

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS. ÁREA RENTAS INTERNAS

ANÁLISIS DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL COMO
HERRAMIENTA DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

Autora: Lcda. Mariela Peña Pacheco

Tutora: Lcda. Dorys Sulbaran de D.

Mérida, Junio 2011

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS
ÁREA RENTAS INTERNAS

ANÁLISIS DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL COMO
HERRAMIENTA DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

Trabajo Especial de Grado presentado como requisito para optar al Grado de Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos, Área Rentas Internas.

Autora: Lcda. Mariela Peña Pacheco

Tutora: Lcda. Dorys Sulbaran de D.

Mérida, Junio 2011



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS. ÁREA RENTAS INTERNAS
Mérida - Venezuela**

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de tutora del Trabajo de Grado presentado por la ciudadana **MARIELA PEÑA PACHECO**, C.I. N° V.- **9.312.029**, para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables, Área Rentas Internas, Mención Tributos, cuyo título es *“Análisis del Ajuste por Inflación Fiscal como herramienta de planificación tributaria”* considero que dicho trabajo reúne los requisitos y meritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la ciudad de Mérida, a los 06 días del mes de junio de 2011.

LCDA. DORYS SULBARÁN DE DI PERSIO

C.I. 10.719.330



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Mérida – Venezuela

A C T A

En la ciudad de Mérida, a los veinticuatro días del mes de enero de 2011, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Esp. Dorys Sulbarán, Profesores Ismaira Contreras y Germán Rodríguez su condición de miembros del Jurado, designados por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables celebrado el 09 de junio de 2011, de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Especialización en Ciencias Contables, Mención **TRIBUTOS**, para conocer del Trabajo Especial de Grado presentado por la estudiante de Postgrado **MARIELA JACINTA PEÑA PACHECO** titular de la **C. I. V- 9.312.029** como credencial de mérito para optar al grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS, ÁREA: Rentas Internas.**

Reunido el Jurado y presente la aspirante, ésta procedió a defender su Trabajo Especial de Grado titulado: **"ANÁLISIS DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL COMO HERRAMIENTA DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA"**, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado.

Concluida la defensa del Trabajo Especial de Grado, el Jurado consideró que estaban cumplidas las exigencias requeridas para ser aprobado como trabajo de mérito para que a la mencionada aspirante le fuera conferido el Grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS, Área: Rentas Internas.**

Esp. Dorys Sulbarán
Tutora - Coordinadora



Prof. Germán Rodríguez
Miembro del Jurado

Prof. Ismaira Contreras
Miembro del Jurado

DEDICATORIA

A mis hijas, María Fernanda y María Alejandra.

Mis sobrinos María Teresa, Carlos Eduardo, Leidy, Carlos Augusto, Carlos Eduardo, Rosa María, Miguel Augusto, Roberto José, Víctor Alfonso, Simón Andrés,

Natalia, Sebastian, Gustavito, María Angélica, César Augusto.

Mis ahijaditos, Robertico, Oriana, Nacho, Simón y María Fernanda.

En sus manos está el futuro de Venezuela, luchan por ella!

AGRADECIMIENTOS

El éxito de una meta sólo se logra con el apoyo de personas que en el momento adecuado dan su consejo, aporte, ayuda, comprensión o simplemente un breve aliento que motivan a continuar.

Nombrar a quienes tuvieron alguno de esos detalles sería muy extenso; a todos, muchas gracias y disculpen quienes no nombre detalladamente, pero debo aprovechar estas breves líneas para honrar y agradecer muy especialmente a:

Dios, la Divina Pastora, mi Ángel de la Guarda, y San Miguel Arcángel, a quienes siempre les pedí perseverancia, constancia, claridad e inspiración para no desfallecer en esta meta que me tracé y ser merecedora de lograrla.

Por encima de todo, a mis padres, Augusto y La Niña, quienes desde la gloria del señor, siempre me acompañaron, protegieron e iluminaron para recorrer este trayecto de mi vida.

A mis hijas María Fernanda y María Alejandra, mis más grandes orgullos, por ellas me he trazado unas cuantas metas y ésta es una de ellas, gracias por apoyarme incondicionalmente; espero algún día reunir los méritos propios para honrosamente ser digna de su orgullo...

A mi esposo y mejor amigo, por su paciencia y apoyo durante todo este trayecto. José Enrique tu comprensión y amor nunca me ha dejado desfallecer en los momentos difíciles.

A mis hermanos, Freddy, Yajaira, Carlos, María Eugenia, Ana Cecilia por su apoyo incondicional, sus consejos, sus palabras de aliento, en fin por creer en mí.

A mi cuñado Pino Pascucci, por siempre darme los mejores consejos y sobre todo la orientación en el momento más oportuno e importante para el desarrollo de ésta investigación.

Al personal del Postgrado en Ciencias Contables y equipo profesoral de nuestra ilustre Universidad de Los Andes, por darme nuevamente la oportunidad de formar parte de su honroso cuerpo de alumnos, y brindarme la oportunidad de alcanzar otras de mis metas.

A mi Tutora, Dorys Sulbaran compañera y amiga, por las acertadas recomendaciones y críticas. Siempre desde una perspectiva positiva y constructiva que permitieron que se mejorara sustancialmente el trabajo.

A mis compañeros de la especialidad, Francy, Solange, Yenai, Tibisay, Marianela, Marysergia, Erivan, Laura, Golfredo por haber compartido momentos tan tensos y otros muy divertidos, especialmente a Joseito y Gladys quienes incondicionalmente me brindaron su amistad, sabiduría, conocimientos y experiencias. A todos les agradezco los momentos especiales que compartimos juntos.

A mi amiga Yelizeth Zambrano, gracias por haberme brindado incondicionalmente su apoyo, estímulo y consideración en el transcurso de la especialidad y contribuir con este logro.

Sin ánimo de olvidar a nadie en particular, a todas aquellas personas que de una u otra manera han compartido mi vida durante el transcurso de estos últimos años, mis más agradecimientos a su comprensión, estímulo y ayuda, ya que todos son parte de mi vida.

Con mucho cariño....

Mariela

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE GENERAL	pp.
LISTA DE CUADROS.....	vi
LISTA DE GRÁFICOS.....	viii
RESUMEN.....	ix
INTRODUCCIÓN.....	1

CAPÍTULO

I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Problema.....	3
Objetivos de la Investigación	
Objetivo General.....	6
Objetivos Específicos.....	6
Justificación de la Investigación.....	6
Alcance de la Investigación.....	8

II MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación.....	9
Bases Teóricas.....	10
Bases Legales.....	57
Operacionalización de Categorías.....	59

III MARCO METODOLÓGICO

Diseño de la Investigación.....	62
Tipo de Investigación.....	63
Unidad de Observación.....	66
Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	67

Índice General (Cont.)

	pp
Técnica de análisis de los resultados.....	68
Validez del instrumento.....	69
IV ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.....	70
V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusiones.....	119
Recomendaciones.....	124
REFERENCIAS.....	126

LISTA DE CUADROS

CUADRO	PP
1 Operacionalización de categorías.....	61
2 Balance de apertura.....	77
3 Ajuste inicial por inflación del inventario de mercancía.....	79
4 Ajuste inicial por inflación de los activos fijos depreciables y cálculo del 3% del (RAA).....	80
5 Asientos fiscales.....	82
6 Movimiento de las cuentas de actualización de patrimonio	82
7 Balance general fiscal actualizado.....	84
8 Balance de comprobación 2010.....	85
9 Patrimonio neto inicial.....	86
10 Reajuste regular del inventario de mercancía.....	87
11 Reajuste regular de los activos no monetarios depreciables	88
12 Asientos fiscales.....	90
13 Movimiento de las cuentas de actualización de patrimonio	91
14 Balance general fiscal actualizado	92
15 Ajuste inicial por inflación del inventario de mercancía con planificación.....	96
16 Ajuste inicial por inflación de los activos fijos depreciables con planificación.....	97
17 Asientos fiscales con planificación.....	98
18 Movimiento de las cuentas de actualización de patrimonio con planificación.....	98
19 Balance general fiscal actualizado con planificación.....	99
20 Reajuste regular del Patrimonio neto inicial con planificación	101
21 Reajuste regular del inventario de mercancía con planificación.....	103
22 Reajuste regular de los activos no monetarios depreciables con planificación.....	103
23 Reajuste regular del aumento de patrimonio.....	106
24 Reajuste regular por la disminución de patrimonio	107
25 Asientos fiscales con planificación.....	108

Lista de cuadro (Cont.)

26	Movimiento de las cuentas de actualización de patrimonio con planificación.....	109
27	Balance general fiscal actualizado con planificación.....	110
28	Análisis comparativo entre ambos escenario del ajuste inicial del inventario.....	112
29	Análisis comparativo entre ambos escenario del ajuste inicial de los activos fijos depreciables y cálculo del 3% del registro de activos actualizados.....	113
30	Análisis comparativo entre ambos escenario del patrimonio Balance general fiscal actualizado.....	114
31	Análisis comparativo entre ambos escenario del reajuste regular de la actualización del patrimonio neto inicial.....	115
32	Análisis comparativo entre ambos escenario del reajuste regular del inventario de mercancía.....	116
33	Análisis comparativo entre ambos escenario del reajuste regular de los activos no monetarios depreciables.....	117
34	Análisis comparativo entre ambos escenario del reajuste regular del patrimonio. Balance general fiscal actualizado..	118

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO		pp
1	Ordenamiento jurídico que sustenta la investigación.....	57
2	Diseño de la investigación.....	65
3	Diseño de los procesos del ajuste por infalcción fiscal.....	67



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ÁREA RENTAS INTERNAS. MENCIÓN TRIBUTOS
Mérida-Venezuela**

**“ANÁLISIS DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL COMO
HERRAMIENTA DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA”**

Autora: Lcda. Mariela Peña Pacheco

Tutora: Lcda. Dorys Sulbaran de D.

Fecha: Junio, 2011

RESUMEN

Cada día son mayores las actividades de cumplimiento fiscal que impone la legislación venezolana por ende se necesita una mayor planificación, toda vez que las estrategias vienen a representar un gran reto para el empresario siempre y cuando la misma este bajo los lineamientos legales establecidos. El presente estudio tiene como propósito analizar de ajuste por inflación fiscal como herramienta de planificación tributaria, por lo que requirió identificar la normativa legal prevista para el ajuste por inflación fiscal, las teorías y herramientas que fundamenta la planificación tributaria, con la finalidad de determinar la factibilidad del ajuste por inflación fiscal como un herramienta de planificación. De acuerdo a las estrategias utilizada por la investigadora, se desarrollo un estudio tipo documental, descriptivo, comparativo y analítico, utilizando como instrumento la guía de observación documental, mediante el estudio de una unidad de observación. Los resultados obtenidos a través de la aplicación de los instrumentos, permitieron desarrollar el caso práctico para dar cumplimiento a los objetivos planteados, concluyéndose que la planificación tributaria es una herramienta administrativa que tiene como finalidad determinar el pago de la cantidad justa que le corresponde al contribuyente por concepto de tributos, la misma también ayudará a consolidar procesos gerenciales, la valoración del capital financiero y los aportes tributarios considerando los niveles de inflación en la economía venezolana, siendo estos últimos fundamentales para el mejoramiento de la calidad de vida de población.

Descriptor: Impuesto sobre la renta, ajuste por inflación fiscal, inflación, planificación tributaria.

INTRODUCCIÓN

En materia económica, Venezuela ha experimentado durante los últimos años los cambios y programas más profundos y acelerados de su historia contemporánea, destacando que el ejecutivo ha formulado el intento de adaptarla a un nivel de precios y costos acorde con el de la comunidad económica internacional, y un ejemplo de ello es el programa contemplado en la reforma del sistema financiero y tributario venezolano para modernizar la legislación que regula los principales procesos de producción y de consumo. Toro (1993: p. 456).

En este sentido, con el propósito de disminuir el efecto inflacionario, el Gobierno Nacional establece a través de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el ajuste por inflación fiscal, con la finalidad de que el contribuyente pague su impuesto sobre una base real y no una base ficticia, éste ajuste es promulgado en el año 1991 y se lleva a cabo en dos etapas, la primera denominada “ajuste inicial por inflación” y el segundo “ajuste regular”. La intención y oportunidad en que deben hacerse tales ajustes fiscales son diferentes y no debe realizarse el ajuste regular, sin antes haberse realizado el ajuste inicial.

La intención de este ajuste es el de actualizar a valores corrientes las cifras de activos y pasivos no monetarios, así como el patrimonio fiscal contenidas en la contabilidad a costo histórico, de forma de comenzar a determinar el resultado por exposición a la inflación sobre unas cifras a valores corrientes.

Ante esta situación, las empresas necesitan utilizar ciertas herramientas establecidas en la norma que le permitan contar con elementos de juicio adecuados para la toma de decisiones en periodos cambiantes, para gerenciar con respuestas oportunas para el presente y para el futuro, siendo necesario implementar estrategias de negocio, que ayuden a reducir el impacto impositivo relacionado con el ahorro fiscal, consistiendo en generar flujos de efectivo de tal manera que contribuyan a incrementar el capital de trabajo, a través del diseño de una buena estrategia, permitiendo obtener ganancias o pérdidas. Cada día son mayores las actividades de cumplimiento fiscal que impone la legislación venezolana por ende se necesita una

mayor planificación, toda vez que las estrategias vienen a representar un gran reto para el empresario siempre y cuando la misma esté bajo los lineamientos legales establecidos.

En este sentido la presente investigación tiene como propósito, realizar un análisis del ajuste por inflación como herramienta de planificación tributaria, que le permita al contribuyente disminuir el monto del pago del impuesto sobre la renta.

Dicha investigación se encuentra estructurada en cinco capítulos de la siguiente manera:

El capítulo I, corresponde al problema, en el cual se expone: el planteamiento del problema, la justificación, los objetivos y el alcance de la investigación.

El capítulo II, se presenta el marco teórico, conformado por los antecedentes, bases teóricas y legales, entre las cuales se relacionan: los principios que rigen los impuestos, los tributos, la inflación, el índice de precios al consumidor, el impuesto sobre la renta, el ajuste por inflación y la planificación, así como el cuadro de operacionalización de categorías.

El capítulo III, se describe el marco metodológico, con la presentación del diseño de la investigación, tipo de investigación, la confiabilidad y validez de los instrumentos, así como la técnica de análisis de los resultados.

En el capítulo IV, se presenta el ejercicio propuesto relacionado con las interrogantes, del cual surge el análisis para obtener los resultados del problema planteado.

Por último el Capítulo V, relacionado con las conclusiones y recomendaciones generales referidas al problema objeto de estudio.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Tal como lo afirma Toro (1993), Venezuela fue conocida en el mundo como un paraíso fiscal, hasta finales de la década de los ochenta, por lo que resultaba atractivo para aquellos inversionistas que deseaban multiplicar sus ganancias a cambio de muy pocos impuestos. No obstante, a partir de los años 90 comenzaron a percibirse situaciones particulares en la economía nacional, como precios bajos en el barril de petróleo, ingresos públicos insuficientes, así como un conjunto de situaciones económicas negativas, que conllevaron a sus mandatarios a realizar cambios estructurales apoyándose en el marco tributario, en tal sentido, el Estado utilizó el instrumento tributario para poder cumplir con una función social y resolver las dificultades que se derivaban de los precios bajos del petróleo, de los menguados ingresos fiscales y de una economía debilitada. (p. 458).

Comienza entonces, un proceso de modernización del Estado, cuyos objetivos principales consistían, por una parte, en buscar soluciones a la crisis del sistema de finanzas públicas y, por la otra, reemplazar el modelo rentista propiciando la actualización del marco legal de la Hacienda Pública Nacional, introduciendo ciertas innovaciones importantes como la simplificación de los tributos, fortaleciendo el control fiscal e introduciendo normas que hicieran más progresiva la carga fiscal.

En aras de disminuir el déficit fiscal, el gobierno venezolano optó, a partir del año 1994, por percibir ingresos a través de otras fuentes como los tributos, logro que se vio consolidado con la creación de un organismo que le permitiera incrementar la

recaudación, y fortalecimiento del sistema de finanzas públicas como lo fue el Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENIAT) que posteriormente sería llamado Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria.

En virtud de lo anterior, en el año 1991 la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento se incorporan, por primera vez, un conjunto de normas que pretendían eliminar la distorsión que la inflación originaría en la determinación del enriquecimiento neto gravable para poder medir la verdadera capacidad contributiva que sería sometida al impuesto sobre la renta, toda vez que el índice inflacionario que existía en Venezuela era ya de dos dígitos 31% (1991) y 34% (1992), Ruiz (2008), afirma que esta situación distorsionaba en apreciable medida los resultados operacionales de los contribuyentes a los fines tributarios y producía un desajuste en el estado patrimonial de los mismo. (p. 587).

En este orden de ideas, las empresas que sean objeto de tributación en materia de impuesto sobre la renta, al final de cada ejercicio económico o contable, deberán reflejar en sus estados de resultados (Estado de Ganancias y Pérdidas), la ganancia o pérdida habida en el ejercicio. Si este ente económico tributa sobre la ganancia neta obtenida durante el ejercicio, sin tomar en cuenta el índice inflacionario del período, tributaría sobre una ganancia ficticia, sobrestimada o subestimada, y por ende pagaría un impuesto indebido. Si lo que la empresa obtuvo en el ejercicio fue una pérdida, la misma sería distorsionada, toda vez que no tomó en cuenta el efecto o índice inflacionario que afectó durante el período a los valores determinantes de la pérdida en referencia.

