre la renta, se presenta un vacío legal, ya que la norma no especifica si se debe o no realizar dicha retención.

Al no estar especificado en la norma, se puede interpretar que debe aplicársele una retención similar a la de un honorario profesional, ya que podría asimilarse a un pago realizado por una contraprestación de carácter artístico. Por otro lado, podría analizarse desde el punto de vista de que al aplicársele una retención sobre algo que no está estipulado en la ley y en sus reglamentos se estaría en pro del dicho comúnmente conocido como “si no sabes reten el máximo” sin ser este legalmente correcto, ya que puede originarle al agente de retención consecuencias civiles derivadas de

efectuarla sin base legal alguna de conformidad con lo establecido en el Código Orgánico Tributario (COT) vigente.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 9 del Reglamento de Retenciones de Impuesto sobre la Renta N° 1808 (1997):

“(...) están obligados a practicar la retención del impuesto los deudores o pagadores de enriquecimientos netos o ingresos brutos de las siguientes actividades, realizadas en el país por personas naturales residentes, personas naturales no residentes, personas jurídicas domiciliadas y personas jurídicas no domiciliadas y asimiladas a estas, de acuerdo con los siguientes porcentajes (...)”

De igual forma el numeral 6 del mencionado artículo establece que:

“Los enriquecimientos netos obtenidos por la exhibición de películas y de similares para el cine o la televisión, a que se refiere el numeral 15 del artículo 27 de la ley de Impuesto sobre la renta, en concordancia con lo dispuesto en su artículo 35, pagados a personas naturales, jurídicas o comunidades no residentes o no domiciliadas en el país...”

Como vemos el supuesto sometido a retención de ISLR, como lo es el derecho de exhibición o material fílmico, en relación con la exhibición de películas o similares (tales como programas o publicidades), se limita a

aquellas empresas no domiciliadas o personas naturales no residentes que ceden los derechos de exhibición a prestadores de servicios de televisión.

Partiendo de lo anterior al no estar estipulado explícitamente el aplicarse a una persona natural residente o a una persona jurídica residente por concepto de enriquecimientos obtenidos por la exhibición de películas, suministraría al interprete un punto a defender ante la administración tributaria al momento de una fiscalización y, en consecuencia, no se enteraría un dinero que no corresponde y no se comprometería el flujo de caja de una compañía y evitaría la implicaciones que de la normativa del COT podrían surgir, como por ejemplo la sanción por incumplimiento de un ilícito material por no retener ni percibir los fondos. En este caso el COT establece en su artículo 112 (2001, 36):

“...Quien omita el pago de anticipos a cuenta de la obligación tributaria principal o no efectuó la retención o percepción será sancionado...” “...con el 100 por ciento (100%) al trescientos por ciento (300%) del tributo no retenido o no percibido...”

Por lo que la normativa aplicable a proveedores nacionales no se encuentra claramente definida dentro de las disposiciones legales vigentes.

3.2. Análisis de la normativa aplicable a proveedores extranjeros

En materia de retenciones de impuesto sobre la renta, también se encuentran ciertas implicaciones en el tratamiento y factores que influyen al momento de aplicar la norma. En el caso de proveedores extranjeros, la norma es clara y precisa en la aplicación de la retención y la base de cálculo.

En el artículo nueve (9) numeral seis (6) del decreto de retenciones de impuesto sobre la renta vigente, como se mencionó en un principio, se establecen los porcentajes de retención para personas naturales residentes (PNR), personas naturales no residentes (PNNR), personas jurídicas domiciliadas (PJD), y personas jurídicas no domiciliadas (PJND).

En el caso de las PJND que se dediquen a la venta de material fílmico, el mencionado decreto hace referencia al párrafo primero de su artículo nueve (9), en donde establece (1997,15):

“...A las personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en el país, la retención del impuesto se efectuará dentro del ejercicio gravable, en el momento del pago o abono en cuenta de (U.T.), previstos en el literal a) del numeral 1, literal a) y c) del numeral 3, numerales 4, 5, 6, 7, 11 y 12 de este artículo...”

