

**XVI JORNADAS TRIBUTARIAS  
21 y 22 DE FEBRERO DE 2014**

**ASPECTOS CONTROVERSIALES EN MATERIA DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL**

**Introducción**

- i) **Tratamiento inventarios:** ajuste por masa monetaria, inventarios percederos y/o de alta rotación, inventarios artículos regulados, valuación de inventarios de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, contradicciones métodos de valuación en las normas tributarias;
- ii) **Ajuste patrimonio inicial negativo;**
- iii) **Tratamiento de exclusiones históricas** (cuentas por cobrar relacionadas -¿comerciales?), (inversiones en acciones), ajustes en el ejercicio;
- iv) **Utilización de IPC o INPC;**
- v) **Traslado de pérdidas por inflación;**
- vi) **Valor activo fijo para rebaja por nuevas inversiones.**

**LIC. JESUS ENRIQUE FERNANDEZ PRESILLA**

Licenciado en Contaduría Pública Universidad Santa María, Caracas 1977, Magister en Gerencia Tributaria Universidad Dr. Rafael Beloso Chacín (URBE), Maracaibo 2007. Inicialmente se desarrolló en firmas internacionales de auditoría: Arthur Andersen & Co (Krigier, Morales y Asociados) y Ernest & Young (Pérez Mena & Everts) en las que alcanzó niveles supervisorios, ex socio de las firmas de contadores públicos Polanco, Arévalo, Fernández & Asociados; Araujo, Fernández, Guanipa & Asociados; Fernández, Guanipa & asociados. Actualmente socio ejecutivo de la firma de contadores públicos Fernández, Machín & Asociados. Secretario de Estudios e Investigaciones de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia (1994 – 1996); Presidente de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia (1996 – 1998); Miembro Fundador del Instituto de Desarrollo Profesional del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia (1998); Miembro del Comité Permanente de Asuntos Tributarios del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia en varios períodos; Miembro del Comité Permanente de Asuntos Tributarios de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela en varios períodos; Miembro de la Comisión Interamericana de Asuntos Tributarios de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) (1997 – 1999); PROFESOR UNIVERSITARIO EN PREGRADO Y POSTGRADO EN LA UNIVERSIDAD RAFAEL BELLOSO CHACÍN (URBE) EN CONTABILIDAD Y MATERIA TRIBUTARIA (1996 – 1998); Facilitador y Expositor en diversos cursos, seminarios, jornadas, simposios y congresos en materia tributaria, de contabilidad de inflación, principios de contabilidad y auditoría, nacionales y regionales; Autor de los libros “La Reforma Fiscal en Venezuela” 1994; “Los Impuestos en Venezuela. Resumen de Aspectos Principales” 1997, “Reexpresión de Estados Financieros en Venezuela” 2002, “Un Enfoque



---

**Práctico Sobre los Ajustes por Inflación en el Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, y algunas consideraciones sobre el Impuesto Diferido Contable” 2012; Coautor del libro “La Responsabilidad del Contador Público Venezolano y otras actuaciones profesionales” 2001; Asistente a diversas Jornadas Nacionales de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT); Asistente a Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario en Margarita; Condecorado con la Orden Mérito al Contador Público por la Junta Directiva de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, presidida por el Lic. Reinaldo Navas Bolívar en septiembre de 1998; Condecorado con la Orden Lucas Pacioli, en octubre de 2013, durante el período que la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, está presidida por el Lic. Diego Mendoza.**

## **INTRODUCCIÓN:**

En países que atraviesan por procesos inflacionarios, y en donde existen los tributos como una de las actividades para financiar el gasto público, el principio de la capacidad contributiva queda cuestionado, por cuanto que la estructura que forma parte del tributo queda afectada por el efecto erosivo de la inflación y esas manifestaciones de riquezas que deben evidenciar los sujetos obligados a contribuir con las cargas publicas se tornan en una ilusión, producto del efecto inflacionario sobre esa capacidad económica; con el agravante de que el Estado pudiera estar gravando un hecho que no se corresponde con la verdadera aptitud del sujeto pasivo para coadyuvar con la cargas públicas y cumplir pues con el principio de la capacidad contributiva, sobrestimando la base imponible o subestimándola beneficiando a unos y perjudicando otros.