El ajuste por inflación genera un hecho imponible autónomo que, en esencia, aparece configurado en la ganancia obtenida por el contribuyente cuyo endeudamiento con dinero de terceros excede al activo computable, es decir, si la empresa determina un ajuste por inflación que aumente la ganancia o disminuya la pérdida, ello significará que la misma ha ganado realmente con la inflación, al financiarse con fondos de terceros en exceso de su activo sujeto al ajuste por inflación. En este caso se produce una transferencia patrimonial de los acreedores de la empresa hacia la misma, por las circunstancias que la moneda en que fue concebida la deuda se ha desvalorizado.

Por el contrario, si una empresa determina un ajuste por inflación que disminuya la ganancia o aumente la pérdida, ello significará que realmente a perdido con motivo de la inflación, porque sus activos expuestos al efecto de la misma, superan a sus deudas o pasivos monetarios y, en consecuencia, este ajuste debe deducirse de la materia imponible a fin de que el beneficio impositivo se acerque al real. Es decir, que ha perdido como consecuencia de la inflación, porque el financiamiento del activo sujeto al ajuste por inflación se produjo en parte con capital propio y no totalmente con endeudamiento o lo que es lo mismo, el ajuste en cuestión no se produjo con capital de terceros.

Este proceso es realizado por todos los contribuyentes según lo establecido en las normas respectivas, sin embargo en la misma legislación existen herramientas que permiten al contribuyente hacer uso de ciertos beneficios en donde el ajuste resulta una herramienta para disminuir su carga tributaria.

Al respecto, Parra (2007), al referirse a la planeación tributaria señala que ésta “tiene por objetivos principales fijar razonablemente el nivel de tributación de la empresa, dentro del marco de la legalidad, con el fin de lograr las metas que se establezcan según la actividad desarrollada” (p.30). En tal sentido, esta concepción conduce a adoptar por parte de las empresas metas de la planeación tributaria para cumplir con todas las normas fiscales, sin incurrir en hechos que puedan aumentar el nivel de tributación ni verse afectado por sanciones, utilizando para ello los mecanismos que la misma ley proporciona para disminuir su efecto. Se infiere, pues, que es el propio ordenamiento jurídico el que permite hacer uso de la planificación tributaria.

De esta manera, la planificación fiscal se encuentra en la primera fase del proceso administrativo, ya que determina los objetivos y las metas que se van a cumplir haciendo uso de la objetividad. Es así como el proceso de planificación es una pieza fundamental en la toma de decisiones, es una metodología que permite a las empresas distribuir equitativamente el importe a pagar por sus impuestos.

Visto lo antes señalado, es necesario demostrar que el ajuste por inflación fiscal sea un mecanismo importante para tomar decisiones en el momento de realizar la planificación tributaria en las empresas.

En este sentido, se analizará el ajuste por inflación fiscal como una herramienta de la planificación tributaria, con el propósito de minimizar el efecto inflacionario, para lo cual se han planteado las siguientes interrogantes: (a)¿Cuál es la normativa legal prevista para el ajuste por inflación fiscal?, (b)¿Cuáles son las teorías que fundamentan la planificación tributaria?, (c)¿Cuáles son las herramientas de planificación tributaria? y (d)¿Cuál es la factibilidad del ajuste por inflación fiscal como herramienta de planificación tributaria?

Objetivo General

Analizar el ajuste por inflación fiscal como herramienta de planificación tributaria.

Objetivos Específicos

1. Identificar la normativa legal prevista para el ajuste por inflación fiscal.
2. Describir las teorías que fundamentan la planificación tributaria.
3. Estudiar las herramientas de planificación tributaria
4. Detectar la viabilidad del ajuste por inflación fiscal como instrumento de planificación tributaria.

Justificación de la investigación

El sistema de ajuste por inflación tiene como principal objetivo que los contribuyentes reflejen su situación patrimonial y resultados económicos, a los efectos tributarios para la determinación de la base imponible, es decir, valores históricos corregidos por los efectos de la inflación. La intención del legislador cuando instauró el sistema integral de ajuste por inflación, era proteger el patrimonio de las empresas, en este sentido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento se estableció el ajuste a la renta gravable por efecto de la inflación, toda

vez que el índice de inflación superaba los dos dígitos para el momento de entrada en vigencia de la Ley, este ajuste se realiza en dos momentos, el primer momento denominado “ajuste inicial por inflación” y el segundo momento denominado “ajuste regular por inflación”. El propósito y oportunidad en que deben llevarse a cabo tales ajustes fiscales, son diferentes, y los mismos conducirán a una serie de compromisos que deberán cumplir quienes estén obligados a practicarlos y cuyo acatamiento según la Ley de Impuesto Sobre la Renta y el Código Orgánico Tributario, es de obligatorio cumplimiento, so pena de sanciones.

En tal sentido, la formulación de una estrategia fiscal para las empresas, es un significativo factor de éxito en economías inflacionarias, es decir, la forma cómo las empresas manejan sus asuntos fiscales puede marcar la diferencia entre obtener ganancias o pérdidas en la volátil economía de hoy.

El incremento en las actividades de cumplimiento fiscal, implícitas en la normativa legal, requieren también de una diligente y cuidadosa planificación fiscal, para asegurarse que las decisiones de las empresas tomadas hoy, no resulten en inesperadas implicaciones fiscales en el futuro.

En tal sentido, la planificación fiscal debe permitir a los involucrados satisfacer todas las obligaciones ante la administración tributaria, permitiendo optimizar las cargas impositivas y reduciendo la tendencia a la evasión en el proceso contable, tributario y financiero de las empresas.

De esta manera, la presente investigación tiene la finalidad de analizar el ajuste por inflación fiscal, establecido en el título IX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como una herramienta de planificación tributaria, toda vez que las empresas pueden utilizarla para maximizar su utilidad en la determinación del impuesto, aplicando para ello políticas y estrategias que tengan como uno de sus objetivos cancelar el importe justo por las cargas impositivas sin violar las normas legales. Asimismo, contribuir al mantenimiento del patrimonio, permitiendo a las empresas participar en un mercado competitivo, estableciendo medidas de control para mantener la efectividad y su eficiencia.

De esta manera, los resultados del trabajo constituirán una base para otros investigadores y a su vez, generarán conclusiones que pudieran ayudar a las empresas a la búsqueda razonable y legítima de un ahorro fiscal justo, por decisiones que se tomen en determinados momentos, las cuales permitirán cumplir con las obligaciones tributarias.

Alcance de la investigación

La presente investigación tendrá como alcance de contenido, analizar el ajuste por inflación como herramienta de planificación tributaria, aplicando la normativa fiscal vigente. De esta manera, el estudio se circunscribe a los preceptos de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 5.453 extraordinaria de fecha 24 de Marzo de 2000, la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en Gaceta Oficial N° 5.566 extraordinaria de 2001, el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 de fecha 24 de Septiembre de 2001, y el Código Orgánico Tributario.

En relación con la metodología aplicada, es un estudio documental, de tipo analítico. En cuanto a la población objeto de estudio se corresponde con los contribuyentes a la Ley de Impuesto Sobre la Renta sujetos al Sistema de Ajuste por inflación fiscal, para los períodos 2009-2010.

En cuanto al alcance geográfico, se delimita en la aplicación de las Leyes en Venezuela, asimismo, la temporalidad del estudio se circunscribe a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el Reglamento de Ley de Impuesto Sobre la Renta y el Código Orgánico Tributario vigente para el momento de la investigación.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

En este capítulo se presentan los aspectos que sirven de base al objeto de la investigación, en el mismo se exponen los antecedentes de la investigación, las bases teóricas y las bases legales tomando en cuenta los objetivos planteados.

Antecedentes de la investigación

Ruiz, L. (2003). “Análisis retrospectivo del ajuste por inflación fiscal establecido en la Ley de Impuesto Sobre La Renta”, esta investigación se fundamentó en la estructura fiscal de derecho que regula la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, reconociendo que la dependencia de un solo producto pone en riesgo la estabilidad económica, social y política de un país.

Esta situación hizo necesario modernizar el sistema tributario venezolano para crear ingresos propios y tratar de estabilizarlo. La investigación concluyó en que el ajuste por inflación fiscal viene a ser un impuesto obligatorio, permanente y no global, lo cual es ventajoso ya que solo se ajustan aquellas partidas que no están protegidas contra los efectos de la inflación y es perjudicial porque con la nueva Ley de 2001, incluye cambios de forma y de fondo a las partidas. Este estudio aportó datos relevantes que sirvieron de base para aclarar conceptos que fueron incluidos en esta investigación.

Pineda (2002). “Estudio analítico de las estrategias de planificación del Impuesto Sobre La Renta (ISLR) en Venezuela, caso: Empresas del estado Mérida”, esta investigación se fundamenta en que los contribuyentes deben conocer que una de las formas de atenuar el impacto de los impuestos en las empresas y las sanciones por

incumplimiento o faltas a la ley es a través de la planificación fiscal, ya que esta permite que los contribuyentes puedan ejecutar sus operaciones comerciales, o de otra naturaleza, estableciendo estrategias que le permitan realizar esa actividad de la forma más económica y segura posible, desde el punto de vista tributario, con la menor incidencia, pero siempre dentro del contexto de la ley.

Esta investigación contribuyó a establecer claramente la importancia de la planificación fiscal en las empresas, ya que aporta una significativa información a los fines del problema objeto de estudio de esta investigación.

Conde, (2002). “Importancia de la de la planificación tributaria en época de crisis” cuyos objetivos están referidos a describir los principios en materia de planificación tributaria, definir cómo deben los gerentes llevar a cabo la planificación de los gastos tributarios durante el ejercicio fiscal y establecer estrategias de planificación conducentes a la minimización de los efectos de la carga impositiva en la rentabilidad de la empresa. El autor concluye que, dada la presión tributaria, se debilita el patrimonio de las empresas, razón por la que resulta esencial la planificación tributaria a fin de que se encuentre un equilibrio entre el nivel de activos adecuado para obtener ganancias. Se vincula con esta investigación ya que conceptualiza claramente los elementos que constituyen la planificación tributaria.

Bases Teóricas

La finalidad de las bases teóricas es situar el problema objeto de estudio en un contexto de conocimientos consistentes para ampliar la descripción del problema investigado, y obtener orientación sobre los aspectos técnicos, con el propósito de presentar las diferentes doctrinas que han tratado los elementos teóricos relacionados con el problema objeto de estudio y permitirán dar cumplimiento a los objetivos planteados.

Sistema Tributario

Un sistema tributario es definido según Ruiz (2011), como el “conjunto adherente, sistemático e interrelacionado de impuestos que rige en un país en un momento determinado en el que debe cumplir ciertos requisitos para ser una estructura tributaria idónea” En tal sentido, un sistema tributario es un conjunto de impuestos que rigen en un país en un determinado momento, la tendencia universal es a que hayan varios impuestos y no uno solo, desde el punto de vista normativo (el deber ser).

Principios del Sistema Tributario

Los principios que regulan la tributación en Venezuela se encuentran consagrados en la vigente Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (CNRBV), a continuación se presentan cada uno de estos principios:

Principio de justa distribución de las cargas: el cual expone que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente, según lo dispuesto en el artículo 316 (CNRBV). Para ello se debe tomar en cuenta el principio de progresividad, que se refiere al incremento progresivo de la alícuota impositiva a medida que se incremente el valor del enriquecimiento gravado, es decir, los contribuyentes que perciban mayores ingresos o posean una mayor capacidad contributiva, deben realizar un desembolso mayor por concepto de pago de tributos.

Principio de legalidad tributaria, establecido en el artículo 317 (CNRBV), según el cual no podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no se encuentre prevista en la ley, tampoco se podrán conceder exenciones, rebajas u otros incentivos fiscales, a menos que se encuentre previsto en la ley que cree el tributo correspondiente.

Principio de la no Confiscatoriedad, para garantizar que el Estado no exija el pago de un tributo por medio de la aprobación de bienes muebles o inmuebles que

pertenezcan a terceros. A los efectos de comprender mejor este principio tributario, se cita lo contemplado en la CNRBV en los artículos 115 y 116:

Artículo 115. Se garantizará el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.

Artículo 116. No se decretará, ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes.

En estos artículos se consagra el derecho a la propiedad privada, asegurando su uso, goce, disfrute y disposición, por tanto, el Estado no podrá confiscar de manera arbitraria los bienes pertenecientes a terceros, excepto los casos previstos en la ley, que implique delitos o ilícitos en contra del patrimonio.

Principio pecuniario de la obligación tributaria, contemplado en el artículo 317 (CNRBV), expone que ninguna obligación tributaria puede ser pagadera en servicios personales, ni por medio de bienes de ninguna clase. Según este principio un tributo no puede ser pagado en especie.

Principio de igualdad y generalidad, previsto en el artículo 21 (CNRBV), según el cual todos los individuos somos iguales ante la ley, por tanto no pueden ser objeto de discriminación por raza, credo o condición social. Por su parte el artículo 133 señala que toda persona debe coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de tributos establecidos en la ley.

Los Tributos

Según Villegas (2005), los tributos “son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos

que le demanda el cumplimiento de sus fines” (p.152). De esta definición, de acuerdo con el mismo autor, surgen las características de los tributos:

a) Prestaciones en dinero. Es una característica de la economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda. Es suficiente que la prestación sea “pecuniariamente valuable” para que se constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos característicos y siempre que la legislación de cada país no disponga de lo contrario.

b) Exigidas en su poder de imperio. El elemento esencial del tributo es la coacción, el cual se manifiesta fundamentalmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le sea exigible. La bilateralidad de los negocios jurídicos es sustituida por la unilateralidad en cuanto a su obligación.

c) En virtud de una Ley. No hay tributo sin una ley previa que lo establezca. Como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Tal condición fáctica e hipotética se denomina “hecho imponible”, es decir, toda persona debe pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria disponga y exige.

d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus bienes. El objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Además el tributo puede perseguir también fines extra fiscales, o sea, ajenos a la obtención de los ingresos.

La existencia de los tributos dentro de una economía se explica y justifica a partir de la existencia de una “doble necesidad”. Por una parte la sentida por la sociedad de que se le garantice la satisfacción de una amplia gama de necesidades, lo que no es posible lograr a través de los mecanismos usuales de mercado (oferta, demanda y precio), debido a la naturaleza misma de la necesidad. En virtud de que no es posible, por ejemplo, adquirir en el mercado seguridad pública, justicia, servicios de salud que garanticen mínimos de bienestar para la colectividad, entre otros.

Por otra parte, el Estado, como organización política, al coincidir sus fines con tales necesidades, asume su satisfacción como cometido estatal, tratándose de esa manera las mismas en necesidades públicas. Asegurar la previsión de los bienes y servicios que satisfagan tales necesidades constituye la más alta prioridad para el Estado, lo que lo vincula con el problema de financiamiento público, es decir, con la arbitración de mecanismos que garanticen el flujo de los recursos financieros necesarios para hacer frente a tal cometido. La única vía que le garantiza la certeza y en parte la suficiencia de recursos. A través de los tributos, se posibilita que sólo se emplace a contribuir para el financiamiento del gasto público a quien posea capacidad contributiva y sólo dentro del límite de la misma.

Clasificación de los tributos

De acuerdo a lo que señala el autor antes mencionado, la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo de las democracias modernas de Occidente, divide los tributos en:

a) Los impuestos de acuerdo con Villegas (2005), “es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imposables), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores” (p.157).

Algunos autores definen los impuestos como una “prestación pecuniaria, obtenida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, sin contrapartida y para la cobertura de las cargas públicas, o para otros fines del Estado”. (Ruiz 2008, p.17). De esta definición se puede señalar que los impuestos son todas aquellas contribuciones que el Estado, en virtud de su potestad tributaria, establece en leyes especiales, con la finalidad de cubrir los gastos y necesidades colectivas.

b) Las tasas según Villegas (2005), “es un tributo cuyo hecho imponible está integrado por un hecho o circunstancia relativos al contribuyente y por una actividad a cargo del Estado que se refiere o afecta en mayor o menor medida a dicho contribuyente”. (p.173).

El elemento esencial de la tasa es la contraprestación del servicio por parte del Estado a cambio de la cancelación de una tasa, se puede citar como ejemplo de tasas los timbres fiscales, los certificados de marcas de fábrica, licencias de importación, entre otros.

c) Las contribuciones especiales se pueden definir como, los “tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.” (Villegas 2005, p.195).

La característica fundamental de las contribuciones especiales, es la ventaja o beneficio que se deriva de la obra pública o de cualquier actividad especial que efectúe el Estado.

Clasificación de los impuestos

a) Directos, son aquellos que recaen directamente sobre cualquier manifestación inmediata de riqueza del contribuyente. Son impuestos con elementos subjetivos, que se fundamentan en el principio de progresividad, por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta.

b) Indirectos, son aquellos que gravan la riqueza de los contribuyentes de manera inmediata, son impuestos con elementos objetivos y regresivos, incumpliendo con el principio de justicia tributaria, como por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado, en el cual las situaciones objetivas que se toman en cuenta hacen presumir un nivel de riqueza, existiendo la posibilidad de traslación.

c) Proporcionales, es el que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada, posee una alícuota única.

d) Progresivos, son aquellos en que la alícuota aumenta a medida que se incrementa el monto gravado.