Este cálculo se realiza en base acumulativa (se refiere al cálculo sobre los enriquecimientos netos acumulados convertidos en unidades tributarias de acuerdo a los porcentajes establecidos en el decreto de retenciones de ISLR) donde por porciones de acuerdo al valor de la unidad tributaria vigente, va aplicando cierto porcentaje de retención.

Esta retención en base acumulativa se calcula sobre los pagos que las televisoras le hayan realizado a sus proveedores filmicos. La retención se calcula por pago y por proveedor.

En el caso de los filmicos, la ley de impuesto sobre la renta vigente, establece en su artículo 34 que:

“los enriquecimientos netos de los contribuyentes productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión, estarán constituidos por el veinticinco por ciento (25%) de sus ingresos brutos. Estos ingresos estarán representados por el precio de la cesión del derecho de exhibición y por cualesquiera otros obtenidos en el país relacionados con las actividades señaladas...”.

Una vez que realiza la retención de impuesto sobre la renta al proveedor, dependiendo si el contrato estableció o no alguna cláusula en la que se especifica que la televisora es la que asume todos los impuestos, esta retención formará parte de los gastos que la televisora no podrá deducir del

impuesto sobre la renta; si por el contrario la productora asume los impuestos pues le hacen llegar el detalle del archivo enterado ante la administración tributaria y el comprobante de retención para su soporte y aprovechamiento si es el caso.

Con lo expuesto en el aparte anterior, se evidencia que el tratamiento en materia de retenciones de impuesto sobre la renta en el caso de proveedores del exterior, sí tiene una normativa definida en la que se dispone en qué momento debe realizarse, y su base de cálculo.

3.3. Incidencia de los Convenios para Evitar la Doble Tributación

Desde que entraron en vigencia los Convenios para Evitar la Doble Tributación entre los distintos países, se aminoró la doble imposición internacional y las barreras que impiden el flujo comercial e inversor entre países. Todo esto a fin de garantizar seguridad jurídica para la atracción de capitales entre países y optimizar la repartición equitativa de los ingresos fiscales entre los estados.

Uno de los puntos a evaluar ante una inversión extranjera, es la carga tributaria que se deriva por la aplicación de los impuestos, especialmente los

que gravan la renta y el patrimonio, existentes tanto en el país de origen de la inversión como en el receptor de la misma.

Aunque esto no es un punto de discusión dentro de la adquisición del material fílmico, es importante ya que del análisis de estos convenios muchas veces depende la retención que se le debe aplicar o no, a algún contrato en específico, siempre que los involucrados en la negociación sean residentes fiscales de países firmantes de estos convenios y se den las condiciones de aplicación (eje. Beneficiario efectivo).

Cuando una televisora que a su vez es productora de material fílmico desea exportarlo y comercializarlo en otros países, uno de los puntos que evalúa es la existencia de estos convenios, ya que lo que se busca es que no sea un impacto negativo en el rendimiento económico que tiene por objeto toda inversión con ánimo de lucro.

El modelo por el que se rigen estos convenios que de alguna manera ayuda a que se conserve una uniformidad entre artículos y disposiciones es el “Modelo de la OCDE” (la OCDE es un foro único en el que las Administraciones de 30 países democráticos trabajan conjuntamente con el fin de afrontar los retos económicos, sociales y medioambientales de la globalización), desde 1963, el convenio ha tenido una gran repercusión en la

negociación, aplicación e interpretación de los convenios tributarios tal como se mencionó inicialmente.

Cada Estado tiene potestad para crear su propio sistema tributario, en el que pueden someter a tributación los ingresos que se originan en su territorio, independientemente de la nacionalidad, el domicilio o la residencia del inversor; partiendo de ésto en términos generales, la doble tributación internacional se produce cuando dos o más países gravan la totalidad o una parte de una misma renta o un mismo bien por una misma causa. Por esta razón existen diversos mecanismos o métodos para evitar la doble imposición internacional en los que se encuentran el método de la exención, el de la imputación (crédito), el de la deducción de los impuestos pagados en el extranjero, el de la división de la potestad tributaria, el de la reducción del gravamen a la renta extranjera y por último los convenios para evitar la doble tributación internacional que son los que se mencionaron inicialmente.