La inflación proyecta sus efectos distorsionantes fundamentalmente sobre tres aspectos de la estructura de los tributos: (i) determinación de las bases imponibles; (ii) estructura de tramos, mínimos exentos y otros elementos de cuantificación tributaria que la ley fija en unidades monetarias fijas; y (iii) medida de la obligación tributaria misma.

Así mismo Romero-Muci. Pág. 43. RDF N° 1 enero – marzo 2004, hace referencia respecto de estos tres aspectos integradores de la estructura tributaria. al explicar que: "...la inflación origina perturbaciones sobre los tres aspectos que integran el principio de capacidad económica: (i) capacidad objetiva (se deforma la medida de las bases imponibles ); (ii) capacidad subjetiva (no tiene en cuenta los gastos reales que integran el mínimo exento personal y familiar), y (iii) intensidad del gravamen (se deforma la progresividad de las tarifas para los escalones más bajos de imposición y las expresiones nominales fijas directamente señaladas por las leyes de los tributos).”.

Así las cosas y habida cuenta de los efectos perniciosos que produce la inflación sobre las estructuras del tributo en la determinación de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta, el legislador venezolano reconoció en una reforma efectuada en agosto de 1991, hace más de veinte años, exactamente en la Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 4.300 de fecha 13 de agosto de 1991 la figura del Ajuste por Inflación en el Impuesto Sobre la Renta, esta normativa entró en vigencia para los ejercicios que finalizaron el 31 de diciembre de 1992 o al cierre de los que estuviesen en curso a esa fecha.

Dicho sistema, obliga a los contribuyentes sujetos a la tributación creada por la Ley de Impuesto Sobre la Renta a practicar una actualización mediante el ajuste de todos sus activos y pasivos no

---

monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos y disminuciones del mismo al cierre de cada ejercicio fiscal, con el propósito de sincerar sus ganancias o pérdidas para lo cual se tomará la magnitud del índice inflacionario que se haya producido durante el respectivo ejercicio fiscal.

De no practicarse el ajuste en referencia, los contribuyentes estarían acusando un enriquecimiento subestimado o sobrestimado, y consecuentemente, pagando un tributo en exceso o subestimado, sobre una ganancia irreal, ficticia y distorsionada por efectos de la inflación.

Antes de entrar en la materia de esta ponencia, será necesario precisar algunos aspectos que consideramos relevantes para soportar las posiciones que expondremos en estos aspectos controversiales:

En primer lugar copiaremos textualmente parte de la exposición de motivos de la reforma antes mencionada: “(*...omissis...*) **el proyecto propone la incorporación de la normativa referente a un ajuste integral por actualización de los elementos del Activo, Pasivo y Patrimonio, con el propósito de que los contribuyentes paguen sobre la base de ingresos reales y no nominales como hasta el presente ha ocurrido. No se persigue con este sistema un mayor ni menor ingreso de impuesto, solo está dirigido a lograr la equidad, haciendo que las empresas tributen por sus verdaderos resultados económicos, reconociendo y aceptando las pérdidas por inflación, pero también sincerando las ganancias que se produzcan debido a tal proceso. (...omissis...)**”.

En nuestra opinión, esta exposición de motivos refleja la neutralidad del sistema en cuanto a la capacidad económica del contribuyente y a la progresividad de los tributos consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

En segundo lugar, copiaremos textualmente el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: “**El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.**”

En tercer lugar, haremos mención al Código Orgánico Tributario vigente en cuanto a lo que establece

con respecto a la interpretación de las normas tributarias en el artículo 5: ***“Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas (...omissis...)”***.

En cuarto lugar, incluiremos los artículos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, vigentes, que incluyen referencias a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela; artículo 90 Ley: ***“Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan(...omissis...)”***. Artículo 209 parágrafo segundo Reglamento ***“(…omissis…)A los efectos de la determinación de la renta neta a utilizarse para la comparación a que hace referencia el artículo 67 de esta Ley, se entiende como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela(...omissis...)”***.