Elementos de la relación tributaria

Existen dos elementos que resultan de la definición de tributos, de los cuales se desprende un aspecto de gran importancia como lo es la relación tributaria, en tal sentido, Moya (2001) define dicha relación como el vínculo jurídico que se establece entre el sujeto activo (Estado) y el otro sujeto pasivo (contribuyente), que se encuentran en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones establecidas en las Leyes Tributarias que para tales efectos cree el Estado, los elementos de la relación jurídico-tributaria están comprendidos por:

1.- Sujetos. Son aquellos que participan en forma directa en la relación tributaria.

a) Sujeto activo: Según el Artículo 18 del Código Orgánico Tributario vigente, “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”. Dicho ente público debe entenderse en su triple manifestación: El fisco nacional (La República), el fisco estatal (Los Estados) y el fisco municipal (Los Municipios).

Igual carácter suman los entes parafiscales, llamados así, porque el Estado delega la recaudación y administración de tributos a ciertos entes públicos, a fin de de éstos cuenten con financiamiento autónomo, tales como, el Instituto Nacional de Cooperación Educativa y el Instituto Venezolano de los Seguros Sociales, los cuales perciben contribuciones parafiscales, de acuerdo con la Ley que los crea.

b) Sujeto pasivo. Es “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. (Art. 19 COT). Lo que significa, que el sujeto pasivo es el destinatario legal del tributo, es decir, el deudor por deuda propia.

b.1) Contribuyentes. Son “los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible” (Art. 22 COT).

Dicha condición puede recaer: (a) en las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado, (b) en las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de derecho, y (c) en las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

b.2) Responsables. Son los “sujetos pasivos que sin tener carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a estos. (Art. 25 COT).

2. Objeto y hecho imponible. Es la realidad económica sujeta a imposición, es decir la materia gravable, y el hecho imponible, es aquel hecho previsto hipotéticamente en la norma que al efectuarse origina la obligación tributaria, constituido por:

- a) La base imponible, es la cantidad a la cual se le aplica tarifa, para determinar la cantidad a pagar por concepto de impuesto.
- b) La tarifa, es el elemento que se aplica a la base imponible para determinar el quantum del tributo.
- c) Período de imposición, indica que los impuestos se causan conforme se dé el hecho imponible, previstos en las leyes tributarias presentes para el momento en que ocurran.

Realidad económica sujeta a imposición

De acuerdo a lo anterior, a continuación se presenta algunos aspectos importantes a considerar en la determinación de las ganancias sujetas a imposición o resultados económicos percibidos por un contribuyente en un período fiscal.

Jarach (1993), manifiesta que “el ingreso se expresa y calcula en dinero, según la teoría y práctica universales”. Sin embargo en época de grave inflación, la adopción de los valores nominales sin ajustes para tener en cuenta la depreciación de la moneda, ocasiona el llamado de contribuyentes y entidades profesionales para que se adopten medidas conducentes a reajustar los balances, de modo de excluir del impuesto la ganancia ficticia que aparece como consecuencia de la inflación. Estas exigencias surgen especialmente cuando la inflación asume proporciones muy graves (p.477).

El mantenimiento del principio nominalista del dinero es una medida que contribuye a contrarrestarla, mientras que el sistema de reajuste que implica una

adaptación de las diferentes relaciones económicas al proceso inflacionario, es una forma de convivencia con la inflación.

Indudablemente que la imposición no se puede sistemáticamente asumir como base imponible la renta ficticia, so pena de invadir el patrimonio del contribuyente y desvirtuar el principio de la capacidad contributiva, pero puede admitirse su aplicación transitoria como imposición reguladora. (Jarach, 1993 p.508)

Se puede inferir que desde el punto de vista de las finanzas clásicas, la imposición tiene que guiarse por ganancias reales y no sólo monetarias. No solamente son inaceptables los impuestos que gravan las ganancias ficticias, sino también tienen que someterse a impuestos las ganancias por inflación, es decir, los beneficios que obtiene el contribuyente por la disminución del valor de sus deudas monetarias. Todo ello en concordancia con los principios de equidad y de capacidad contributiva.

La inflación

La inflación es un fenómeno tan antiguo que se remonta a la aparición del dinero como medio de intercambio. En este sentido Toro (1993), afirma que ello se debe a que en esencia, la inflación es un fenómeno monetario. Las consecuencias que se derivan de un proceso inflacionario pueden llegar a adquirir efectos negativos, al perturbar las bases sobre la que se asienta la actividad económica de una nación. (p.485).

Esta situación se observa cuando la cantidad de dinero a disposición del público crece a mayor velocidad que los bienes y servicios que se le ofrecen, el dinero será cada vez más abundante. En tal caso, el dinero se comportará como cualquier otra mercancía, aplicándosele los mismos postulados de la ley de la oferta y la demanda: un exceso en la oferta de dinero provocará una merma de su valor, haciendo que se requiera entregar más unidades monetarias para obtener una misma cantidad de bienes.

En otras palabras, un aumento en la masa monetaria, que no se traduzca en un aumento paralelo en la producción de bienes y servicios, implicará que un mayor

número de unidades monetarias están compitiendo por adquirir una misma cantidad de bienes. El resultado será un aumento en el precio de los últimos.

De no romperse este círculo a través de medidas concretas de política fiscal y monetaria, el proceso continuaría, teóricamente de manera indefinida, llegando a transformarse en un fenómeno que se autoalimenta, conocido comúnmente bajo la denominación de “espiral inflacionaria”.

La aparición del fenómeno inflacionario, afecta la relación económica establecida entre los contribuyentes y el Estado por medio del sistema tributario, y en consecuencia se afecta la asignación de los recursos y la distribución de los ingresos.

Por otra parte, un país que presenta aumento generalizado de precios genera distorsiones en el impuesto sobre la renta, porque en muchas ocasiones la tributación de los empresarios experimentan una notoria reducción en la base gravable por el tiempo transcurrido entre el momento en que se causa el impuesto y el cobro efectivo, de igual forma se generan estrategias por parte de los contribuyentes para protegerse de la inflación alterando la situación financiera de las empresas.

Causas de la inflación

Tal como lo sostiene Friedman (citado por Toro, 1993), “el exceso de gasto público es probablemente una de las causas fundamentales de la inflación, ya que constituye el origen de las emisiones inorgánicas de dinero a las que suelen recurrir los gobiernos para financiarlo”. (p.468).

Ruiz, J. (2008) expone que las causas y consecuencias por los cuales se puede producir u originar un proceso inflacionario en un determinado país, son diversas y que las mismas pudieran coincidir con las que se han originado en nuestro país:

1. El bajo volumen de bienes y servicios que se ofrecen al público ante el exceso de circulante en su poder.
2. La emisión de dinero inorgánico, para cubrir déficit en la balanza de pagos. “Devaluación”.

3. Escasez de divisas para la adquisición de bienes y servicios en el exterior, bien sea por fuga de capitales o por bajo volumen de las exportaciones.
4. Falta de recursos impositivos capaces de generar en forma estable y suficiente, los ingresos internos que el Estado requiere para satisfacer sus obligaciones colectivas.
5. Alto índice o nivel de endeudamiento por la utilización de ingresos fiscales.
6. Fuga de capitales al exterior, por la falta de confianza para invertir en el país.

Consecuencias de la inflación

1. Envilece el dinero y polariza la sociedad. En principio, la inflación se traduce en una disminución del valor del dinero. Por ello afecta negativamente a las personas que reciben ingresos fijos en términos nominales y a todos aquéllos cuyos ingresos crezcan a un ritmo menor que el del aumento de los precios.

El envilecimiento del dinero genera un progresivo panorama de pesimismo en la sociedad, que aumenta las tensiones entre sus integrantes. El enfrentamiento entre los que salen ganando y la gran mayoría que se perjudica, provoca desajustes sociales y políticos. La sociedad se polariza, se hace más difícil gobernar.

2. Los precios de los factores de producción o de los bienes que se fijan a largo plazo, como los convenios colectivos y los precios de los bienes de las industrias reguladas o públicas, tienden a alejarse más del nivel general de precios en los períodos inflacionarios.

3. Deteriora el salario real. La inflación perjudica a los asalariados, los aumentos salariales provocan mayores incrementos en los precios, lo cual erosiona el salario real. La indicación de los salarios y de las pensiones mediante el Índice de Precios al Consumidor (IPC), aísla a los trabajadores y a los pensionados de pérdidas del poder adquisitivo. La inflación afecta más a los trabajadores no organizados, por la dificultad de poder ejercer presión sobre los patronos.

En general, cuando las deudas se contraen a largo plazo con tasa de interés fijo, se benefician los deudores. Los acreedores que tienen hipotecas o bonos a largo plazo se empobrecen porque los bolívares en que le devuelven el préstamo valen menos.

4. Genera escasez y perjudica a los consumidores. Las empresas que se ven afectadas por el aumento de los impuestos, pueden trasladar la carga impositiva al precio y los consumidores pierden poder adquisitivo. Si los empresarios no pueden trasladar el precio, las empresas ven reducidas sus utilidades, con lo cual no tienen incentivos para realizar nuevas inversiones, e incluso, pueden tener pérdidas y se verán obligadas a retirarse del mercado.

5. Crea incertidumbre y entorpece la asignación de recursos. En la medida en que la inflación sea mayor, la incertidumbre entre los miembros de la sociedad también lo será. Como es difícil conocer el rumbo que tomará a largo plazo el nivel general de precios, los agentes económicos tenderán a desviar los recursos productivos hacia aquellas actividades que prometan ser más lucrativas a corto plazo. Se produce déficit en la producción de bienes y servicios socialmente más necesarios. Se estimula el acaparamiento. Disminuye la propensión al ahorro. Ante esto, las instituciones financieras aumentan las tasas pasivas de interés para captar ahorristas. Como resultado, suben las tasas activas, baja la inversión o los empresarios aspiran a ganancias más altas, lo cual induce a elevar los precios de los bienes que producen.

6. Otros efectos, en las empresas se producen graves efectos negativos, tales como: dificultades para la reposición de equipos, sobrevaloración de beneficios, subvaluación de la amortización y de los inventarios, descapitalización, problemas de autofinanciamiento, entre otros.

La inflación ha afectado a Venezuela durante más de cincuenta años, basándose en estados financieros expresados en costos históricos y en términos de unidades monetarias que se consideraban constantes.

En este sentido, la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, permitió el reconocimiento de los efectos de la inflación en la contabilidad financiera, con la promulgación de la Declaración de Principios de Contabilidad número 10 (DPC 10), el día 23 de agosto de 1992, con el propósito de establecer las normas para la elaboración de Estados Financieros Ajustados por los efectos de la inflación, entrando en vigencia para los períodos que se

iniciaron a partir del mes de enero de 1993. En esta declaración se establecieron los siguientes métodos contables para medir los efectos de la inflación:

1) El método del Nivel General de Precios, el cual consiste en la aplicación integral o parcial de un índice que permite la estimación de precios constantes en la economía.

2) El método de Costos Corrientes, representa la revalorización de los activos mediante índices específicos de precios y otros criterios.

3) El método Mixto, porque combina los dos métodos señalados anteriormente.

En forma paralela el Ejecutivo Nacional promulgó una reforma a la Ley de Impuesto Sobre la Renta que establecía una corrección monetaria para sincerar la renta gravable del contribuyente.

Índice de Precios al Consumidor (IPC)

El Índice de Precios al Consumidor (IPC), es un indicador estadístico que mide la evolución de los precios de una canasta de bienes y servicios representativa del consumo familiar, durante un período determinado. (Rodríguez 2007 p.291).

Es de hacer notar que para el cálculo del IPC se adopta un año de referencia, llamado año base, cuyo nivel inicial es 100.

La misión del Banco Central de Venezuela (BCV) está orientada a la creación y el mantenimiento de condiciones monetarias, crediticias y cambiarias favorables a la estabilidad de la moneda, al equilibrio económico y al desarrollo ordenado de la economía.

Es importante destacar que para facilitar esta exigente misión, el BCV por disposición expresa de la ley que lo rige, debe disponer de estadísticas periódicas altamente confiables que faciliten el diseño y programación de las políticas monetaria y cambiaria, así como el seguimiento de las variables macroeconómicas que son influenciadas por tales políticas.

El BCV ha elaborado las estadísticas sobre precios al consumidor desde el año 1945, por lo que su experiencia en la realización de indicadores de precios comienza con la elaboración del IPC con base al año 1945, indicador que tenía una estructura de ponderaciones proveniente de la encuesta de consumo realizada en el año 1933.

Este indicador se mantuvo vigente hasta que fue sustituido por el IPC con base al año 1968, cuya estructura de ponderaciones se obtuvo de la Encuesta de Presupuestos Familiares (EPF) que se levantó en 1966. La selección de un año base tiene como finalidad disponer de un punto de comparación o año de referencia, que permita conocer la magnitud de los cambios registrados entre un año o un período de tiempo en particular objeto de estudio y el referido año base. De esta manera se garantiza que las series de largo plazo puedan expresarse en términos de un valor común.

Como consecuencia del Programa de Actualización de las Estimaciones Macroeconómicas, el BCV, realizó el cambio del año base del IPC, adaptándose el año 1997 como nuevo año base, en razón de las modificaciones estructurales e institucionales mostradas por la economía venezolana desde el año 1984, que era la base de referencia anterior.

Función del índice de precios al consumidor (IPC)

La función del mencionado índice es mostrar en cada localidad venezolana las variaciones intermensuales y las acumuladas, por agrupaciones según bienes y servicios, origen de los bienes, durabilidad de los bienes, naturaleza de los servicios y rubros controlados y no controlados, con la finalidad de saber desde la cuantificación del poder adquisitivo, comparar los niveles de precios con otros países, saber el abastecimiento o distribución de productos, hasta saber la evolución económica de la nación.

Según el artículo 193 de Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que el BCV, deberá publicar en dos de los diarios de mayor circulación del país, o a través de medio electrónicos (Internet), en los primeros diez (10) días hábiles de cada mes, la variación y el IPC del mes anterior, expresados con cinco (5) decimales.

Formas de medir la inflación

Rodríguez (2007), afirma que en Venezuela como en la mayoría de los países, la inflación suele medirse a través de la variación porcentual del IPC durante un período determinado, bien sea un mes, trimestre, semestre o año (p. 292). Para determinar la tasa de inflación entre un determinado número de períodos se puede mencionar la siguiente fórmula:

$$\left(\frac{\text{Índice del último período}}{\text{Índice del período a comparar}} - 1 \right) \times 100 \quad \text{Porcentaje de inflación}$$

Fuente: Rodríguez (2007).

Impuesto sobre la renta

Este impuesto se puede definir como el impuesto aplicado sobre los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie. Salvo disposición legal, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará este impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingreso esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela, estarán sujetas a este impuesto siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela, y en caso de poseerlos, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

La anterior definición tiene su fundamento en el artículo 1 de la ley que regula este impuesto, permite deducir que una renta será gravable, cuando cumpla con las siguientes características:

1. Que se trate de un enriquecimiento neto, es decir, un incremento del patrimonio una vez deducido los ingresos brutos, los costos y las deducciones establecidos en la ley.
2. Que se trate de un enriquecimiento disponible de conformidad con la ley, lo que indica, es que es necesario que se encuentre jurídica o económicamente a disposición del beneficiario.
3. Es necesario que los enriquecimientos se originen por actividades relacionadas con bienes y servicios ocurridos o prestados dentro o fuera del país.

El Impuesto Sobre la Renta como su nombre lo indica, grava la renta, es decir, la ganancia que genera una inversión o la rentabilidad del capital, también grava el trabajo bajo relación de dependencia o lo producido por el libre ejercicio de una profesión.

Características del impuesto sobre la renta

Ruiz, J. (2008), hace referencia a las características más resaltantes del sistema impositivo directo venezolano de la siguiente manera:

- a) Permite la globalización de los enriquecimientos, todos los enriquecimientos obtenidos por el contribuyente, por diferentes actividades, deben sumarse para apreciar la capacidad contributiva total de éste y aplicarle una tarifa progresiva.
- b) Es progresivo, esto significa que a mayor renta, mayor será el índice de tributación que se le aplicará.
- c) Es de carácter personal, es decir, el impuesto lo paga el titular del enriquecimiento y no otra persona.
- d) No grava los pequeños enriquecimientos de las personas naturales, se establece un mínimo tributable para las personas naturales.

- e) Es un impuesto directo; ya que no recae directamente sobre el sujeto del enriquecimiento, sino sobre actividades que realiza.
- f) Agrupa los enriquecimientos según el sujeto para su gravamen, permite diferenciar los enriquecimientos de personas naturales y jurídicas, para aplicarles un índice de tributación según las características que rodean a los sujetos del impuesto.
- g) Estimula las inversiones mediante los incentivos fiscales, tales como desgravámenes, exenciones, rebajas, deducciones para ciertas actividades económicas que se realizan en el país, entre otras.
- h) Es un impuesto nacional, por cuanto la LISR tiene aplicación en todo el territorio nacional.

Ventajas del impuesto sobre la renta

Las ventajas o beneficios que genera el impuesto sobre la renta, las define Moya (2006) como:

- a) Es un impuesto productivo, ya que tiene un alto rendimiento.
- b) El aumento de su alícuota puede aumentar sus ingresos, sin necesidad de echar mano a nuevos gravámenes.
- c) Se adapta a objetivos de justicia social mediante las deducciones personales, su progresividad y la discriminación de la fuente del ingreso.