Considerando la ventaja que existe entre algunos países al existir este tipo de arreglos, ésto ha influido positivamente en la comercialización del material fílmico o derechos de exhibición aumentando así las negociaciones entre distintos países involucrando material nuevo con influencia de distintas culturas en la programación de las televisoras.

El artículo 12 de los mencionados convenios, establece las disposiciones en materia de regalías, que serían las cantidades de cualquier clase, pagadas por el uso, o la concesión de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, etc., partiendo de esto, la adquisición del material fílmico se engloba dentro de este concepto aplicándole entonces sus disposiciones al momento del pago.

CAPITULO IV

4. EL MATERIAL FILMICO DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La Ley del Impuesto al Valor Agregado estipula en su artículo 1: “(...) se crea un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes (...)”.

Partiendo de esto, cuando se evalúa como incide la aplicación de esta ley en relación a la adquisición de una licencia de uso, se muestra interesante, ya que dependiendo de si el proveedor es domiciliado o no, surgen distintos aspectos en el tratamiento.

4.1. Tratamiento de la cesión de los derechos de autor

4.1.1. El Hecho Imponible

En materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), la ley establece ciertas definiciones sobre que se considera una venta, que se entiende por bienes

muebles, desincorporación de bienes, consumo propio, y activos fijos entre otros.

La adquisición de material fílmico, analizando las definiciones que se encuentran en la ley, se asimila a un servicio, que la ley en su artículo 4 lo define como:

“(....) cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se consideran servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales; los suministros de agua, electricidad, teléfono y aseo; los arrendamientos de bienes muebles, arrendamientos de bienes inmuebles con fines distintos al residencial y cualesquiera otra cesión de uso, a título oneroso, de tales bienes o derechos, los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país, así como los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorporales tales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas, e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica (....)”. (Subrayado nuestro).

La adquisición de material fílmico constituye un hecho imponible de acuerdo a los fines de la ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), dando origen al nacimiento de la obligación tributaria.

4.1.2. Temporalidad

Existen varios aspectos dentro de la ley del IVA que son muy importantes, como es el caso de la temporalidad del hecho imponible, al momento de adquirir en este caso el material fílmico, entra en discusión cuando nace la obligación, si al momento de recibir el servicio o cuando lo transmiten en pantalla. En el caso de proveedores del exterior, la ley en su artículo 13 numeral 3d, establece:

“(...) en los casos de prestaciones consistentes en servicios provenientes del exterior, tales como servicios tecnológicos, instrucciones y cualesquiera otros susceptibles de ser patentados o tutelados por legislaciones especiales que no sean objeto de los procedimientos administrativos aduaneros, se considerará nacida la obligación tributaria desde el momento de recepción por el beneficiario o receptor del servicio(...)”.

A su vez, el artículo 34 del reglamento de la ley del IVA, establece:

“... En las prestaciones de servicios provenientes del exterior, se entiende recibido el servicio y, en consecuencia, ocurrido o perfeccionado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria, al registrarse la declaración aduanera, si hubiere lugar a este trámite, o al ocurrir el primero de los siguientes hechos:

- a) Se emita la factura por el prestador del servicio.
- b) Se hubiere prestado, ejecutado o aprovechado el servicio en el país.

- c) Se pague o sea exigible la contraprestación o remuneración por la prestación del servicio.
- d) Se entregue o ponga a disposición del receptor del servicio el bien u obra que hubiere sido objeto del servicio...” (Subrayado nuestro)

Por otro lado, la ley en el artículo 13 numeral 3e establece para proveedores nacionales:

“(...) En todos los demás casos distintos a los mencionados en los literales anteriores, cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien preste el servicio, se ejecute la prestación, se pague, o sea exigible la contraprestación, o se entregue o ponga a disposición del adquirente el bien que hubiera sido objeto del servicio, según sea lo que ocurra primero (...).”