En estos más de veinte años, hemos analizado e interpretado las normas y hemos llegado a algunas conclusiones distintas a las de otros profesionales con los que hemos compartido este apasionante tema. Por ello, consideré apropiado nombrar mi ponencia como **“ASPECTOS CONTROVERSIALES EN MATERIA DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL.”**

A continuación, resumiré los aspectos principales de mi conferencia:

#### **I) TRATAMIENTO INVENTARIOS:**

Tal y como indica Muñiz Ibáñez, páginas 209 a 241, “70 años del Impuesto Sobre La Renta, XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas 2013”, el mecanismo de reajuste por inflación fiscal de los inventarios, dada las características complejas de la materia, estableció el llamado método de la masa monetaria como un mecanismo muy simplista de comparación entre las existencias al inicio y al final del ejercicio, considerando siempre que sí el inventario final es superior al inicial, el final contendría el inicial que se reajustaría por todo el ejercicio y el excedente sí lo hubiere no se reajustaría por estar a valores promedios del ejercicio, esta consideración en el ámbito

de la contabilidad no es sino el método de valuación de inventarios conocido como “**ÚLTIMO EN ENTRAR, PRIMERO EN SALIR – UEPS**”, CONOCIDO EN INGLÉS COMO “**LIFO**”.

A los efectos del análisis que debemos hacer, es importante incluir lo que indica el artículo 119 del Reglamento en su párrafo cuarto: “*(...omissis...) Para efectos fiscales el contribuyente deberá valorar sus inventarios históricos en la contabilidad general, antes del ajuste por inflación, por el llamado MÉTODO DE LOS PROMEDIOS, sin perjuicio de lo establecido en el **Parágrafo Segundo del artículo 182 de la Ley**”.*

En la Ley 1991 y las reformas 1994, 1995 y 1999 se aceptaban dos métodos para reajustar los inventarios: por unidades y por masa monetaria. En la reforma 1999 se agregó que el contribuyente que haya escogido alguno de los dos métodos opcionales referidos en este capítulo, no podrá sustituirlo sin la autorización previa de la Administración Tributaria, con jurisdicción en su domicilio fiscal. En la reforma 2001 se elimina el método de las unidades y se incluye además el llamado método de identificación específica, sobre este método la vigente Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece en el artículo 182 lo siguiente: “*(...omissis...) **Parágrafo Segundo: Cuando el contribuyente utilice en su contabilidad de costos el sistema de valuación de inventarios denominado de identificación específica o de precios específicos, podrá utilizar las fechas reales de adquisición de cada producto individualmente considerado, previa aprobación por parte de la Administración Tributaria, para actualizar los costos de adquisición de los saldos de los inventarios al cierre de cada ejercicio gravable.***”

La simplicidad establecida en el llamado método por masa monetaria no consideró para nada la existencia de inventarios de naturalezas disímiles que en la realidad económica manejan los distintos contribuyentes, **no se respeta lo relativo a la interpretación de la norma tributaria atendiendo a su significación económica**, además tampoco consideró que la supuesta dificultad pudiera obviarse por la existencia de software modernos para el control de inventarios, a pesar de que en las normas tributarias establecen obligatoriedad de llevar registros auxiliares apropiados para el control de inventarios (ver Reglamento artículos 104 párrafo quinto literales f) y h), 120 literal f), 177).

(a) Ajuste por masa monetaria:

En nuestra opinión la eliminación del método por unidades perjudicó de manera muy importante a los contribuyentes, ya que bajo inflación una empresa que mantenga sus niveles operativos de inventario

en unidades de manera similar parecerá que ha aumentado los inventarios en valores históricos (el efecto básico de inflación), tendrá más bolívares y menos o iguales unidades en existencia, y deberá reajustar año tras año, de la misma manera, no tendrá la posibilidad de incrementar el costo de ventas por las disminuciones de las unidades. Esta situación hace que año tras año se genere un incremento del enriquecimiento fiscal que no es verdadero por este concepto.