Desventajas del impuesto sobre la renta

En cuanto a las desventajas de este impuesto, Moya (2006) hace referencia a las mismas, denominándolas como dificultades u objeciones y señala entre otros las siguientes:

- a) Obstaculización del ahorro y la capitalización. Por lo que representa una depresión para el incremento de la producción porque cuanto más se produce y se gana, mayor es la parte que se lleva el Estado.

b) Inflación. El impuesto puede intervenir correctamente con moneda estable, pero influye adversariamente ante la inflación, ya que muchas de las ganancias son en realidad, ficticias y derivadas de la depreciación monetaria.

c) Incentivo a la fuga de capitales y obstaculización a la incorporación de capitales “ocultos” o invertidos en el exterior. Esto se debe a defectos atribuibles a todo el sistema económico en su conjunto y en poco casos a la criticable situación de ciertos contribuyentes que ven en el impuesto una exacción injustificadas y de ninguna manera un deber solidario hacia la comunidad.

d) Exageración de la progresividad y falta de adecuación de las deducciones personales. Esto se debe a problemas de técnica fiscal y que no afectan fundamentalmente el tributo en sí mismo.

e) Complejidad del impuesto, a medida que los impuestos se van perfeccionando y tornándose más equitativos, la legislación suele forzosamente volverse más compleja, aunado a las continuas reformas de la ley que los regula.

Sujetos pasivos del impuesto sobre la renta

Están sometidos a la LISLR, de acuerdo al artículo 7 los siguientes:

1. Las personas naturales
2. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.
3. Las sociedades en nombre colectivos, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.
4. Los titulares de enriquecimiento provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados.
5. Las sociedades, fundaciones, corporaciones, y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores.
6. Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.

Deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta

Las obligaciones de carácter formal establecidas en la LISLR que deben cumplir los contribuyentes son entre otras las siguientes:

1. Inscripción en el registro de Información Fiscal (RIF), de las personas jurídicas, dentro del primer mes contado a partir de la fecha de constitución o inicio de las actividades de su primer ejercicio gravable.
2. Notificar el cambio de directores, administradores, razón o denominación, domicilio fiscal, actividad principal o cese, suspensión o paralización de la actividad económica habitual dentro del mes siguiente a la fecha en que ocurra el cambio.
3. Solicitar autorización para realizar el cambio de ejercicio antes de hacerlo efectivo, destrucción de inventarios y modificación de la vida útil de los activos.
4. Exhibir públicamente el Registro de Información Fiscal (RIF) y la declaración definitiva de rentas del ejercicio anterior.
5. Presentar las declaraciones definitivas de ISLR durante los tres (3) meses siguientes al cierre del ejercicio.
6. Presentar las declaraciones estimadas de ISLR durante el sexto (6to) mes siguientes al cierre del ejercicio.
7. Todos los contribuyentes sometidos a la LISR y al régimen de ajuste por inflación, deberán inscribirse en el Registro de Activos Actualizados.
8. Llevar los libros auxiliares del ajuste por inflación y registros contables correspondientes de conformidad con lo establecido en el reglamento.
9. Presentar declaraciones informativas sobre inversiones en jurisdicción de baja imposición fiscal, junto con las declaraciones definitivas de rentas.
10. Preparar la declaración informativa de las operaciones realizadas con partes vinculadas domiciliadas en el exterior, para presentarla en el mes de junio siguiente a la fecha de cierre fiscal.
11. Presentar planilla de autoliquidación y pago de anticipo de impuesto antes de registrar la enajenación del inmueble.

Como puede observarse, los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes del ISLR son numerosos, es por ello que las organizaciones deben adecuar sus estructuras para el cumplimiento de los mismos.

Sanciones por su incumplimiento

Todas las obligaciones tributarias se fundamentan en la CNRBV, conforme a la cual toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley (Artículo 133). Es obligación de la administración tributaria velar por el cumplimiento de estos deberes, a los fines de lograr una eficiente recaudación de los tributos, destinados al cumplimiento de los fines del Estado (seguridad, salud, educación). Por su parte, es deber de los ciudadanos el pago de los impuestos, tasas y contribuciones.

Deberes tributarios materiales

Están relacionados con el pago de los tributos. En efecto, los contribuyentes, una vez ocurrido el hecho imponible cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria deben determinar la cuantía del tributo, es decir, el monto que debe pagarse por este concepto.

a. Deber de pago: El deber de pago implica determinar la cuantía del tributo y realizar el pago correspondiente, como ocurre en el caso del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Municipal Sobre Actividades Económicas.

b. Oportunidad del pago: El deber de pago del tributo conlleva a que éste debe efectuarse en la fecha y lugar que al respecto imponga la normativa tributaria. La presentación de la declaración en forma extemporánea genera una multa del 1% sobre el monto de los tributos pagados con retardo (Artículo 110 del COT).

c. Exactitud en el monto pagado: El contribuyente se encuentra obligado a pagar el tributo en su exacta cuantía. Si el contribuyente no realiza el pago en su exacta cuantía, la fiscalización podrá imponer la sanción por contravención. La sanción es de multa del 25% hasta el 200% del tributo omitido (Artículo 111 COT).

d. Pago de los anticipos de impuesto: Entre las obligaciones de los contribuyentes y responsables, se encuentra la de pagar los anticipos de impuesto cuando así lo prevé la normativa tributaria. Un claro ejemplo de ello es la declaración estimada de impuesto sobre la renta. En caso de que el contribuyente omita el pago de anticipos a que está obligado, será sancionado con multa entre el 10% al 20% de los anticipos omitidos.

Deberes formales

El contribuyente como consecuencia de la operación de un negocio, no solo se encuentra obligado al pago de los tributos sino que además está obligado al cumplimiento de una serie de deberes formales que tienen la finalidad de lograr un efectivo control fiscal por parte de la administración tributaria.

1. Constituyen ilícitos formales relacionados con el deber de inscribirse ante la administración tributaria:

1.1 No inscribirse en los registros de la administración tributaria, estando obligado a ello. Multa 50 unidades tributarias (UT) hasta un máximo de 200 UT.

1.2 Inscribirse en los registros de la administración tributaria, fuera del plazo establecido. Multa 25 UT hasta un máximo de 100 UT.

1.3 Proporcionar o comunicar la información en forma parcial, insuficiente o errónea. Multa 25 UT hasta un máximo de 100 UT.

1.4 No proporcionar o comunicar cambio de domicilio o actualización en los registros. Multa 50 UT hasta un máximo de 200 UT.

2. Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes:

- 2.1 No emitir facturas u otros documentos obligatorios. Multa de 1 UT por cada factura, hasta 200 UT.
 - 2.2 No entregar las facturas o emitirlas con prescindencia total o parcial de los requisitos exigidos.
 - 2.3 No exigir a los vendedores o prestadores de servicios las facturas. Multa de 1 a 5 UT.
 - 2.4 Emitir o aceptar documentos o facturas cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real. Multa de 5 a 50 UT.
3. Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables:
- 3.1 No llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas. Multa de 50 UT, la cual se incrementará en 50 UT por cada nueva infracción hasta un máximo de 250 UT.
 - 3.2 Llevar los libros y registros contables y especiales sin cumplir con las formalidades o llevarlos con atraso superior a un (1) mes.
 - 3.3 No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad.
 - 3.4 No conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos. Multa de 25 UT, la cual se incrementará en 25 UT por cada nueva infracción hasta un máximo de 100 UT.
4. Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de permitir el control de la administración tributaria:
- 4.1 No exhibir los libros, registros u otros documentos que la administración tributaria solicite. Multa de 10 UT, la cual se incrementará en 10 UT por cada nueva infracción hasta un máximo de 50 U.T.
 - 4.2 Impedir el acceso a los locales, oficinas o lugares donde deben iniciarse o desarrollarse las facultades de fiscalización. Multa de 150 a 500 UT.
5. Se consideran como desacato a las órdenes de la Administración Tributaria:
- 5.1 La reapertura de un establecimiento con violación de una orden de clausura.

5.2 La destrucción o alteración de los sellos, precintos o cerraduras puesto por la administración tributaria. En todos estos casos se aplicará multa de 200 a 500 UT.

5.3 Por último se debe advertir que el artículo 116 del COT castiga la simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la administración tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 UT) a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo, con prisión de seis (6) meses a siete (7) años.

Frente a situación, las empresas deben evitar incurrir en los indicios de defraudación que son, entre otros, los siguientes:

1. Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
2. No emitir facturas u otros documentos obligatorios.
3. Emitir o aceptar facturas o documentos cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
4. Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificados de inscripción falsos o adulterados.
5. Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
6. Contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias.
7. No llevar o exhibir libros, documentos o antecedentes contables.
8. Aportar informaciones falsas sobre las actividades o negocios.

Ajuste por inflación fiscal

Molina (2006), define el ajuste por inflación fiscal como la actualización inicial de los activos y pasivo no monetarios, que debe ser realizada de acuerdo a las normas

establecidas en la LISLR, la cual genera una variación en el patrimonio neto del contribuyente.

Esta figura fue incorporada por primera vez en la legislación tributaria venezolana, en la LISLR del año 1991, según Gaceta Oficial (GO.) N° 4300, de fecha 13 de agosto del mencionado año, el cual tuvo entre sus propósitos: (a) incrementar la base imponible, (b) evitar la elusión mediante la práctica del funcionamiento del enriquecimiento entre varias empresas, (c) la incorporación de la gravabilidad de enriquecimientos de fuentes extranjeras derivados del capital mobiliario o inmobiliario, obtenido por contribuyentes venezolanos o domiciliados en el país, (d) la reducción de cinco a tres, de los tramos de la tarifa aplicable a las personas jurídicas, tales como, compañías anónimas y sus asimiladas y (e) la incorporación del sistema de ajuste por inflación fiscal a la renta gravable.

Este sistema entró en vigencia a partir del año 1993, con la intención de difundir los aspectos relacionados con la inflación, y disminuir la posibilidad de atenuar la carga tributaria.

Ajuste inicial por inflación

El sistema de ajuste por inflación fiscal se encuentra conformado en Venezuela por dos sub-sistemas, esto es: el ajuste inicial por inflación y el ajuste regular por inflación.

En tal sentido, el ajuste inicial es el que todos los contribuyentes o entes obligados a efectuarlo, deben practicar al final del primer ejercicio económico anterior a aquel cuando deben tributar. El mismo se practica en forma extraordinaria sobre todos los “activos y pasivos no monetarios”, con la única finalidad de actualizar o sincerar su patrimonio, ya que el mismo se ha modificado desde la fecha en que se adquirieron o fabricaron hasta el día cuando se vaya a practicar este ajuste por efecto de la inflación, según lo dispuesto en el artículo 173 de la LISLR.

Esta actualización no surte ningún efecto a los fines del ISLR, aunque sí estará sujeta al pago de un 3% sobre el monto que resulte de los activos actualizados y deberá cumplir con otras obligaciones.

Existen ciertas situaciones que se deben considerar para la realización de este ajuste, tales como:

a) **Empresas en etapa preoperativa**, el ajuste por inflación deberá ser realizado por los contribuyentes después de finalizado la etapa preoperativa, estableciendo que ésta finaliza una vez se proceda con la primera facturación, en la cual el contribuyente quedará obligado al cierre del ejercicio fiscal respectivo, a hacer su ajuste inicial por inflación y a determinar el tributo de 3% sobre la reevaluación de los activos fijos depreciables, además de inscribirse en el registro de los activos actualizados, según lo establecido en los artículos 174, 100 y 106 del reglamento de la LISLR.

Uno de los aspectos más importantes es que se considera como "primera facturación" al respecto, se podría llegar a interpretar de una forma limitada que la primera facturación se corresponde con la emisión de la primera factura de venta, sin distinción alguna, por ejemplo, de la situación del contribuyente cuando efectúa dicha venta y si esta se corresponde o no a una actividad comercial operativa desde un punto de vista contable y económico.

b) **Empresas inactivas**, deberán realizar su ajuste inicial al cierre del ejercicio en el cual inicien sus actividades. Si el contribuyente ya había hecho un ajuste inicial antes de cesar actividades y posteriormente las reinicia, deberá hacer un reajuste al cierre del ejercicio anterior al reinicio de actividades, de acuerdo con los artículos 174, 100 y 106 del reglamento de la LISLR.

c) **Ajuste circunstancial**, éste tipo de ajuste lo podrán realizar las personas naturales, las sociedades de personas y comunidades no comerciantes que enajenen bienes que generen rentas sujetas al impuesto, para determinar dichas rentas, tendrán derecho a actualizar el costo de adquisición y las mejoras de tales bienes con el IPC. De acuerdo con el artículo 177 de la LISLR, el costo ajustado deducible no podrá exceder el monto pactado para la venta, ni tampoco será necesaria la inscripción en el registro de activos actualizados.

Características del ajuste inicial por inflación fiscal

1. Es extraordinario, ya que se realiza solamente en una oportunidad.
2. Constituye la inscripción en el sistema para el contribuyente sujeto, por lo que debe realizarse obligatoriamente.
3. Implica el pago de un tributo del 3% sobre el incremento de valor de los activos fijos depreciables.
4. No afecta en forma “directa” la renta neta fiscal del contribuyente, pues el resultado de la aplicación de la metodología no incrementa ni disminuye la renta y/o pérdida neta fiscal a ser determinada por el contribuyente para el ejercicio en el cual está obligado a realizar dicho cálculo, lo cual implica que existe una afectación indirecta, pues el tributo resultante de la determinación, debe considerarse como una partida no deducible por disposición expresa de la LISLR.
5. Las cuentas de contabilidad fiscal del sistema que se ven afectadas, son exclusivamente reales, esto es, aquellas cuentas que forman parte del balance general fiscal del contribuyente sujeto.
6. Permite que las personas naturales, las sociedades de personas y comunidades no comerciantes que están sometidas a la LISLR, hagan uso de su metodología a los fines de calcular el costo de los bienes que enajenan.

A continuación se indican algunos aspectos importantes a considerar para efectuar el ajuste por inflación, tales como:

a) **Los obligados a practicar el ajuste por inflación fiscal**, según lo estipula el artículo 173 de la LISLR, son los contribuyentes a los cuales hace referencia el artículo 7 de la misma ley, que realicen actividades comerciales, industriales, bancarias o financieras, del ramo de los seguros, minera o petrolera y actividades conexas y que estén obligados a llevar libros de contabilidad.

b) **Los que no están sujetos al ajuste fiscal**, son aquellos que:

- b.1) Quienes habitualmente realicen actividades empresariales no mercantiles y lleven libros de contabilidad, en tal sentido el artículo 2 del Código de Comercio, señala las actividades que tienen la condición de comerciales o mercantiles, a

saber: centros de enseñanza, centros médicos y clínicas, las asociaciones y fundaciones, las personas naturales o sociedades que se dediquen a explotar en alquiler sus propios inmuebles, las personas naturales, sociedades civiles o comunidades que hagan ventas de sus propios inmuebles, las personas naturales o sociedades que se dediquen a una actividad profesional, tales como: bufetes, arquitectos, médicos, asesores diversos.

b.2) Las empresas en etapa preoperativa, y

b.3) Los enriquecimientos presuntos.

Aquellos contribuyentes que no estén obligados pueden acogerse voluntariamente al sistema de ajuste por inflación fiscal, es decir, los contribuyentes que realicen actividades no mercantiles que posean activos y pasivos no monetarios y lleven libros de contabilidad. No obstante, una vez que dichos contribuyentes se hayan incorporado al sistema no podrán sustraerse del mismo.

Efectos del ajuste fiscal

a) El contribuyente que realice su ajuste inicial deberá inscribirse en el registro de activos actualizados que lleva la administración tributaria.

b) Los incrementos netos de ajustar los activos fijos depreciables ocasionarán un tributo del 3% que se pagará al presentar la planilla registro de activos actualizados. Este tributo podrá ser pagado hasta en tres (3) porciones iguales o consecutivas, en sucesivos ejercicios fiscales, a partir de la inscripción en este registro.

c) El ajustar los activos y pasivos no monetarios traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esa fecha, esta variación se llevará a una cuenta denominada actualización del patrimonio.

d) Una vez practicada la revalorización (ajuste) inicial, el balance general ajustado servirá de referencia al sistema de reajuste regular por inflación.

e) El reajuste regular por su parte, da origen a una partida de conciliación fiscal que incrementa o disminuye el enriquecimiento neto del ejercicio fiscal del contribuyente. Si el saldo de la cuenta “Reajuste por inflación” que es donde se acumulan los ajustes es deudor, disminuye el enriquecimiento neto; de ser acreedor aumentará.

f) Llevar el libro fiscal y registro de contribuyentes.

En el ajuste inicial se actualizan los activos y los pasivos no monetarios, lo que traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esa fecha. En el ajuste regular además de los activos y pasivos no monetarios, deberá actualizar el patrimonio neto inicial y los aumentos y disminuciones de patrimonio durante el ejercicio gravable.

Base para el cálculo del ajuste fiscal

La base legal que permite calcular el ajuste inicial por inflación está contenida en el Artículo 175 de la LISLR, el cual establece que se realizará tomando como base de cálculo la variación ocurrida en el IPC elaborado por el BCV, entre el mes de adquisición o el mes de Enero de 1950, si la adquisición hubiera sido anterior a esa fecha, y el mes correspondiente al cierre de su primer ejercicio gravable.

En el reajuste regular, el IPC del ejercicio anterior o desde el mes de su adquisición, si los activos han sido incorporados durante el ejercicio gravable en curso.

El procedimiento para realizar éste cálculo es el siguiente: el costo histórico se multiplica por el IPC de la fecha actual, es decir, el mes del ajuste y se divide entre el IPC de la fecha de origen, (mes de adquisición).

Partidas monetarias

Las cuentas monetarias, según Yanes (1992), “son las que representan partidas de activos y pasivos cuyo monto, debido a su misma naturaleza, representan un valor

fijo en unidades monetarias y por lo tanto pierden poder adquisitivo cuando se deteriora el valor de la moneda”. (p.89) Las cuentas monetarias típicas son: Banco (efectivo), cuentas por cobrar, cuentas por pagar, préstamos, entre otras.