Partiendo de esto, al analizar la temporalidad del hecho imponible relacionado con la adquisición de estas licencias de uso, el impuesto al valor agregado viene atado a la recepción de la factura, ya que el material en este tipo de negociaciones (en este caso el servicio), no se envía antes de que sea cancelada la factura, por lo que la obligación tributaria nace al momento de la recepción de la factura que es el documento que avala en los términos de esta ley la operación.

Adicionalmente a esto, el que se origine la obligación no depende de que el material sea transmitido o no, ya que muchas televisoras adquieren material que como se mencionó inicialmente puede que sea transmitido como puede

que no, por lo que no puede ser un supuesto válido ya que en muchos casos no daría lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

4.1.3. Tratamiento para proveedores locales

Al constituir uno de los supuestos que da origen al hecho imponible, la compra de material fílmico es gravada con la alícuota vigente al momento de su facturación.

Cuando son proveedores locales, entra a formar parte del procedimiento de pago, el hecho de que la televisora por sus ingresos haya sido designada contribuyente especial por la Administración Tributaria.

El que una compañía sea designada contribuyente especial, obliga a que ésta sea agente de retención del IVA ante los demás contribuyentes, debiendo enterarlo ante las oficinas receptoras en las fechas estipuladas en el Calendario de Contribuyentes Especiales establecido por la Administración Tributaria.

La retención que se le aplique al pago dependerá de si cumple o no con las disposiciones legales vigentes en materia de facturación, donde la opción sería la retención del 75% o el 100% del impuesto.

También ésta retención va a depender de la información que arroje el portal de la Administración Tributaria sobre el contribuyente al que se le va a realizar el pago ya que puede requerir que su retención sea del 100% independientemente de que su factura cumpla con la totalidad de los requisitos de facturación.

Hasta ahora, hay muchos detalles que hay que tomar en cuenta en relación a la aplicación de las leyes vigentes y sus reglamentos en la adquisición del material fílmico, por lo que en cada punto desarrollado se busca intensificar su aplicación y mostrar el cumplimiento en cada materia.

4.1.4. Tratamiento para proveedores del exterior

Cuando se realizan negociaciones con proveedores del exterior, la ley del impuesto al valor agregado (LIVA) y su reglamento (RIVA) en su artículo 3, establece que:

“(...) los compradores o receptores que adquieran bienes o servicios en el país de personas no domiciliadas o de no residentes, aunque estas últimas se encuentren transitoriamente en el país, estarán obligados, en carácter de responsables, a declarar y pagar el impuesto por las operaciones que realicen tales condiciones (...)”.

Esta figura de responsables del impuesto mejor llamada “IVA Responsable o IVA por cuenta de terceros”, obliga a las compañías a realizar el cálculo del IVA sobre la factura de los proveedores no domiciliados, y a declararlo. Este IVA no va a formar parte de los débitos fiscales del adquiriente, y a su vez debe reflejarse de manera informativa dentro de sus libros de ventas y compras.

Por el contrario, los créditos fiscales sí deben ser incluidos en sus declaraciones en el periodo en el que ocurrió el hecho imponible.

El incumplimiento en el pago del impuesto originaria para la televisora adquiriente, además del pago del impuesto, el pago de una multa de acuerdo a lo establecido en el COT vigente en el que especifica en su artículo 111 la sanción para quienes mediante acción u omisión causen una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, aplicándoles una multa del veinticinco por ciento (25%) hasta el doscientos por ciento (200%) del tributo omitido. Esta sanción viene acompañada de los intereses moratorios por el plazo en el que no se canceló la obligación de acuerdo al artículo 66 del COT.

Dentro de todo este procedimiento, el reglamento en su artículo 3 establece:

“...Para este efecto dichos responsables deberán emitir facturas propias a los vendedores y prestadores de servicios, no domiciliados, por las operaciones de que se trate...” “...En las facturas deberá expresarse que se emiten en virtud del “artículo 9 de la Ley” y hacer referencia en ellas, de las que hubiera recibido de parte de sus vendedores o prestadores de servicios no domiciliados...”.