(b) Inventarios percederos y/o de alta rotación:

Obviamente, en el caso de inventarios percederos en el inventario final nunca va a estar incluido el inventario inicial, lo que desvirtúa totalmente la realidad económica que debe interpretarse, lo mismo ocurre con los inventarios de alta rotación, lo cual es demostrable de manera muy sencilla mediante un cálculo de rotación de inventarios. Además en cualquier software utilizado para llevar auxiliares de inventarios podría detallarse la fecha de origen de cada partida que conforma los mismos.

(c) Inventarios artículos regulados:

En el caso de los inventarios de artículos regulados por el Gobierno, a lo indicado en el punto anterior se adicionaría la violación de un postulado básico de la contabilidad que se refiere al valor neto de realización o al valor razonable como lo indican ahora las NIIFS adoptadas en Venezuela como principios de contabilidad generalmente aceptados. Este concepto de valor neto de realización o valor razonable implica que ningún activo puede valorarse a un monto mayor al valor recuperable, en el caso de los inventarios de mercancías para la venta, el costo nunca podrá exceder al precio de venta menos el margen normal de utilidad menos los gastos de completar y vender.

(d) Valuación de inventarios de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, contradicciones métodos de valuación en las normas tributarias:

Ya nos referimos en el punto anterior a los conceptos de valor neto de realización y valor recuperable que no se están considerando en la aplicación del ajuste de inventarios por masa monetaria, también habría que referirse a que el método UEPS o LIFO ya no es aceptado por los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, solamente se acepta el PEPS o FIFO y el método del promedio ponderado, ver NIC 2 y sección 13 de NIF PYMES. Adicionalmente, dentro de las mismas normas tributarias se observa la contradicción de ese método UEPS o LIFO con lo que está contenido en el parágrafo cuarto del artículo 119 del Reglamento.

**II) AJUSTE PATRIMONIO INICIAL NEGATIVO:**

---

La Ley 1991, y las reformas 1994 y 1995 incluían que cuando el contribuyente presente al inicio del ejercicio gravable un patrimonio neto negativo, dicho patrimonio inicial no estaría sujeto a las normas de reajuste establecidas en esta Ley. La reforma 1999 agregó que en el caso que un contribuyente presente al inicio del ejercicio gravable un patrimonio neto negativo, y haya aumentado su capital en el transcurso de dicho ejercicio, el aumento será compensado con el patrimonio negativo, a los fines de la determinación de la renta gravable.

La reforma 2001 omite todo lo anterior e incluye que se acumularán en la partida de reajuste por inflación, como una disminución o aumento de la renta gravable, el incremento o disminución del valor que resulte de reajustar anualmente el patrimonio neto al inicio del ejercicio. La Ley 1991 y las reformas 1994, 1995 y 1999 mantenían que se acumularía en la partida de reajuste por inflación, como una disminución de la renta gravable, el incremento del valor que resulte de reajustar anualmente el patrimonio neto al inicio del ejercicio. También omite lo que se mantenía en la Ley 1991 y las reformas 1994, 1995 y 1999 en cuanto a que cuando el contribuyente presentase al inicio de un ejercicio gravable un patrimonio neto negativo, dicho patrimonio inicial no estaría sujeto a las normas de reajuste establecidas en la Ley.

Esta situación ha traído muchas controversias, varios eminentes tributaristas (Romero – Muci, Sol – Gil, Miranda, entre otros) sostienen que la situación precedentemente planteada conlleva a que, para aquellos contribuyentes que han venido sufriendo pérdidas hasta el punto que sus activos son considerablemente inferiores a sus pasivos, al absurdo de tener que reconocer una ganancia fiscal por inflación, la cual no guarda relación alguna con su situación patrimonial real. Con lo anterior, lejos de corregirse las distorsiones que produce la inflación, éstas se estarían haciendo aún mayores y se estaría colocando sobre el contribuyente una carga tributaria que no responde a su verdadera capacidad contributiva; es decir, que no es fiel reflejo de su riqueza.