Activos y pasivos monetarios

Se consideran activos y pasivos monetarios, aquellas partidas del balance general histórico que representan valores nominales en moneda nacional o que al momento de liquidarse se hacen por el mismo valor histórico al que están registrados, según lo establecido en el artículo 94 del reglamento de la LISLR.

Dentro de una economía inflacionaria la tenencia de activos monetarios, en un período de tiempo, origina una pérdida por exposición a la inflación para la empresa, la cual no es determinada por la contabilidad tradicional. Por otro lado, la tenencia de pasivos monetarios en un periodo de tiempo, dentro de una economía inflacionaria, origina una ganancia por la exposición a la inflación para la empresa, la cual tampoco es determinada en la contabilidad tradicional.

Cuando los pasivos monetarios generan intereses, la ganancia señalada disminuye el registro de gasto de intereses por la porción inflacionaria de dicho interés, por ejemplo, efectivo, cuentas de bancos en moneda nacional, cuentas por cobrar y por pagar en moneda nacional, entre otros.

Posición monetaria neta

Es la diferencia entre los activos monetarios y los pasivos monetarios, y su modificación produce ganancia o pérdida monetaria. Los activos y pasivos monetarios, a medida que aumentan los precios, pierden poder adquisitivo, beneficiándose los que posean pasivos monetarios y perjudicándose los que posean activos monetarios.

En tal sentido la posición monetaria neta, es igual a los pasivos no monetarios más el capital menos los activos no monetarios. $PMN = PNM + C - ANM$

La posición monetaria neta aumenta por:

- a) Aumento de los pasivos no monetarios,
- b) Aumento de capital y
- c) Disminución de los activos no monetarios.

La posición monetaria neta disminuye por:

- a) Disminución de los pasivos no monetarios
- b) Disminución de capital, y
- c) Aumento de los activos no monetarios.

En este orden de ideas, Freitas (2003), explica que la modificación de la posición monetaria neta, desde el inicio del ejercicio gravable hasta el final del ejercicio, produce resultados monetarios, bien sea ganancia o pérdida monetaria, y como se observa en la fórmula, la posición monetaria neta se modifica al actualizar o ajustar los activos y pasivos no monetarios y el capital del contribuyente. (p. 19)

En la medida en que la posición monetaria neta tienda a ser positiva, produce pérdida monetaria, ya que en este caso los activos monetarios, que generan pérdidas en inflación son mayores que los pasivos monetarios, que en inflación producen ganancias, y lo contrario, en la medida en que la posición monetaria neta tienda a hacerse negativa, genera ganancia monetaria, ya que en este caso los pasivos monetarios que producen ganancia en inflación superan a los activos monetarios que generan pérdida en inflación.

Partidas no monetarias

De acuerdo a Yanes (1992), las partidas no monetarias, “son aquellas partidas del activo y pasivo susceptibles de cambios debido a la variación en el nivel general de precios, son las que en cierto grado están protegidas contra los efectos de la pérdida del poder adquisitivo durante épocas de inflación”

Activos y pasivos no monetarios

Se consideran activos y pasivos no monetarios, aquellas partidas del balance general histórico que por su naturaleza o características, son susceptibles de protegerse de la inflación y generalmente representan valores reales superiores a los históricos con los que aparecen en los libros de contabilidad. Dichas partidas son: activos fijos, terrenos, inventarios, mercancías en tránsito, edificios, maquinarias, mobiliarios, equipos, construcciones en proceso, inversiones permanentes, inversiones convertibles en acciones, cargos y créditos diferidos y activos intangibles, los créditos y deudas reajustables o en moneda extranjera y los intereses cobrados o pagados por anticipado, en concordancia con los artículos 173, párrafo segundo y artículo 93 del reglamento de la ISLR.

En una economía inflacionaria los valores de los activos y los pasivos no monetarios deben ser actualizados, debido a que los mismos están expresados en una moneda histórica que está sufriendo una pérdida en su poder de compra. La actualización del valor de los activos y pasivos no monetarios a una fecha determinada, significa expresar el valor de dichas partidas en una moneda que represente el mismo poder de compra de su origen.

La referida actualización tendrá su efecto en los resultados de la empresa en cuanto modifica el gasto de depreciación futuro de los activos fijos depreciables, el costo de venta de los inventarios de mercancía, las ganancias o pérdidas en ventas de los activos no monetarios, así como el valor de todas las partidas no monetarias del estado de ganancias y pérdidas.

Cuentas de exclusiones fiscales

Está contemplado, en el Sistema de Ajuste por inflación, la obligación de excluir ciertas partidas, las cuales se acumularán en una cuenta de patrimonio, tal como lo establece el artículo 173 párrafo cuarto de la LISLR, en tal sentido deberán excluirse:

- a. Las capitulaciones en las cuentas de activos no monetarios por efectos de las devaluaciones de la moneda; y cualquiera revalorización de estos activos, no autorizados por esta Ley.
- b. Los bienes, deudas y obligaciones, aplicados en su totalidad a la producción de utilidades o enriquecimientos presuntos, exentos exonerados o no sujetos al ISLR.
- c. Los bienes intangibles, no pagados, ni asumidos por el contribuyente; ni otras actualizaciones o revalorizaciones de bienes no autorizados por la LISLR.
- d. Las cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores, afiliadas, filiales y otras empresas relacionadas y/o vinculadas, de acuerdo a lo establecido en el régimen de precios de transferencias.

Reajuste regular por inflación fiscal

El reajuste regular por inflación, según Ruiz, J. (2008), es el ajuste que deben realizar todos los contribuyentes sujetos a la tributación creada por la LISLR, el cierre de cada ejercicio fiscal, con el propósito de sincerar sus ganancias o pérdidas, a cuyo efecto se tomará en cuenta la magnitud del índice inflacionario que se haya producido durante el respectivo ejercicio económico. De no practicarse este ajuste, los contribuyentes estarían acusando una ganancia sobrestimada o subestimada y por ende, pagando un tributo en exceso o subestimado, sobre una ganancia irreal, ficticia, distorsionada por efectos de la inflación.

En este sentido, el Artículo 178 de la LISLR, señala que a partir de 1° de enero de 1993, a los solos fines de la aplicación del tributo, los contribuyentes obligados a realizar el ajuste por inflación, deberán reajustar al cierre de cada ejercicio gravable sus activos y pasivos no monetarios, conforme al procedimiento establecido a estos efectos, y determinar por consiguiente el incremento o disminución del patrimonio resultante de dicho procedimiento.

Continúa señalando el artículo que ese mayor o menor valor que se genere, al actualizar el patrimonio neto y los activos y pasivos monetarios, serán acumulados en

una partida de conciliación fiscal que se denominará “Reajuste por Inflación” y que se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable.

En cuanto al momento y sobre cuáles rubros del balance estarían afectados por el reajuste regular, el artículo 178, señala que deberá realizarse al cierre de cada ejercicio, y los rubros correspondientes serán sólo activos y pasivos no monetarios.

Características del reajuste por inflación fiscal

Martínez (2004), hace referencia a las características del sub-sistema del reajuste por inflación fiscal, el cual se menciona a continuación:

1. Se diferencia por su regularidad, ya que debe calcularse para cada uno de los ejercicios fiscales posteriores a aquel en el cual se realizó el ajuste inicial extraordinario.
2. Es obligatorio para aquellos sujetos sometidos al sistema.
3. Afecta en forma directa la determinación de la renta neta fiscal del contribuyente para cada uno de los períodos fiscales en que debe realizarse, ya sea como una ganancia gravable o como una pérdida deducible.
4. Dado que incrementa o disminuye la renta fiscal en forma directa, su efecto se refleja inicialmente a través de una cuenta nominal denominada “Reajuste por Inflación.”

En este sentido, a continuación se señalan cada una de las partidas objeto del ajuste indicando el procedimiento, en primer término para el ajuste inicial y seguidamente para el regular.

1) Inventarios, el procedimiento de ajuste inicial de los inventarios está contenido en el artículo 104 del Reglamento de la LISLR, en el cual se refiere a dos casos:

- a) Cuando las operaciones se inicien con existencia de inventarios.
- b) Cuando las operaciones se inician sin existencia de inventarios, con lo cual los inventarios a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable del contribuyente tienen su origen en las compras o producción del período, se aplicará el mismo procedimiento.

El método de inventarios de identificación específica, se encuentra en el párrafo segundo del artículo 182 de la LISLR y desarrollado en el párrafo tercero del artículo 104 del Reglamento, constituye una opción para los contribuyentes la condición de que las diferentes unidades que forman los inventarios se identifiquen claramente con seriales u otros controles similares para verificar las fechas de adquisición y venta. El párrafo segundo del artículo 182 de la LISLR, correspondiente a las normas del reajuste regular, establece que la aplicación de este procedimiento requiere la previa aprobación por parte de la administración tributaria.

Al respecto se puede decir que se podrán reajustar los inventarios existentes en materia prima, productos en proceso o productos terminados, mercancía en tránsito a la fecha de cierre del ejercicio gravable de acuerdo a la siguiente metodología:

a) El inventario final ajustado del ejercicio anterior se reajusta con la variación del IPC correspondiente al ejercicio gravable.

b) Comparación de los totales de inventario histórico al cierre del ejercicio gravable con los totales del inventario histórico al cierre del ejercicio gravable anterior.

b.1) *Si Inventario final (If) < 0 = Inventario inicial (Ii)*. Significa que todo el inventario final proviene del inicial, entonces se ajustará en proporción al inventario inicial ajustado según el literal a).

b.2) *Si Inventario final (If) > Inventario inicial (Ii)*. La porción en bolívares que excede del inventario inicial, no se ajustará, y la porción que proviene del inicial se ajustará en proporción a lo señalado en el literal b).

c) Determinación del ajuste acumulado del inventario.

d) Comparación de los ajustes acumulados.

e) Determinación del reajuste neto del ejercicio: Tratamiento de los inventarios de repuestos y accesorios.

2) Activos fijos, el sistema de ajuste le permite al contribuyente controlar el valor en libros de cada activo, permitiéndole saber cuándo se terminó la vida útil de cada activo, como la depreciación y ajuste por inflación para cada uno de ellos, esto le facilita un mayor control de cada activo.

Con la realización del ajuste de los activos fijos, se tiene un registro confiable donde aparecen los siguientes datos, como son: la fecha de compra de los activos, la vida útil, el valor de compra, valor de mejoras, valor ajuste por inflación causado a la fecha de ingreso, valor depreciación acumulada hasta la fecha de ingreso y los ajustes de depreciación.

En este caso los activos fijos invertidos en el objeto, giro o actividad que estén totalmente depreciados, el contribuyente podrá revaluarlos y ajustar su balance general en la contabilidad, pero dicho ajuste no tendrá ningún efecto fiscal. (Artículo 189 LISLR).

3) Patrimonio neto inicial, se entiende por patrimonio neto, la diferencia entre el total de los activos y pasivos monetarios y no monetarios, debiéndose actualizar en la cuenta “reajuste por inflación” el incremento o disminución de valor producto de reajustar anualmente el patrimonio neto al inicio del ejercicio gravable, con base en la variación del IPC en el ejercicio gravable. Por tanto, los resultados de la cuenta reajuste por inflación, implicarán un aumento o una disminución de la renta gravable. (Artículo 184 LISLR).

4) Movimientos de patrimonio, son los que incrementan o disminuyen el patrimonio del contribuyente, los cuales se indican a continuación:

4.1. Aumentos de patrimonio, efectivamente pagados en dinero o en especie ocurridos durante el ejercicio gravable se reajustarán según el porcentaje de variación del IPC entre el mes del aumento y el del cierre del ejercicio gravable.

El resultado obtenido se acumulará a la cuenta reajuste por inflación como una disminución de la renta gravable, según el artículo 185 de la LISLR. No se consideran como incrementos de patrimonio: (a) Las revalorizaciones de los bienes y derechos del contribuyente distintos de los originados para las inversiones negociables en la bolsa de valores, (b) Utilidades del contribuyente, (c) Aportes de los accionistas pendientes de capitalizar, deben capitalizarse en el ejercicio gravable siguiente, en su defecto, se considerarán pasivos monetarios.

4.2. Disminuciones del patrimonio, constituyen disminuciones al patrimonio, los dividendos, utilidades y participaciones análogas distribuidos dentro del ejercicio gravable

por la empresa, las reducciones del capital, y las disminuciones al patrimonio que tengan lugar durante el ejercicio gravable, se reajustarán según el porcentaje de variación del IPC, en el lapso comprendido entre el mes de la disminución y el mes de cierre del ejercicio gravable, tal como lo establece el artículo 186 de la LISLR.

Compensación de las pérdidas por inflación

Las pérdidas por inflación no compensadas, sólo serán trasladables por un ejercicio, según el artículo 182 de la LISLR, se restringe el traslado de las pérdidas netas ocurridas por los ajustes inflacionarios, las cuales se compensarán o serán trasladables sólo por un ejercicio, entendiendo que la deducción de la referida pérdida se hará en el ejercicio fiscal siguiente en el que ocurrió.

Registro adicional que deben llevar los contribuyentes

En concordancia con los artículos 181 y 192 de la LISLR, el contribuyente deberá llevar un libro de control fiscal que contenga:

- a) Fechas de adquisición de los activos y pasivos no monetarios.
- b) Costos de adquisición históricos.
- c) Depreciación o amortización acumulada histórica al cierre del ejercicio gravable anterior y al cierre del ejercicio gravable actual.
- d) Actualización acumulada de los costos y la depreciación o amortización desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior.
- e) Actualización acumulada de los costos y la depreciación o amortización desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable actual.
- f) Porción del reajuste correspondiente al ejercicio gravable.
- g) Valor según libros de los activos no monetarios enajenados o retirados.
- h) Actualización del costo y la depreciación o amortización acumulada de los activos no monetarios enajenados o retirados desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable.

i) Ajuste inicial del costo y de la depreciación o amortización acumulada no imputada al costo de venta.

j) Precio de venta de los activos no monetarios enajenados.

También los contribuyentes sujetos al sistema integral de ajuste y reajuste por inflación, deberán llevar un libro adicional fiscal donde se registrarán todas las operaciones que sean necesarias de conformidad con las normas, condiciones y requisitos previstos en el reglamento en la ley, los cuales se enumeran a continuación:

1. Balance general fiscal actualizado inicial (final al cierre del ejercicio gravable anterior ajustado con la variación del IPC, durante el ejercicio gravable).

2. Los detalles de los ajustes de las partidas no monetarias de conformidad con lo previsto en el Artículo 179 de la LISLR.

3. Los asientos por las exclusiones fiscales históricas al patrimonio previsto en el Artículo 184, párrafo primero de la LISLR.

4. Los asientos de ajuste y reajuste previstos en el Capítulo II, Título IX de la LISLR, con detalle de sus cálculos.

5. Balance general fiscal actualizado final, incluyendo todos los asientos y exclusiones previstos en la LISLR, donde se muestren en el patrimonio en forma separada, las cuentas de reajuste por inflación, actualización del patrimonio y exclusiones históricas al patrimonio.

6. Una conciliación entre los resultados históricos del ejercicio y la renta gravable.

Planificación

Desde épocas muy remotas, en las comunidades, se han tomado medidas para organizar, regular y dirigir algunos aspectos de la vida social, en este sentido, el proceso económico ha sido motivo de avanzado interés. La economía, la guerra, la educación, son procesos sociales que han ameritado la atención de los gobernantes de los distintos países y en diversas épocas, asimismo, a través del tiempo, se ha incrementado el interés en programar el funcionamiento y el desarrollo de los órganos

del Estado y de otras instituciones (iglesias, grandes empresas) entre otros; la posibilidad de dirigir correctamente ésta y otras realidades sociales está determinada en lo fundamental por las características de las instituciones

En tal sentido, Molins (1991), sostiene que con la práctica se ha comprobado que la planificación es el medio más idóneo para dirigir los procesos sociales, puesto que la planificación tiene un amplio campo de aplicación, se puede planificar el desarrollo de la totalidad social de un país o de alguno de sus aspectos o procesos, tales como urbanización, agricultura, economía entre otros, además, la planificación también puede aplicarse en la gestión de organizaciones, instituciones y empresas de diversa índole.

En atención a lo anterior, para Hidalgo (2010), la planificación es un proceso que ayuda a determinar los objetivos y metas de la organización así como la manera de darles cumplimiento, siendo proactiva, puesto que busca anticiparse a los hechos.

La planificación es la herramienta gerencial que orienta a todos a un destino común de forma organizada y trabajando en conjunto. Sin un plan, no es posible alcanzar favorablemente los objetivos propuestos, puesto que el personal de la entidad económica desconoce lo que ha de hacerse.

Indudablemente, que la planificación facilita la toma de decisiones de la empresa, así como busca optimizar la coordinación de los esfuerzos del personal y de los recursos para el cumplimiento de los fines propuestos, además de fijar las medidas de control para mantener la eficiencia y efectividad en los procesos.

Desde el punto de vista organizacional la planificación se concibe como, parte de todo un proceso administrativo a través del cual, las empresas alcanzan sus objetivos propuestos, utilizando recursos humanos y de capital, por lo que se puede decir entonces, que en la planificación los administradores se anticipan a los acontecimientos, estableciendo objetivos y emprendiendo las acciones necesarias para el logro de los mismos. En este sentido la planificación es un proceso exigente, que requiere reflexión, conocimiento, estimaciones para reducir la incertidumbre a través, de la previsión del cambio, disminuyendo las actividades solapadas y antieconómicas,

detectando el desperdicio y las ineficiencias, así como también estableciendo los objetivos que deben utilizarse para facilitar el control.