Al materializarse el hecho imponible, las televisoras deben emitir una factura indicando la coletilla “en virtud del artículo 9 de la Ley”. El cumplimiento de estas disposiciones forma parte de los deberes formales de las compañías, en este caso las televisoras, siendo que su incumplimiento podría originar una sanción de acuerdo a lo establecido en el COT vigente.

Dentro de las disposiciones legales en materia de IVA, al momento de realizar la importación del material fílmico, el pago del IVA en aduanas viene de la mano únicamente del bien mueble (soporte), esto quiere decir que solo se paga por el cassette o video y no por el intangible.

En algunos casos, por el tipo de negocio, se dan las importaciones temporales, que el reglamento de la ley del IVA enmarca en su artículo 23, estableciendo que no estarán sujetas al impuesto.

4.2. Implicaciones en los deberes formales de la compañía

Dentro de los deberes formales de una compañía se encuentran la presentación oportuna de sus declaraciones, llevar los libros correctamente, conservar los comprobantes, etc.

Presentar oportunamente las declaraciones viene de la mano con las fechas compromiso que maneja toda compañía dependiendo de si es un contribuyente ordinario o si es un contribuyente especial como se mencionó anteriormente, los contribuyentes especiales se rigen por un calendario que estipula la Administración Tributaria antes del inicio del periodo fiscal. Por otra parte los contribuyentes ordinarios, dependiendo del tipo de declaración (si es de IVA o de retenciones de ISLR), se manejan con las mismas fechas compromiso todos los meses del año establecidas en las leyes respectivas.

Dentro del negocio de la televisión abierta, el cumplimiento de los deberes formales es fundamental como en todo negocio, ya que las sanciones que estipula la legislación vigente son considerablemente importantes.

El Código Orgánico Tributario establece los tipos de ilícitos de acuerdo al incumplimiento en el que se incurra. Estos ilícitos están conformados por los materiales y los formales.

Cuando se habla de ilícitos materiales, se refiere a retrasos u omisiones en el pago de tributos o anticipos, incumplimiento de la obligación de retener o percibir y la obtención de devoluciones o reintegros indebidos. Estas faltas, son sancionadas, y como se mencionó pueden llegar a comprometer el flujo de caja de la compañía.

Por otro lado se encuentran los ilícitos formales que al igual que los ilícitos materiales son sancionados pero por incumplimiento de la normativa como no llevar los libros, no emitir o exigir comprobantes, y no acatar las órdenes de la Administración Tributaria, entre otros.

Al adquirir el material fílmico, se generan una serie de implicaciones desde todo ámbito, que afecta directamente a la compañía, como ya se vio se encuentran involucrados varios impuestos que exigen se cumplan una serie de normas establecidas en nuestra legislación.

El velar por el cumplimiento de estas normas evita que las compañías, en este caso las televisoras, se vean afectadas por una sanción ante una eventual fiscalización por parte de la Administración Tributaria, es por ello que analizar los impactos que resultan de adquirir estas licencias de uso en todas las materias, minimiza el riesgo de incurrir en algún incumplimiento.

CONCLUSIONES

Como consecuencia del análisis realizado sobre las implicaciones impositivas del material fílmico se pudo concluir lo siguiente:

Analizando como deben reflejarse contablemente estos derechos de exhibición, se concluyó que los mismos forman parte del activo, que sus características coinciden perfectamente con la definición de un cargo diferido, y que tanto financiera como fiscalmente forman parte de las partidas no monetarias por ser susceptibles de protegerse de la inflación.

Al considerar esta partida como no monetaria, fiscalmente se está minimizando el riesgo que existiere ante la Administración Tributaria tomando el criterio más conservador sobre si estos derechos de exhibición le pertenecen o no a la compañía. Evidentemente aunque son una licencia de uso por un tiempo determinado, la misma posee gastos asociados que son aprovechados por la televisora como lo es la amortización. Este aprovechamiento permite desde cierto punto de vista disminuir su impacto fiscal.