En contraposición a esta posición, José Alberto Yáñez García, defiende la tesis del ajuste al patrimonio negativo explicando que, “la insistencia en oponerse al ajuste del patrimonio negativo, tiene la lógica motivación de que es un cargo al patrimonio y un crédito a la renta gravable. No se trata de eso, sino de demostrar lo que es correcto o incorrecto desde un punto de vista “estrictamente técnico” de la teoría de la corrección monetaria”.



Estoy personalmente de acuerdo con las posiciones que sostienen que no es apropiado el reajuste del patrimonio inicial negativo, habida cuenta de que la legislación tributaria en materia de Impuesto Sobre la Renta hasta 1999, consideraba que era improcedente el ajuste al patrimonio negativo, debido a que el patrimonio era inexistente y por tanto la compañía que presenta tal situación tiene una capacidad contributiva mínima, por lo cual un incremento de la renta, producto del ajuste de un patrimonio negativo, pudiese incrementar la situación deficitaria por la cual atraviesa la empresa acelerando su cierre.

Por supuesto, para mantener la debida equidad entre los intereses del fisco y de los contribuyentes, habrá que aplicar lo que estableció la reforma de la Ley 1999 en el caso que un contribuyente presentase al inicio del ejercicio gravable un patrimonio neto negativo, y haya aumentado su capital en el transcurso de dicho ejercicio, el aumento será compensado con el patrimonio negativo, a los fines de la determinación de la renta gravable, y solo será considerado como aumento reajutable la porción del aumento que exceda al patrimonio negativo.

### **III) TRATAMIENTO DE EXCLUSIONES HISTÓRICAS (CUENTAS POR COBRAR RELACIONADAS ¿COMERCIALES?), (INVERSIONES EN ACCIONES), AJUSTES EN EL EJERCICIO;**

En nuestra opinión, los títulos valores representados en inversiones en acciones de otras empresas con la finalidad de obtener dividendos, continúan excluidos, ya que el enriquecimiento que ellas generan (**dividendos**) está considerado como un ingreso presunto, sujeto a impuesto proporcional, de conformidad con lo establecido en el párrafo cuarto del artículo 173 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

De igual forma, consideramos que en nuestra opinión, las cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores, afiliadas, filiales y otras empresas relacionadas y/o vinculadas de conformidad con lo establecido en el artículo 116 de la presente Ley, que correspondan a **operaciones meramente comerciales** no deben excluirse, ya que ello conllevaría a una violación al principio de capacidad económica. A este respecto, El Lic. Jorge Machado, Páginas 259 a 264, "Temas Sobre Derecho Tributario en Venezuela, Homenaje al Dr. Jesús Aranaga" 2011, indica que aún cuando el legislador no hace mención a la naturaleza de esas cuentas y efectos por cobrar con partes vinculadas, financieras (meramente intercompany) o meramente comerciales, se ha interpretado que la intención del legislador al ordenar la exclusión, es la de asimilar esas cuentas a un dividendo presunto, asimilación que no sería adecuada en el caso de préstamos con restitución de la cantidad adeudada y con intereses, o cuando no hubiese utilidades retenidas por repartir (ver artículo 72 Ley 2007), o

más aún en el caso de cuentas comerciales cuya contrapartida es un ingreso gravable registrado en resultados. Igualmente, el Lic. Machado hace mención en el mismo trabajo de dos sentencias del TSJ que tienen que ver con este asunto; Caso Motorvenca Sentencia 01564 de fecha 20 de septiembre de 2007, y Caso Valores Unión de fecha 12 de mayo de 2010.