Las organizaciones utilizan dos tipos de planes: los estratégicos y los operacionales. Los primeros están orientados al logro de los objetivos generales de la organización, mientras que los segundos indican cómo serán implantados esos planes estratégicos en las actividades diarias de las empresas. A los efectos de esta investigación es relevante lo concerniente exclusivamente a la planificación estratégica ya que adopta el enfoque de sistemas y concibe a las empresas como unidades integradas por un conjunto de elementos o subsistemas que se desenvuelven en un entorno altamente cambiante al cual deben adaptarse, con el fin de alcanzar los objetivos propuestos, a través de un proceso continuo, en el cual se formulen estrategias de acuerdo a los cambios en el ambiente del negocio.

En este sentido Steiner (citado por George 1986), confirma que “la idea no es que los planes deberían cambiarse a diario, sino que la planeación debe efectuarse en forma continua y ser apoyada por acciones apropiadas cuando sea necesario” (p.21).

Características de la planificación

De acuerdo con George (1986), las características de la planificación son:

- a) Identifica al personal con la organización, el plan expresa el grado de aproximación entre el autor y la institución.
- b) Relaciona las condiciones de certidumbre e incertidumbre, la certeza o probabilidad de los eventos futuros con los factores que originan la planificación.
- c) Es un proceso intelectual por naturaleza, es un trabajo mental, en el cual se aplican, el pensamiento reflexivo, la imaginación y la previsión.

d) Implica el futuro, la gerencia anticipa las eventualidades, preparándose para la contingencia. El plan resuelve problemas actuales y prevé los potenciales en el mismo acto.

e) Es continua y permanente en toda la empresa, es un error pensar que la planificación se concentra en la alta gerencia, pues el caso es que toda la organización planifica.

f) Es continua porque existen variables que deben evaluarse periódicamente y todo plan está sujeto a revisión y enmienda a medida que se conocen nuevos hechos.

Importancia de la planificación

Para Olivares (1999), la planificación involucra necesariamente la prevención para un mejor desempeño en el futuro de las organizaciones, es decir, una visión común de todos sus integrantes en cuanto a, el deseo de controlar el destino de la organización y obtener mayores recursos, la percepción de que el éxito actual de la empresa no es garantía de su futuro y la necesidad de combatir posibles problemas, a través del diseño de estrategias que permitan abordar nuevas oportunidades y amenazas.

Por otra parte, es importante señalar que la planificación debe ser un proceso reiterativo, es decir, ejecutar continua y diariamente el plan, de tal forma que se origine un círculo de retroalimentación entre la planeación, el monitoreo y la ejecución. El diseño del plan proporciona a las organizaciones el marco teórico que tienen en mente sus empleados y que podrá ser ejecutado por los gerentes y otros individuos que estén analizando y evaluando sus logros continuamente, para así lograr la administración óptima de la organización.

La planificación sea en cualquier área o nivel organizacional que se dé, implica resolver una serie de preguntas y tomar las decisiones pertinentes, que contribuirán con el éxito o fracaso de la misma, en tal sentido, es importante que se formule una serie de preguntas para las cuales habrá que buscarle respuesta:

- a) ¿Cuánto compromiso existe con el proceso de planificación? El planificador se asegurará de la disposición de la organización a invertir tiempo, esfuerzo y recursos para la ejecución del proceso de planificación.
- b) ¿Quién se debe involucrar? Se refiere al equipo de planeación, conformado fundamentalmente por la alta gerencia, quien debe considerar las sugerencias y aportes de todos los integrantes de la organización.
- c) ¿Cómo involucrar a los interesados ausentes? Este aspecto es de gran importancia, dado que debe existir un compromiso con el crecimiento de la empresa por parte de todos los entes, de tal manera, que no se produzcan durante la ejecución del plan, resistencias que pongan en riesgo los objetivos planteados.
- d) ¿Cuánto tiempo es necesario para la implementación del plan?
- e) ¿Cuál es la información pertinente para planear de manera exitosa?

Además es importante que se efectúe el monitoreo del entorno por parte del planificador, el cual debe estar consciente de lo que suceda a su alrededor y que pueda afectar el plan, para así, manejar oportunamente aquellos aspectos que pudieran surgir de manera imprevista.

Otro aspecto primordial, en el que se deben considerar el proceso de planificación, es la cultura organizacional, puesto que es un sistema social basado en un conjunto central de creencias y valores, que debe estar relacionada directamente con la visión de futuro de la organización. Es decir, que si el equipo de planificación considera débil esta relación, es tiempo de modificar bien la cultura o su visión para lograr que el proceso de planeación estratégica sea exitoso. Por otra parte, todas las decisiones de negocios se basan en valores personales, organizacionales y de los grupos de interés.

La planificación establece un esfuerzo coordinado, suministra orientación a los administradores y no administradores por igual, proporcionando esperanzas y estímulos para alcanzar mejores metas.

La importancia de la planificación, va mucho más allá de simplemente proporcionar soluciones para los problemas, ésta abre las puertas a las nuevas

formas de hacer las cosas y revela oportunidades específicas que antes eran desconocidas para quien hace la planificación.

Además reduce el grado de incertidumbre al obligar a los administradores a ver hacia el futuro, a anticipar los cambios y su impacto y el desarrollo de las respuestas adecuadas.

También reduce las actividades antieconómicas, disminuye costos y facilita la adopción de estrategias, que se utilizarán con el propósito de lograr el éxito en la organización en cada una de sus actividades.

La planificación fiscal

Los criterios de racionalidad y transparencia resultan fundamentales al definir la planificación tributaria, Hidalgo (2010), argumenta que esta no es una práctica para excluir ingresos o rentas, ni para ocultarlos, tampoco para disminuirlos, y en ningún caso para evitar obligaciones fiscales. Ese no es el propósito que busca este tipo de planes. Por el contrario, busca dar observancia a lo dispuesto en la legislación tributaria.

La planificación fiscal deberá conocer e interpretar el marco legal de acuerdo a la normativa vigente, con el propósito de evitar sanciones por incumplimiento de deberes formales, por defraudación y evasión en los pagos del tributo que le corresponda. Por tal motivo, esta herramienta administrativa deberá evitar abusar de las formas jurídicas, no adecuarse a la legislación, o ser contraria a la jurisprudencia; para de esta manera poder enfrentar cualquier eventualidad que pudiera suscitarse por el incumplimiento de los mismos.

Por su parte Parra (2007), afirma que este tipo de planificación busca conducir el desarrollo adecuado de los acontecimientos, las actividades y las transacciones financieras, dentro de los límites establecidos por leyes fiscales y parafiscales con el fin de disminuir el pasivo tributario de las empresas. Definitivamente este tipo de guía de acción no se limita únicamente a los impuestos también considera las contribuciones, porque éstas últimas de igual forma ejercen una presión tributaria

representativas en las organizaciones que deben cumplir con su parte, a pesar de ser de diferentes naturaleza.

Características de la planificación fiscal

Por su parte Hidalgo (2010), señala como principales características de la planificación fiscal las siguientes:

- a) Plantea objetivos y describe la manera de lograr su cumplimiento, a través de la definición de estrategias, políticas y todo lo necesario para lograrlo como medidas de control, entre otros. Además la planificación tributaria o fiscal se plantea lineamientos apropiados a la realidad de la empresa, tomando en cuenta igualmente sus expectativas a futuro.
- b) Sirve como guía para el personal especializado encargado del área de impuestos, mostrando la manera de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias; producto del incremento de la presión fiscal por parte del gobierno, las empresas se han visto en la necesidad de incluir un departamento de impuestos o una coordinación específica en esa área dentro de su estructura, con el propósito de que la institución pueda contar con especialistas en materia fiscal, que cumplan con múltiples funciones entre las cuales se encuentra, la evaluación económica de las diferentes clases de tributos y la consideración de alternativas que propicien una real optimización de tales obligaciones.
- c) Asegura el uso efectivo de los recursos y conlleva al cumplimiento de la visión de la organización.
- d) Establece un control de las diferentes obligaciones bien sea las generadas por los impuestos, tasas y/o contribuciones dentro de las operaciones de la empresa, permitiendo a su vez evaluar los logros obtenidos en las mismas. Parra (2007), afirma que debe calcularse la operación matemática entre los ingresos y los impuestos totales y entre estos y la utilidad neta, proyectando el crecimiento de la empresa, el resarcimiento de las deudas a los acreedores además de una remuneración justa para los accionistas.

e) Es proactiva, puesto que busca prever qué consecuencias van a tener las decisiones que como sujetos pasivos del tributo adopten a lo largo del ejercicio económico a fin de poder anticipar el monto del impuesto a pagar.

f) Se alcanza un mayor control del contexto tributario que afecta a la empresa, vale decir, de las normativas ya existentes además de una preparación más organizada que facilite la adaptación ante los diferentes acontecimientos que podrían presentarse como modificaciones a las leyes, el anuncio de decretos o providencias que podrían generar crisis por los riesgos que las mismas implican.

Importancia de la planificación fiscal

En estos momentos, el pago de los tributos se ha convertido en un elemento de gran importancia dentro de la actividad económica y financiera de las empresas, las cuales tratan en la medida de sus posibilidades y siempre bajo el marco legal disminuir los costos fiscales.

En este sentido Olivares, (1999) indica que la importancia de la planificación fiscal se basa en cuatro puntos de vista:

a) Desde el punto de vista político y social, los tributos constituyen para el Estado la principal fuente de ingresos públicos, creados en la mayoría de los casos para financiar el gasto corriente destinado a la satisfacción de las necesidades públicas, sin ningún condicionamiento que pueda afectar la relación jurídica entre éste y el contribuyente en cuyo pago está limitado a obtener una contraprestación directa por parte del Estado.

b) Desde el punto de vista económico, éstos constituyen una herramienta que permite al Estado dirigir y establecer una combinación apropiada de impuestos directos e indirectos que sirvan para alcanzar la equidad fiscal y obtener ingresos tributarios eficientes, planificar las políticas económicas y fiscales que incidirán en el desarrollo económico y social del país.

c) Desde el punto de vista financiero: el establecer con precisión el monto de la carga tributaria, permitiéndole a las empresas dirigir y planificar sus inversiones, disminuir costos y de esta forma lograr sus objetivos.

d) Desde el punto de vista individual de cada contribuyente, éste siempre tratará de pagar menor cantidad de impuestos, con el fin de utilizar menos fondos para atender a otras necesidades, o simplemente para atesorar mayor riqueza y lograr un mayor crecimiento económico de la empresa.

Aspectos fundamentales para lograr una óptima planificación fiscal

Es importante tener presente una serie de aspectos que se deben considerar para realizar una óptima planificación fiscal, y por consiguiente un eficiente manejo de los impuestos que le permitan el logro de los objetivos establecidos en una empresa, en tal sentido, Olivares (1999), se refiere a la importancia de ciertos aspectos fundamentales que se deben tomar en cuenta, tales como:

1. Análisis de los objetivos propios del fin u objetivo social, antes de dar inicio al ejercicio económico, o antes de emprender el desarrollo de cualquier objetivo relativos al objeto económico del contribuyente, se debe analizar desde el punto de vista legal, económico y financiero el alcance de los mismo, con el fin de poder determinar cuál será el marco jurídico aplicable, así como también los posibles contratos a utilizarse para establecer los derechos y deberes que se originen de tales objetivos; además de precisar el monto de las respectivas inversiones que se requieran, establecer y jerarquizar los posibles obstáculos que se pueden presentar a los fines de alcanzar los objetivos establecidos y las metas fijadas.
2. Aplicación de disposiciones legales que favorezcan tales objetivos, al realizar el análisis del marco legal aplicable, se debe observar si el mismo es propicio para la realización de los objetivos preseleccionados, siendo recomendable la utilización de un marco jurídico que permita el logro de esos objetivos y en caso que este sea negativo o poco favorable, establecer alternativas que eviten el incurrir en infracciones o violaciones al marco jurídico regulatorio.
3. Utilización de contratos y figuras jurídicas apropiadas, es aconsejable que para una óptima planificación fiscal, se elaboren y utilicen aquellos modelos de contratos, convenio o formas de negociación que se adapten al marco jurídico que sea favorable

y que se haya seleccionado, procurando en todo momento que dichos modelos permitan la obtención de los mayores beneficios fiscales legalmente establecidos.

4. Optimización de los beneficios previstos en las leyes, se deben tomar en cuenta todos los aspectos fiscales que beneficien tanto a las actividades desarrolladas por el contribuyente como la naturaleza del mismo.

5. Aprovechar las lagunas legales e interpretación extensiva de la ley, con la finalidad de alcanzar los objetivos previstos por la planificación, en este sentido deben tomarse en cuenta todos los aspectos legales que favorezcan al contribuyente, realizando una interpretación lógica, extensiva y literal de los términos establecidos en la norma jurídica, que le permitan a los contribuyentes acogerse a los preceptos legales que regulen sus actividades, evitando caer en violaciones de orden jurídico. En caso de existir “silencio de la norma” o de “lagunas legales”, esta interpretación deberá tender a servirse de las mismas para lograr la adecuación de los referidos términos contractuales.

6. Cumplimiento oportuno de las actividades contables así como de las obligaciones y deberes fiscales, es necesario establecer dentro de la planificación fiscal, los parámetros referidos a la preparación y presentación debida y oportuna de todo lo relacionado con la contabilidad de la empresa. Para esto se requiere que la información presentada esté de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y muestre aspectos generales de la empresa tales como: (a) Situación financiera (derechos, obligaciones y patrimonio), (b) Resultado (pérdida o ganancia), (c) Flujos de efectivo y (d) Registros financieros, entre otros.

Toda esta información financiera debe ser veraz, comparable y guardar absoluta relación con los objetivos planificados. De igual forma se deberá establecer dentro de esa planificación fiscal, el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales que eviten a los contribuyentes caer en infracciones que le acarreen sanciones de carácter pecuniario (multas) establecidas en el Código Orgánico Tributario (COT).

7. Evaluación constante, determinar lo que permita el cumplimiento adecuado de las respectivas metas y objetivos establecidos en la planificación fiscal, además de

realizarse una auditoría fiscal en la que se depure la contabilidad y ayude a la administración eficiente de los recursos tributarios.

Herramientas de la planificación fiscal

Cuando se habla de herramientas de planificación fiscal, Ynfante (2011), hace referencia a aquellas alternativas establecidas en la normativa vigente que permiten reducir el impacto fiscal, a partir de un hecho o un conjunto de hechos determinados.

Dentro de las herramientas de planificación fiscal, se puede señalar las siguientes:

- a) Aumentos de capital al principio del ejercicio, contribuyendo a disminuir la renta gravable por cuanto los aumentos de capitales se contemplan como partidas deducibles del impuesto sobre la renta. Al hacerlo al principio del ejercicio se aprovecha el efecto inflacionario y la carga se diluye en los doce meses siguientes antes de la próxima declaración.
- b) Venta de inventarios para el caso de aquellas empresas que movilizan inventario, dependiendo del tipo de actividad que se realice; el objetivo es retener poco inventario en existencia al momento del cierre del ejercicio fiscal o tener una rotación alta de los mismos para que no deban ser ajustados por inflación, otra alternativa sería, comprar de manera gradual inventarios para que éstos constituyan compras y no sean gravables.
- c) Depreciación de los activos, previa autorización de la administración tributaria, sugerir un cambio o aceleración de la vida útil de los activos fijos; como es del conocimiento general, contablemente todos los activos fijos tienen asignada una vida útil sobre la que se establece una cuota de depreciación anual, por ejemplo, en el caso de un equipo de computación con una vida útil de cinco años cuyo costo de depreciación sería menor, que si se acelera a dos años y por consiguiente el costo de depreciación es un deducible del impuesto. En este caso el cambio de la vida útil puede ser solicitado ante la administración tributaria aduciendo políticas de la casa matriz, actualización de los avalúos u otro argumento reconocido por ese organismo.

d) Modificar la fecha de inicio del ejercicio contable de la empresa, solicitando ante la administración tributaria mediante una exposición de motivos y de acuerdo a lo establecido en los artículos 83 de la LISLR y artículo 148 del Reglamento. Estos trámites se demoran hasta seis meses para ser aprobados, por lo cual es beneficioso para el caso de empresas pertenecientes a un mismo grupo y cuyos períodos contables sean diferentes, ya que los ingresos se pueden diferir en el tiempo, teniendo en cuenta que ese mecanismo no aplica para todas las empresas.

e) Distribución de dividendos o utilidades a los accionistas, al final del ejercicio económico, constituye una disminución del patrimonio, por cuanto reduce el capital, significando un aumento de la renta gravable, pero el efecto inflacionario es menor, ya que produce resultados contrarios al aumento de capital al principio del ejercicio económico.

Bases legales

Para el logro de los objetivos de la presente investigación, se hizo uso de lo establecido en el ordenamiento jurídico señalado en el diagrama presentado jerárquicamente según la estructura Kelseniana.



Gráfico 1. Ordenamiento jurídico que sustenta la investigación.

Fuente: Elaboración propia

El basamento legal está contemplado en los artículos pertenecientes a la vigente Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela CNRBV, el Código Orgánico Tributario vigente, la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2007) y el Reglamento (2003).