Partiendo de lo anterior, fiscalmente su ajuste se traduce en un ingreso para la compañía, por lo que es recomendable que se considere el pasivo asociado por pagar (si existiere) a esta partida al momento de definir su ajuste a fin de disminuir la carga tributaria de una manera justa partiendo de

que aun no hay una amortización (en el caso de las licencias de uso registradas que aun no han comenzado a amortizarse) asociada que disminuya el impacto dentro de los contratos que aún están por ser procesados.

La retención de impuesto sobre la renta aplicable sobre los enriquecimientos obtenidos de la actividad de exhibición de películas para el cine y la televisión, se encuentra taxativamente establecida solo para los perceptores de tales enriquecimientos, siempre y cuando sean personas naturales o comunidades, en ambos casos no residentes, o personas jurídicas no domiciliadas, no dando opción a una interpretación que nos refiera a la obligación de retener cuando el perceptor sea una persona natural residente o una persona jurídica domiciliada en el país.

La temporalidad del hecho imponible, se entiende perfeccionada y a su vez nacida la obligación tributaria, cuando ocurren una serie de eventos en los que la ley y su reglamento detallan para casos de proveedores nacionales como de proveedores extranjeros.

En relación al tratamiento que debe aplicársele a la sesión de los derechos de autor en materia de impuesto al valor agregado, como se menciona en el

análisis de la temporalidad del hecho imponible, la recepción de la factura va a dar origen a la obligación tributaria.

Adicionalmente a lo anterior, con la adquisición de estos derechos de exhibición, surge la figura del IVA responsable en las negociaciones realizadas con proveedores del exterior.

Los aspectos regidos por las normas antes mencionadas es importante que se cumplan ya que las implicaciones desde el punto de vista de las sanciones son considerables al momento de un incumplimiento, de acuerdo a lo establecido en el COT vigente.

MATERIAL BIBLIOGRÁFICO

Amatucci, A. (2001). **Tratado de Derecho Tributario**. Colombia: Edit. Temis S.A..

Asociación Venezolana De Derecho Tributario. (2000). **V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario**, Caracas: Edit. Livrozca.

Asociación Venezolana De Derecho Tributario. (2002). **Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios**. VI Jornadas de Derecho Tributario. Caracas: Edit. Torino.

Código Orgánico Tributario. (2001). **Gaceta oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela, 37.305 (Extraordinario)**, 17 de Octubre 2001.

Dos Santos, C. (1991). **Sistemas Tributarios y Ajuste por inflación en America Latina**. Caracas: Edit. Nueva Sociedad.

Jarach, D. (1980). **Curso de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.

Federación De Colegios De Contadores Públicos De Venezuela. (2002). **Declaración de Principios de Contabilidad (DPC) de Aceptación**

General en Venezuela. 5ta Edición. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

Restrepo, J. (1991). **Sistemas Tributarios y Ajuste por inflación en America Latina.** Caracas: Edit. Nueva Sociedad.

Kieso, y Weygandt. (1996). **Contabilidad Intermedia.** Chicago: Edit. Limusa-Noriega.

Ley de Impuesto sobre La Renta. (2001) **Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5.566 (Extraordinario).**

Plazas Vegas, M. (1995). **El Liberalismo y la Teoría de los Tributos.** Bogotá: Edit. Temis.

Ramirez, L. (1993). **Ajuste por inflación Fiscal y su enfoque práctico.** Valencia: Edit. Luica.

Reglamento De La Ley De Impuesto Sobre La Renta. (2003). **(Decreto 2507). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.662 (Extraordinario).**

Fundación Academia Nacional de Ciencias y Artes del cine y la televisión.
(2003). **RCTV de la A a la Z Primer diccionario de la televisión venezolana**, Caracas: Edit. Editarte.

Decreto 1808 Retenciones de Impuesto sobre la Renta. (1997). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 36.203 (Extraordinario). Mayo 12, 1997.**

Valdes Costa, R. (1996). **Curso de Derecho Tributario**, Santa Fé de Bogotá: Edit. Temis.

Romero, H. (1993). **Los Ajustes por Inflación en la Ley de la Ley de Impuesto Sobre la Renta**. Caracas: Edit. Palma.