Opinamos que en las exclusiones históricas se debe considerar para reajustar únicamente aquellas que se encuentran dentro del patrimonio inicial, las cuales quedarán reajustadas al reajustarse ese patrimonio inicial. Los movimientos que puedan generar exclusiones al final de cada ejercicio se determinarán al cierre y en ese caso se determinará si hay aumento o disminución de exclusiones y se procederá a efectuar el registro correspondiente, el cual aumentará o disminuirá el patrimonio final del ejercicio que será el inicial del próximo ejercicio y será reajustado. La exclusión tiene un aspecto básico contable, **las cuentas que deben excluirse deben quedar en cero al cierre del ejercicio en el balance fiscal ajustado**, y esto ocurrirá única y exclusivamente cuando se hace el análisis de la manera indicada por nosotros. Además, hay que considerar lo indicado en el párrafo octavo del artículo 110 del Reglamento, el reajuste se practica solo al cierre, pretender reajustar todos los movimientos de las cuentas sujetas a exclusiones durante el ejercicio, como contradiciendo al párrafo octavo lo indica el párrafo noveno del mismo artículo, representa en nuestra opinión un exabrupto en el aspecto contable de la exclusión, aparte de que algunas cuentas al tener mucho movimiento generarían muchas dificultades para su reajuste.

#### **IV) UTILIZACIÓN DE IPC O INPC:**

Hay que indicar que de conformidad con Resolución N° 08-04-01 de fecha 03 de abril de 2008 del BCV, el uso del IPC fue sustituido por el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), el cual será producido por el BCV y el Instituto Nacional de Estadísticas (INE). En dicha Resolución se indica en la disposición transitoria segunda: ***“(...omissis...)que los cálculos que, a partir de la primera divulgación oficial de los resultados del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), ordenen o instruyan Leyes, Reglamentos, Decretos, Resoluciones, Providencias, Circulares y demás instrumentos normativos o actos administrativos de efectos generales, así como decisiones judiciales, que hayan de efectuarse basados en la variación de precios, en períodos cuya fecha de inicio sea anterior al 1° de enero de 2008, y de culminación posterior a dicha fecha, se efectuarán empleando el Índice de Precios al Consumidor del Área Metropolitana de Caracas hasta el 31 de diciembre de 2007, y desde el 1° de enero de 2008, el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), sin perjuicio de lo establecido en el primer aparte del artículo 5° de las presentes Normas(...omissis...)”*** Normalmente el efecto de usar uno u otro es inmaterial.

Con respecto a este asunto, con fecha 01 de marzo de 2011, la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT, a través de la División de Doctrina Tributaria de la Gerencia de Doctrina y Asesoría dio respuesta a una consulta a este respecto y fijó la siguiente posición:

“(...omissis...)esta Gerencia General de Servicios Jurídicos concluye que el índice a aplicar, a los fines del cálculo del ajuste fiscal por inflación, es el **ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR (IPC) DEL AREA METROPOLITANA DE CARACAS**, hasta tanto – si fuera el caso – se sucediera una modificación en la Ley del Impuesto Sobre La Renta que establezca el uso del INPC, por cuanto su carácter de Ley Especial en la materia Tributaria y jerarquía normativa, no permite modificaciones por otras normas que no sean las contempladas en el Código Orgánico Tributario o en ella misma(...omissis...)”

Entendemos esta posición de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT, sobre todo lo referido a la jerarquía normativa, pero existen multiplicidad de violaciones a esa jerarquía propiciada por la misma Administración Tributaria, por ejemplo podemos mencionar lo siguiente:

A pesar de lo que indica el parágrafo tercero del artículo del artículo 91 del Reglamento Ley ISLR y lo que contempla también en cuanto al redondeo el artículo 136 del Código Orgánico Tributario, a partir del año 2008 con la reconversión monetaria, de conformidad con la Ley emitida a ese respecto, en su artículo 1º, se comenzó a utilizar el redondeo a dos decimales, volviéndose entonces al uso de dos decimales en materia tributaria.

También existe violación en materia de responsabilidad del Agente de Retención que establece el artículo 27 del Código Orgánico Tributario y lo que contradice esta norma en las Providencias vigentes en materia de retenciones de IVA

***“Artículo 27 COT: Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.***

***Los agentes de retención o de percepción que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos.***

**Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente...**

Contenido Providencias de Retenciones de IVA: ***“En los casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el excedente no descontado puede ser traspasado al período de imposición siguiente a los sucesivos, hasta su descuento total. Si transcurridos tres (3) períodos de imposición aún subsisten algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación del saldo total o parcial del saldo acumulado. Solo serán recuperables las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en estado de cuenta del contribuyente, previa compensación de oficio conforme a lo establecido en artículo 49 del Código Orgánico Tributario...”***