Por su parte la consagrada CNRBV, le otorga la potestad al Poder Público Nacional para que actúe como órgano regulador de la actividad tributaria en nuestro país, en tal sentido, en el Artículo 156, parágrafo 12 se establece lo siguiente:

La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los estados o municipios, por esta Constitución o por la ley nacional.

Igualmente la CRBV, se establecen los principios constitucionales tributarios, a saber: el principio de igualdad, artículo 133 referido al deber que tenemos todos los venezolanos de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley; asimismo define, los principios de legalidad, generalidad y justicia tributaria, en lo que respecta el artículo 316, establece que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, y el artículo 317, señala que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Los artículos antes mencionados, están en concordancia con los principios constitucionales que rigen el Sistema Tributario que conforman la base legal de la presente investigación,

En lo que respecta al Código Orgánico Tributario, establece todo lo relacionado con la materia tributaria, aplicable a los tributos nacionales y las

relaciones jurídicas derivadas de los mismos, y son de especial importancia para el desarrollo de la investigación, el artículo 13, que establece la obligación tributaria que surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley, el artículo 18 define al sujeto activo de la obligación tributaria, como el ente público acreedor del tributo. Del mismo modo el artículo 19, define al sujeto pasivo, como el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable y el artículo 36, especifica el hecho imponible, como el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Continuando con el orden Kelsiano, la LISLR la cual contiene los artículos relacionados al ajuste por inflación, en el título IX. Este está conformado por dos capítulos que tratan los aspectos referidos al ajuste inicial por inflación; en el Capítulo I, desde los artículos 173 al 177 ambos inclusive, con la finalidad de que los contribuyentes paguen impuesto sobre una ganancia real y no ficticia o nominal, puesto que la inflación distorsiona los resultados de los estados financiero, en cuanto al Reajuste Regular, en el Capítulo II, de los artículos 178 al 193 ambos inclusive, establece los procedimientos que deben seguir los contribuyentes para reajustar el patrimonio neto fiscal, en el ejercicio gravable, los cuales fueron detallados suficientemente en las bases teóricas. Y por último el Reglamento de la LISLR relacionado con el ajuste inicial por inflación en el Capítulo V del Título II, en sus artículos 90 al 123, ambos inclusive, en lo que respecta al tratamiento para el ajuste inicial de los inventarios, actualización de los activos no monetarios en etapa preoperativa de una empresa y los asientos contables, igualmente, las normas para el control y fiscalización de las partidas que afectan el ajuste.

Operacionalización de Categorías

A continuación se definen las variables o categorías que serán estudiadas en la presente investigación, sin embargo Cazau (2004), señala que en el proceso de

categorización se especifican cuáles serán las categorías de la variable que habrán de interesarnos, a su vez, las categorías o valores son las diferentes posibilidades de variación que una variable puede tener.

Continua señalando este autor, que las posibilidades de variación pueden llamarse categorías o valores, por lo que las categorías no admiten un tratamiento cuantitativo por medio de cálculos, y por lo tanto regularmente se expresan en palabras. Pero las variables no sólo hay que categorizarlas, sino también operacionalizarlas, ya que, es el proceso mediante el cual se transforma o traduce una variable teórica en variables empírica directamente observable, con la finalidad de poder medirla.

Operacionalizar indica cuál es la variable, cuáles son sus dimensiones y cuáles los indicadores y el índice, lo que significa, definirla teóricamente, permitiendo traducir la variable teórica en propiedades observables y medibles, descendiendo cada vez más desde lo general a lo particular.

Cuadro 1.

Operacionalización de Categorías						
Analizar el ajuste por inflación fiscal como herramienta de planificación tributaria						
Objetivos Específicos	Ítems	Categorías	Dimensión	Indicadores	Fuente	Instrumento
1. Identificar la normativa legal prevista para el ajuste por inflación fiscal.	1-7	Preceptos teóricos y legales del ajuste por inflación fiscal.	Sistema Tributario. Principios del sistema tributario. Realidad económica sujeto a impuestos. Inflación. IPC. Ajuste por inflación fiscal.	Definiciones. Características Fundamentos legales	CRBV LISLR COT Villegas (2005) Ruiz (2008)	Guía de Observación Documental
2. Describir las teorías que fundamentan la planificación tributaria.	8	Planificación tributaria	Aspectos teróricos de la planificación tributaria	Definición. Características Importancia de la planificación Aspectos fundamentales para lograr una óptima planificación fiscal.	Molins (1991) Hidalgo (2010) George (1986) Parra (2007) Olivares (1999)	Guía de Observación Documental
3. Estudiar las herramientas de planificación tributaria.	9	Efectos del ajuste por inflación en la planificación	Análisis del ajuste y reajuste por inflación fiscal. Sin planificación. Con planificación.	Ajuste inicial de los activos fijos depreciables. Aumento de capital. Decreto de dividendos.	LISLR	Guía de Observación Documental
4. Detectar la viabilidad del ajuste por inflación fiscal como instrumento de planificación tributaria.	10	Viabilidad del ajuste por inflación como instrumento de planificación tributaria.	Incidencia en el resultado fiscal	Escenario N° 1: Sin planificación tributaria Escenario N° 2: Con planificación tributaria	LISLR RLISLR	Análisis de Cuadros Comparativos

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Diseño de la investigación

El diseño de la investigación es definido por Sabino (2007), como un modelo de verificación que permite contrastar hechos con teorías, y su forma es la de una estrategia o plan general que determina las operaciones necesarias para hacerlo.

Según Armau (citado por Hurtado, J. 2000), “indica qué observaciones se deben hacer, dónde hacerlas, cómo registrarlas, cuántas observaciones hacer, qué tipo de análisis deben aplicarse y qué conclusiones podrán obtenerse a partir del análisis de los resultados”. (p.155)

La Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2006), en su obra “Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales”, define la investigación documental como “el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgativos por medios impresos, audiovisuales o electrónicos” (p.20).

En este sentido, para el diseño de la investigación se realizaron los siguientes pasos:

- a) Elección y delimitación del tema o problema de investigación,** en esta etapa se eligió el tema del ajuste por inflación fiscal como herramienta de planificación tributaria, por considerar que el tema es importante y de actualidad.
- b) Recolección de la información,** una vez elegido el tema se procedió a recabar toda la información bibliográfica sobre el mismo, para integrarla en la búsqueda de la consecución de los objetivos planteados.

c) Organización de los datos, se organizaron los datos y se operacionalizaron las variables o categorías para construir la guía de observación documental, para establecer las conclusiones de la investigación.

d) Análisis e interpretación de los datos, los datos se interpretaron de manera cualitativa, a través del desarrollo práctico de los cálculos necesarios para determinar el ajuste inicial por inflación fiscal y el reajuste regular por inflación, bajo dos escenarios y la categorización de los datos recolectados con la guía de observación documental.

e) Elaboración de conclusiones y recomendaciones, luego de cumplir con los pasos antes descritos, se elaboraron las conclusiones y recomendaciones a las cuales se llegó en la presente investigación.

Tipo de investigación

La investigación objeto de estudio, según su diseño, tiene un enfoque analítico documental, tal como lo define Hurtado, J. (2000), es la modalidad en la que “se incluyen los diseños cuyas fuentes son documentos”, puesto que se recopila información documental y se analiza su contenido en función del evento crítico, es decir, tener criterio de análisis, en este sentido se incluye el análisis de libros, escritos, videos, grabaciones, entre otros. (p.263). De tal manera que en la presente investigación se quiere describir y analizar los efectos del ajuste por inflación fiscal en la planificación tributaria.

Según el método de investigación, se orienta al aspecto cualitativo aunado a datos numéricos de corte cuantitativo, por lo que la investigación adopta el denominado analítico-documental.

Se dice que es analítica porque “pretende encontrar pautas de relación internas en un evento a fin de llegar a un conocimiento más profundo de dicho evento”. Hurtado, J. (2000), (p. 54). Esto se logra al establecer la relación causa-efecto entre las categorías del estudio.

Asimismo es documental, porque se describen los postulados fundamentales de la normativa vigente en la LISLR, en materia de ajuste por inflación fiscal, los principios tributarios establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, conjuntamente con el Código Orgánico Tributario, y las teorías sobre planificación fiscal aplicables al tema.

Por tanto, una vez caracterizados los hechos que dan origen al problema de la investigación se procedió a establecer relaciones causa-efecto.

De manera ilustrativa, se muestra el siguiente diagrama que resume el diseño y los estadios dentro de los cuales se circunscribe la presente investigación:

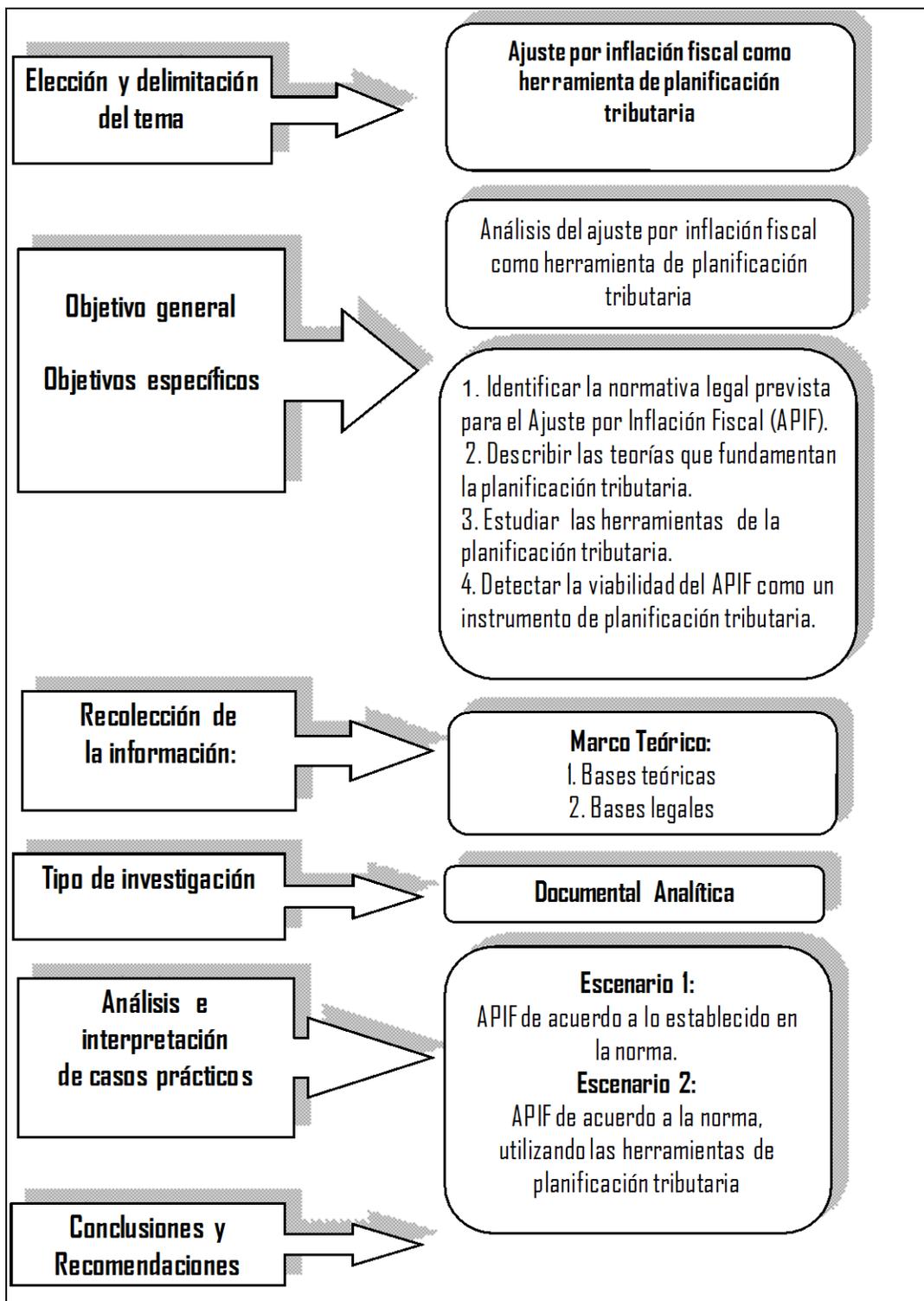


Gráfico 2. Diseño de la investigación.

Fuente: Elaboración propia.

Unidad de observación

Hurtado León (1999), define las unidades de observación, como las realidades que se pretenden observar, de allí se obtienen los datos experimentales necesarios para contrastar las hipótesis con la realidad. Es decir, son las realidades o elementos de los cuales se obtiene información y se focaliza el estudio.

En la investigación que se lleva a cabo, la unidad de observación está constituida por una empresa con datos ficticios, permitiendo dar cumplimiento al ordenamiento jurídico vigente; en tal sentido la empresa El Ajuste, CA., dedicada a la actividad comercial, contribuyente del impuesto sobre la renta y sujeta al sistema de ajuste por inflación, en el cual se analiza el ajuste por inflación fiscal inicial y regular, a través de dos escenarios, el primero, siguiendo las disposiciones establecidas en la norma, de acuerdo a los artículos 173 al 193 de la LISLR y su Reglamento, y el segundo, empleando los instrumentos diseñados a través de la planificación tributaria, ambos escenarios se analizan en períodos diferentes (inicial y regular), a fin de determinar los efectos que puede suscitarse luego de aplicar las herramientas de la planificación tributaria, incidiendo en la determinación del impuesto sobre la renta.

Seguidamente se ilustra el diagrama que resume los procesos y escenarios que se analizan en la presente investigación, permitiendo dar respuesta a los objetivos específicos 3 y 4 planteados.

SISTEMA DE AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL

Escenario N° 1	<p>Ajuste inicial por inflación, según los Art. 173 al 177 establecidos en la LISLR y su reglamento, en las siguientes partidas:</p> <p>a) Inventarios. b) Activos fijos depreciables. c) Balance General Fiscal Actualizado.</p>	<p>Reajuste Regular por inflación, según los Art. 178 al 193 establecidos en la LISLR y su reglamento, en las siguientes partidas:</p> <p>a) Inventarios. b) Activos fijos depreciables. c) Balance General Fiscal Actualizado.</p>
Escenario N° 2 <i>Aplicando las herramientas de planificación tributaria</i>	<p><i>Ajuste inicial por inflación, según los Art. 173 al 177 establecidos en la LISLR y su reglamento, en las siguientes partidas:</i></p> <p><i>a) Inventarios. b) Activos fijos depreciables. c) Balance General Fiscal Actualizado.</i></p>	<p><i>Reajuste Regular por inflación, según los Art. 178 al 193 establecidos en la LISLR y su reglamento, en las siguientes partidas:</i></p> <p><i>a) Inventarios. b) Activos fijos depreciables. c) Aumentos de patrimonio. d) Disminuciones de patrimonio e) Balance General Fiscal Actualizado.</i></p>

Gráfico 3. Diseño de los procesos y escenarios del ajuste por inflación fiscal.

Fuente: Elaboración propia

Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Se utilizó la técnica revisión documental, ya que es la técnica en la que se recurre a información escrita, ya sea bajo la forma de datos que pueden haber sido producto de mediciones hechas por otros, o como textos que en sí mismos constituyen los eventos de estudio. (Hurtado, J. 2000).

Como instrumento de recolección de datos se utilizó una guía de observación documental, el cual estuvo compuesto por 10 ítems. (Ver anexo A).

La guía de observación según Sabino (2007), es una mera percepción pasiva de hechos, situaciones o cosas, las cuales se deben seleccionar, organizar y relacionar con los datos referentes a nuestro problema, tomando notas o

apuntes que sirvan como registro de lo que se ha observado. La misma se empleó para recolectar la información necesaria con la finalidad de lograr los objetivos específicos, propuestos en la investigación.

Técnicas de análisis de los resultados

Para realizar el análisis se utilizó la técnica de análisis crítico que según Kerlinger (citado por Hurtado, J. 2000), “significa establecer categorías, ordenar, resumir e interpretar los datos” (p.187). De ésta manera se describieron los aspectos sustanciales en la normativa legal del ajuste por inflación fiscal, así como también los aspectos teóricos de la planificación tributaria, con la finalidad que el contribuyente planifique sus actividades, permitiéndole determinar la incidencia de la inflación en el enriquecimiento gravable del contribuyente, y como consecuencia aplicar ciertas estrategias para disminuir el impacto que tiene la determinación y pago de impuesto sobre la renta.

Este análisis permite llegar a una conclusión en función de los objetivos planteados, a fin de resolver el problema de investigación. A tal efecto se aplicaron las siguientes técnicas:

1. Análisis e interpretación de los escenarios:

a. Escenario 1: Ajuste inicial por inflación: inventarios, activos fijos depreciables y balance general fiscal actualizado. Reajuste regular: inventarios, activos fijos depreciables, aumentos o disminuciones de patrimonio y el balance general fiscal actualizado, de acuerdo a la normativa establecida, según los artículos 173 al 193 de la LISLR y su RISLR.

b. Escenario 2: Ajuste inicial por inflación: inventarios, activos fijos depreciables y balance general fiscal actualizado. Reajuste regular: inventarios, activos fijos depreciables, aumentos o disminuciones de patrimonio y el balance general fiscal actualizado, de acuerdo a la normativa establecida, aplicando las herramientas de la planificación tributaria.

2. Cuadros comparativos entre ambos escenarios y partidas sujetas al ajuste por inflación, que permitieron determinar las diferencias significativas reflejadas en cada caso.

Validez del instrumento

Hurtado, J. (2000), se refiere al grado en que un instrumento realmente mide lo que pretende medir el investigador. La validez está en relación directa con el objetivo del instrumento.