Villegas, H. (1999). **Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario**, Buenos Aires: Edit Depalma.

Yanel Blanco L. (2005). **Normas Nacionales e Internacionales de Informacion Financiera**. Venezuela: Edit. Clemente.

CONCLUSIONES

Como consecuencia del análisis realizado sobre las implicaciones impositivas del material fílmico se pudo concluir lo siguiente:

Analizando como deben reflejarse contablemente estos derechos de exhibición, se concluyó que los mismos forman parte del activo, que sus características coinciden perfectamente con la definición de un cargo diferido, y que tanto financiera como fiscalmente forman parte de las partidas no monetarias por ser susceptibles de protegerse de la inflación.

Al considerar esta partida como no monetaria, fiscalmente se está minimizando el riesgo que existiere ante la Administración Tributaria tomando el criterio más conservador sobre si estos derechos de exhibición le pertenecen o no a la compañía. Evidentemente aunque son una licencia de uso por un tiempo determinado, la misma posee gastos asociados que son aprovechados por la televisora como lo es la amortización. Este

aprovechamiento permite desde cierto punto de vista disminuir su impacto fiscal.

Partiendo de lo anterior, fiscalmente su ajuste se traduce en un ingreso para la compañía, por lo que es recomendable que se considere el pasivo asociado por pagar (si existiere) a esta partida al momento de definir su ajuste a fin de disminuir la carga tributaria de una manera justa partiendo de que aun no hay una amortización (en el caso de las licencias de uso registradas que aun no han comenzado a amortizarse) asociada que disminuya el impacto dentro de los contratos que aún están por ser procesados.

La retención de impuesto sobre la renta aplicable sobre los enriquecimientos obtenidos de la actividad de exhibición de películas para el cine y la televisión, se encuentra taxativamente establecida solo para los perceptores de tales enriquecimientos, siempre y cuando sean personas naturales o comunidades, en ambos casos no residentes, o personas jurídicas no domiciliadas, no dando opción a una interpretación que nos refiera a la obligación de retener cuando el perceptor sea una persona natural residente o una persona jurídica domiciliada en el país.

La temporalidad del hecho imponible, se entiende perfeccionada y a su vez nacida la obligación tributaria, cuando ocurren una serie de eventos en los que la ley y su reglamento detallan para casos de proveedores nacionales como de proveedores extranjeros.

En relación al tratamiento que debe aplicársele a la sesión de los derechos de autor en materia de impuesto al valor agregado, como se menciona en el análisis de la temporalidad del hecho imponible, la recepción de la factura va a dar origen a la obligación tributaria.

Adicionalmente a lo anterior, con la adquisición de estos derechos de exhibición, surge la figura del IVA responsable en las negociaciones realizadas con proveedores del exterior.

Los aspectos regidos por las normas antes mencionadas es importante que se cumplan ya que las implicaciones desde el punto de vista de las sanciones son considerables al momento de un incumplimiento, de acuerdo a lo establecido en el COT vigente.

MATERIAL BIBLIOGRÁFICO

Amatucci, A. (2001). **Tratado de Derecho Tributario**. Colombia: Edit. Temis S.A..

Asociación Venezolana De Derecho Tributario. (2000). **V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario**, Caracas: Edit. Livrozca.

Asociación Venezolana De Derecho Tributario. (2002). **Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios**. VI Jornadas de Derecho Tributario. Caracas: Edit. Torino.

Código Orgánico Tributario. (2001). **Gaceta oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela, 37.305 (Extraordinario)**, 17 de Octubre 2001.

Dos Santos, C. (1991). **Sistemas Tributarios y Ajuste por inflación en America Latina**. Caracas: Edit. Nueva Sociedad.

Jarach, D. (1980). **Curso de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.

Federación De Colegios De Contadores Públicos De Venezuela. (2002). **Declaración de Principios de Contabilidad (DPC) de Aceptación General en Venezuela**. 5ta Edición. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

Restrepo, J. (1991). **Sistemas Tributarios y Ajuste por inflación en America Latina**. Caracas: Edit. Nueva Sociedad.