#### **V) TRASLADO DE PÉRDIDAS POR INFLACIÓN;**

En relación con el traslado de la pérdida por inflación por un solo año, como lo indica el artículo 183, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, a este respecto algunos connotados autores como Romero – Muci (Revista AVDT 79, junio 1998) y Sol – Gil (AVDT VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario) están en desacuerdo con esa disposición. El Lic. Jorge Machado, en su trabajo incluido en Páginas 229 a 231, “Temas Sobre Derecho Tributario en Venezuela, Homenaje al Dr. Jesús Aranaga” 2011, menciona jurisprudencias a este respecto, y concluye que dado que las pérdidas por inflación se originan en las mismas operaciones económicas del contribuyente, no deberían ser separadas del concepto de pérdidas de explotación, ya que se violarían los principios de equidad entre los derechos del fisco y los del contribuyente y el de capacidad contributiva del contribuyente.

**Estamos totalmente de acuerdo con el traslado hasta tres años, además, de acuerdo con el artículo 178, al efectuar el reajuste regular por inflación se genera una partida más de conciliación de rentas que sumada o restada al resto de las partidas de conciliación y al resultado contable originará el enriquecimiento o pérdida fiscal. La partida de conciliación de rentas originada por el reajuste fiscal por sí sola no genera pérdidas fiscales.**

#### **VI) VALOR ACTIVO FIJO PARA REBAJA POR NUEVAS INVERSIONES.**

En nuestra opinión, para la rebaja por nuevas inversiones en activo fijo a que se refiere el artículo 56 de la Ley de ISLR las cifras a considerar para calcular dicha rebaja serán las ajustadas por inflación.

Esta aseveración es reforzada por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia del 5 de marzo de 2008 (caso Goodyear de Venezuela, C.A.) (Exp 2006-0010, Magistrado Ponente Evelyn Marrero Ortiz) en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, mediante la cual el Tribunal de Instancia había declarado sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la mencionada sociedad en contra de un acto administrativo dictado por el SENIAT, **por medio del cual se rechazó la procedencia del cálculo de la rebaja por inversiones establecida en la Ley de Impuesto Sobre la Renta sobre el costo de los activos ajustado por inflación.** La decisión del Tribunal de Instancia fue revocada, fundamentalmente, porque la Sala consideró que la rebaja por inversiones debe calcularse sobre el valor ajustado por inflación de los activos fijos correspondientes.

#### BIBLIOGRAFÍA

Ley de Impuesto Sobre La Renta. 1991, 1994, 1995, 1999, 2001, 2006 y 2007.

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta. 1992 y 2003.

CANESSA, J. (1992). Ajuste Integral por Inflación. Colegio Colombiano de Contadores Públicos. I Jornadas de Análisis Comparado de los Ajustes Integrales por Inflación en Argentina, Colombia y Chile. Bogotá – Colombia.

FERNÁNDEZ, J. (2002). Reexpresión de Estados Financieros en Venezuela, Editorial Maracaibo, S.A., Maracaibo – Venezuela.

FERNÁNDEZ, J. (2012). “Un Enfoque Práctico Sobre los Ajustes por Inflación en el Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, y algunas consideraciones sobre el Impuesto Diferido Contable”

GRAMCKO, L. (1992) Inflación y Sentencia. Una tesis sobre la Corrección Monetaria en la Sentencia. Valencia – Venezuela

MACHADO, J. (2011) “Temas Sobre Derecho Tributario en Venezuela, Homenaje al Dr. Jesús Aranaga”. Editorial Los Ángeles. Maracaibo – Venezuela.

MUÑIZ YBAÑEZ, A (2013) El Efecto del Ajuste por Inflación en los Inventarios de Alta Rotación. 70 Años del Impuesto Sobre la Renta, Memorias XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario AVDT. Caracas - Venezuela

PALACIOS, L (2008). Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas – Venezuela.

ROMERO - MUCI, H. (1993). El Ajuste por Inflación Fiscal. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas – Venezuela.