Kieso, y Weygandt. (1996). **Contabilidad Intermedia**. Chicago: Edit. Limusa-Noriega.

Ley de Impuesto sobre La Renta. (2001) **Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5.566 (Extraordinario)**.

Plazas Vegas, M. (1995). **El Liberalismo y la Teoría de los Tributos**. Bogotá: Edit. Temis.

Ramirez, L. (1993). **Ajuste por inflación Fiscal y su enfoque práctico.**

Valencia: Edit. Luica.

Reglamento De La Ley De Impuesto Sobre La Renta. (2003). **(Decreto 2507). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.662 (Extraordinario).**

Fundación Academia Nacional de Ciencias y Artes del cine y la televisión. (2003). **RCTV de la A a la Z Primer diccionario de la televisión venezolana**, Caracas: Edit. Editarte.

Decreto 1808 Retenciones de Impuesto sobre la Renta. (1997). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 36.203 (Extraordinario). Mayo 12, 1997.**

Valdes Costa, R. (1996). **Curso de Derecho Tributario**, Santa Fé de Bogotá: Edit. Temis.

Romero, H. (1993). **Los Ajustes por Inflación en la Ley de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.** Caracas: Edit. Palma.

Villegas, H. (1999). **Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario,**

Buenos Aires: Edit Depalma.

Yanel Blanco L. (2005). **Normas Nacionales e Internacionales de**

Informacion Financiera. Venezuela: Edit. Clemente.

MATERIAL BIBLIOGRÁFICO

Amatucci, A. (2001). **Tratado de Derecho Tributario**. Colombia: Edit. Temis S.A..

Asociación Venezolana De Derecho Tributario. (2000). **V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario**, Caracas: Edit. Livrozca.

Asociación Venezolana De Derecho Tributario. (2002). **Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios**. VI Jornadas de Derecho Tributario. Caracas: Edit. Torino.

Código Orgánico Tributario. (2001). **Gaceta oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela, 37.305 (Extraordinario)**, 17 de Octubre 2001.

Dos Santos, C. (1991). **Sistemas Tributarios y Ajuste por inflación en America Latina**. Caracas: Edit. Nueva Sociedad.

Jarach, D. (1980). **Curso de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.

Federación De Colegios De Contadores Públicos De Venezuela. (2002). **Declaración de Principios de Contabilidad (DPC) de Aceptación General en Venezuela**. 5ta Edición. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

Restrepo, J. (1991). **Sistemas Tributarios y Ajuste por inflación en America Latina**. Caracas: Edit. Nueva Sociedad.

Kieso, y Weygandt. (1996). **Contabilidad Intermedia**. Chicago: Edit. Limusa-Noriega.

Ley de Impuesto sobre La Renta. (2001) **Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5.566 (Extraordinario)**.

Plazas Vegas, M. (1995). **El Liberalismo y la Teoría de los Tributos**. Bogotá: Edit. Temis.

Ramirez, L. (1993). **Ajuste por inflación Fiscal y su enfoque práctico**. Valencia: Edit. Luica.

Reglamento De La Ley De Impuesto Sobre La Renta. (2003). **(Decreto 2507). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.662 (Extraordinario).**

Fundación Academia Nacional de Ciencias y Artes del cine y la televisión. (2003). **RCTV de la A a la Z Primer diccionario de la televisión venezolana**, Caracas: Edit. Editarte.

Decreto 1808 Retenciones de Impuesto sobre la Renta. (1997). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 36.203 (Extraordinario). Mayo 12, 1997.**

Valdes Costa, R. (1996). **Curso de Derecho Tributario**, Santa Fé de Bogotá: Edit. Temis.

Romero, H. (1993). **Los Ajustes por Inflación en la Ley de la Ley de Impuesto Sobre la Renta**. Caracas: Edit. Palma.

Villegas, H. (1999). **Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario**, Buenos Aires: Edit Depalma.

Yanel Blanco L. (2005). **Normas Nacionales e Internacionales de
Informacion Financiera.** Venezuela: Edit. Clemente.