Dentro de los tipos de validez de los instrumentos, se seleccionó la validez de contenido, ya que se refiere al grado en que el instrumento abarca realmente todos o una gran parte de los contenidos o los contextos donde se manifiesta el evento que se pretende medir, en lugar de explorar sólo una parte de éstos.

Hurtado León (1999), hace referencia a la validez conceptual, como las definiciones operativas de las variables implicadas deben ser coherentes con las definiciones conceptuales de las mismas, tal como son delimitadas por la teoría de la que proceden.

En este sentido, la investigación cumple con uno de los requisitos necesarios para que el instrumento tenga validez conceptual y de contenido, ya que se diseñó un conjunto de ítems de tal modo que abarcaran o por lo menos fueron representativas de todas las áreas e indicios que se midieron, teniendo en cuenta aspectos de redacción previa planificación. Definiendo anticipadamente las características o eventos que se pretendían medir y se detalló cada uno de esos indicios, esto se realizó a través de la tabla de operacionalización de categorías.

Igualmente se elaboró una guía de observación documental, combinando cada categoría de indicios con cada contenido o contexto, incluyendo contenido y áreas a medir, tipo y número de ítems, así como el nivel de dificultad esperado.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

A continuación se presenta el análisis de los resultados producto de la información obtenida a través de la aplicación de la guía de observación documental, de acuerdo al orden de los objetivos específicos.

Objetivo Específico N° 1: Identificar la normativa legal prevista para el ajuste por inflación fiscal, se dio cumplimiento a este objetivo específicamente en el desarrollo de las bases legales, contenidas en el Capítulo II, sin embargo, se presentan de forma sintetizada en esta sección. En este sentido se realizó una descripción coherente y coordinada de los conceptos vinculados a la variable estudiada, permitiendo proporcionar a la investigación una guía importante para orientar el estudio y analizar los resultados, facilitando la comprensión del tema.

Las bases legales enfocadas al sistema de ajuste por inflación fiscal, se estudiaron a partir del análisis del sistema tributario venezolano contemplado en la vigente CNRBV, la cual establece la obligación de contribuir con las cargas públicas en atención a la capacidad económica del contribuyente.

Por otra parte la aparición del fenómeno inflacionario, afecta la relación económica establecida entre los contribuyentes y el Estado por medio del sistema tributario, y en consecuencia se afecta la asignación de los recursos y la distribución de los ingresos.

En el año 1991, se incorpora en la legislación tributaria venezolana del impuesto sobre la renta, una reforma parcial con el propósito de incrementar la base imponible, evitar la elusión mediante la práctica del funcionamiento del enriquecimiento entre

varias empresas, incorporación de la gravabilidad de enriquecimientos de fuentes extranjeras derivados del capital mobiliario o inmobiliario, obtenido por contribuyentes venezolanos o domiciliados en el país, la reducción de cinco a tres, de los tramos de la tarifa aplicable a las personas jurídicas, tales como, compañías anónimas y sus asimiladas y por último la incorporación del sistema de ajuste por inflación fiscal a la renta gravable.

Este sistema entró en vigencia a partir del año 1993, con la intención de difundir los aspectos relacionados con la inflación, y disminuir la posibilidad de atenuar la carga tributaria.

De tal manera que el legislador estableció que todos los entes económicos que sean sujetos de tributación en materia de impuesto sobre la renta, al final de cada ejercicio económico o contable, deberán reflejar en sus estados financieros, la ganancia o pérdida habida en el ejercicio, por causa de la inflación. Si este ente económico tributa sobre la ganancia neta contable obtenida durante el ejercicio, sin tomar en cuenta el índice inflacionario del período, tributa sobre una ganancia ficticia, sobrestimada o subestimada, y por ende pagaría un impuesto indebido.

En este sentido, el contribuyente debe actualizar el patrimonio fiscal, como punto de partida del sistema de ajuste por inflación, ello se logra a través de la actualización de los activos y pasivos no monetarios existentes a la fecha del ajuste inicial, utilizando la cuenta de actualización de patrimonio, la cual revela el monto de la actualización inicial por el ajuste por inflación. Durante el ajuste inicial no se paga impuesto, sólo se genera el pago de una tasa correspondiente a la actualización neta de los activos fijos depreciables, monto que puede ser pagado en tres cuotas iguales y consecutivas.

Así mismo el ajuste regular, consiste en reajustar el patrimonio neto fiscal inicial y final del contribuyente, para obtener valores expresados en bolívares de igual poder adquisitivo, y así poder restar el patrimonio final

al inicial y determinar el monto en que debe aumentar o disminuir la renta fiscal del contribuyente por efecto de la inflación.

Adicionalmente el contribuyente debe cumplir con uno de los deberes formales establecidos en la norma, como el llevar un libro de control fiscal que contenga: las fechas de adquisición de los activos y pasivos no monetarios, los costos de adquisición históricos, la depreciación o amortización acumulada histórica al cierre del ejercicio gravable, la actualización acumulada de los costos y la depreciación o amortización desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior, la actualización acumulada de los costos y la depreciación o amortización, la porción del reajuste correspondiente al ejercicio gravable, el valor según libros de los activos no monetarios enajenados o retirados, la actualización del costo y la depreciación o amortización acumulada de los activos no monetarios enajenados o retirados, el ajuste inicial del costo y de la depreciación o amortización acumulada no imputada al costo de venta, y el precio de venta de los activos no monetarios enajenados.

Así como también, llevar un libro adicional fiscal donde se registrarán todas las operaciones que sean necesarias de conformidad con las normas, condiciones y requisitos previstos en el reglamento y la LISLR, entre los que tenemos: balance general fiscal actualizado inicial, los detalles de los ajustes de las partidas no monetarias, asientos por las exclusiones fiscales históricas al patrimonio, asientos de ajuste y reajuste, con detalle de sus cálculos, balance general fiscal actualizado final, incluyendo todos los asientos y exclusiones, donde se muestren en el patrimonio en forma separada, las cuentas de reajuste por inflación, actualización del patrimonio y exclusiones históricas al patrimonio y por último, una conciliación entre los resultados históricos del ejercicio y la renta gravable.

Objetivo Específico N° 2: Describir las teorías que fundamentan la planificación tributaria, para dar cumplimiento a este objetivo, se describieron las teorías fundamentales de la planificación desde el punto de vista de los tipos de planes que utilizan las organizaciones, tanto estratégicos como operacionales, siendo relevante la planificación estratégica, por cuanto adopta el enfoque de sistemas y

concibe a las empresas, como unidades integradas por un conjunto de elementos o subsistemas que se desenvuelven en un entorno altamente cambiante al cual deben adaptarse, con el fin de alcanzar los objetivos propuestos.

Unas de las teorías más significativas en la presente investigación es la planificación fiscal o tributaria, ya que es la herramienta gerencial que orienta a todos a un destino común de forma organizada y trabajando en conjunto, facilitando la toma de decisiones de la empresa, así como requiere optimizar la coordinación de los esfuerzos del personal y de los recursos para el cumplimiento de los fines propuestos, además de fijar las medidas de control para mantener la eficiencia y efectividad en los procesos.

Desde el punto de vista organizacional la planificación se concibe como, parte de todo un proceso administrativo a través del cual, las empresas alcanzan sus objetivos propuestos, utilizando recursos humanos y de capital, por lo que se puede decir entonces, que en la planificación los administradores se anticipan a los acontecimientos, estableciendo objetivos y emprendiendo las acciones necesarias para el logro de los mismos.

Por otra parte, la planificación debe ser un proceso reiterativo, es decir, ejecutar continua y diariamente el plan, de tal forma que se origine un círculo de retroalimentación entre la planeación, el monitoreo y la ejecución. El diseño del plan proporciona a las organizaciones el marco teórico que tienen en mente sus empleados y que podrá ser ejecutado por los gerentes y otros individuos que estén analizando y evaluando sus logros continuamente, para así lograr la administración óptima de la organización.

Entre las principales características de la planificación fiscal tenemos:

1. Plantea objetivos y describe la manera de lograr su cumplimiento, a través de la definición de estrategias, políticas y todo lo necesario para lograrlo como medidas de control, entre otros.
2. Sirve como guía para el personal especializado encargado del área de impuestos, mostrando la manera de dar cumplimiento a las obligaciones.

3. Asegura el uso efectivo de los recursos y conlleva al cumplimiento de la visión de la organización.
4. Establece un control de las diferentes obligaciones bien sea las generadas por los impuestos, tasas y/o contribuciones dentro de las operaciones de la empresa, permitiendo a su vez evaluar los logros obtenidos en las mismas
5. Se alcanza un mayor control del contexto tributario que afecta a la empresa.

Para realizar una óptima planificación fiscal, se deben considerar ciertos aspectos importantes para un eficiente manejo de los impuestos que le permitan el logro de los objetivos establecidos en una empresa, tales como:

- a. Análisis de los objetivos propios del fin u objetivo social, antes de dar inicio al ejercicio económico, o antes de emprender el desarrollo de cualquier objetivo relativos al objeto económico del contribuyente, desde el punto de vista legal, económico y financiero, con el fin de poder determinar cuál será el marco jurídico aplicable, así como también los posibles contratos a utilizarse para establecer los derechos y deberes que se originen de tales objetivos; precisar el monto de las inversiones que se requieran, jerarquizando los posibles obstáculos que se pueden presentar a los fines de alcanzar los objetivos establecidos y las metas fijadas.
- b. Optimización de los beneficios previstos en las leyes, se deben tomar en cuenta todos los aspectos fiscales que beneficien tanto a las actividades desarrolladas por el contribuyente como la naturaleza del mismo.
- c. Aprovechar las lagunas legales e interpretación extensiva de la ley, con la finalidad de alcanzar los objetivos previstos por la planificación, en este sentido deben tomarse en cuenta todos los aspectos legales que favorezcan al contribuyente, realizando una interpretación lógica, extensiva y literal de los términos establecidos en la norma jurídica, que le permitan a los contribuyentes acogerse a los preceptos legales que regulen sus actividades, evitando caer en violaciones de orden jurídico.
- d. Cumplimiento oportuno de las actividades contables así como de las obligaciones y deberes fiscales, estableciendo dentro de la planificación fiscal, los parámetros referidos a la preparación y presentación debida y oportuna de todo lo relacionado con la contabilidad de la empresa. Para esto se requiere que la información presentada

esté de acuerdo a los principios contables, mostrando los aspectos generales de la misma.

Toda esta información financiera debe ser veraz, comparable y guardar absoluta relación con los objetivos planificados. De igual forma se deberá establecer dentro de esa planificación fiscal, el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales que eviten a los contribuyentes caer en infracciones que le acarreen sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario.

Objetivo Específico N° 3: Estudiar las herramientas de planificación tributaria, este objetivo se logra a través del estudio de las teorías de la planificación, ya que refleja la importancia de usar ciertas herramientas que permiten optimizar la planificación fiscal, mediante un eficiente manejo de los impuestos y por consiguiente faciliten el logro de las metas establecidas en una empresa.

Las herramientas de la planificación fiscal, son aquellas alternativas establecidas en la normativa vigente que permiten reducir el impacto fiscal, a partir de un hecho o un conjunto de hechos determinados. De las que se pueden mencionar: (a) Aumentos de capital al principio del ejercicio, contribuyendo a disminuir la renta gravable por cuanto los aumentos de capitales se contemplan como partidas deducibles del impuesto sobre la renta, al hacerlo al inicio del ejercicio, se aprovecha el efecto inflacionario y la carga se diluye en los doce meses siguientes antes de la próxima declaración, (b) Venta de inventarios para el caso de aquellas empresas que movilizan inventario, dependiendo del tipo de actividad que se realice. El objetivo es retener poco inventario en existencia al momento del cierre del ejercicio fiscal o tener una rotación alta de los mismos para que no requieran ser ajustados por inflación. También se puede comprar de manera gradual inventarios para que éstos constituyan compras y no sean gravables, (c) Depreciación de los activos, previa autorización de la administración tributaria, sugerir un cambio o aceleración de la vida útil de los activos fijos, contablemente todos los activos fijos tienen asignada una vida útil sobre la que se establece una cuota de depreciación anual, el cambio de la vida útil puede

ser solicitado ante la administración tributaria aduciendo políticas de la casa matriz, actualización de los avalúos u otro argumento reconocido por ese organismo, (d) Exclusivamente para el caso de empresas pertenecientes a un mismo grupo y cuyo períodos contables sean diferentes, se puede modificar la fecha de inicio del ejercicio contable de la empresa, al igual que el cambio de la vida útil de los activos, solicitando ante la administración tributaria mediante una exposición de motivos. Estos trámites, se demoran hasta seis meses para ser aprobados, por lo cual es beneficioso, ya que los ingresos se pueden diferir en el tiempo, (e) Distribución de dividendos o utilidades a los accionistas, al final del ejercicio económico, constituye una disminución del patrimonio, por cuanto reduce el capital, significando un aumento de la renta gravable, y por consiguiente el efecto inflacionario es menor, ya que produce resultados contrarios al aumento de capital al principio del ejercicio económico.

Objetivo Específico N° 4: Detectar la viabilidad del ajuste por inflación fiscal como instrumento de planificación tributaria, para desarrollar este objetivo, fue necesario plantear un “*caso práctico*” tomando como referencia datos hipotético de la contabilidad financiera de la empresa, con la finalidad de analizar el ajuste por inflación fiscal desde dos escenarios: ***Escenario N° 1***, ajuste inicial por inflación fiscal, y reajuste regular, de acuerdo a la normativa establecida, según los artículos 173 al 193 de la ley y los artículos 90 al 123 del reglamento; y el ***Escenario N° 2***, ajuste inicial por inflación fiscal, y reajuste regular, de acuerdo a la normativa establecida, según los artículos 173 al 193 de la ley y los artículos 90 al 123 del reglamento, en este caso particular se propone hacer uso de la planificación tributaria para aprovechar los beneficios que se encuentran implícitos en la LISLR, utilizándose como herramientas en la planificación, sin que ello conlleve al contribuyente a evadir el impuesto sobre la renta, tal como se describe en la unidad de observación antes mencionada. El propósito de este análisis es determinar la viabilidad del ajuste por inflación fiscal, como instrumento de planificación tributaria, permitiendo obtener los resultados a partir de la comparación de ambos escenarios, para dar respuesta al objetivo propuesto.

Caso práctico

Constitución de la compañía: La empresa El Ajuste C.A. se constituye el 01 de Agosto de 2009, con un capital suscrito y pagado en acciones comunes. Inicia sus operaciones el 01 de Octubre de 2009 y se dedica a comprar, vender e instalar equipos de telecomunicaciones.

A continuación se presenta el Balance de Apertura de la empresa:

Cuadro N° 2

Empresa El Ajuste C.A.		A-1
Balance de Apertura		
01 de Octubre de 2009		
Activo		
Circulante		
Inventarios		
Mercancía para la venta	120.000	
Total Inventarios	<u>120.000</u>	
Propiedad, planta y equipo		
Maquinaria	305.000	
Edificio	1.650.000	
Mobiliario	76.000	
Vehículo	301.000	
Total Activo	<u>2.332.000</u>	
Patrimonio		
Capital social suscrito		
Capital Social	<u>2.332.000</u>	
Total patrimonio	2.332.000	

Fuente: Elaboración propia.

La empresa tiene las siguientes políticas contables:

- a. La depreciación de las propiedades, mobiliarios y equipos se realiza a diez (10) años, siguiendo el método de línea recta, establecido en la LISLR.
- b. El inventario de mercancías es valorado a costos promedios, de acuerdo a lo estipulado en la LISLR.
- c. Las cuentas por cobrar tienen un vencimiento menor de noventa (90) días.

Información complementaria:

- ✓ La empresa se rige por el año civil o calendario, el cual comienza el primero de enero y termina el 31 de diciembre.
- ✓ Al cierre del ejercicio económico 31 de diciembre de 2009, la empresa tiene un inventario final de mercancías de Bs. 95.000,00.
- ✓ Los IPC del período, de según publicación del Bance Central de Venezuela:
Octubre 2009: 158,00000
Noviembre 2009: 161,00000
Diciembre 2009: 163,70000
Enero 2010: 166,50000
Febrero 2010: 169,10000
Diciembre 2010: 208,20000

Escenario N° 1

Ajuste inicial

En el desarrollo del caso práctico en estudio, se analiza el **escenario N° 1**, del *ajuste por inflación fiscal inicial* siguiendo la metodología establecida en la normativa legal, ya que es el punto de partida para incorporarse al sistema de ajuste por inflación fiscal, para ilustrar este procedimiento práctico se presenta a continuación las hojas de trabajo de los diferentes cálculos que se deben realizar al finalizar el ejercicio económico gravable, previa determinación del impuesto sobre la renta:

1. Ajuste inicial por inflación fiscal del inventario de mercancías, desde la fecha de adquisición 01/10/2009 a la fecha de cierre del ejercicio gravable 31/12/2009, previsto en el artículo 104 párrafo quinto del RISLR. Ver Cuadro N° 3.
2. Actualización de los activos fijos depreciables, desde el momento que se adquirieron hasta la fecha de cierre, con el fin de calcular el tres por ciento (3%) del ajuste inicial, monto que se puede cancelar en tres porciones iguales y consecutivas, en los sucesivos ejercicios fiscales, no siendo deducible para efectos del ISLR, artículo 175 de la LISLR y 105 numeral 1, del RISLR. Ver Cuadro N° 4.

3.- Registro de los asientos fiscales correspondientes y movimiento de las cuentas: actualización del patrimonio. Ver Cuadro N° 5.

4.- Balance general fiscal actualizado, en el que se refleja, el saldo contable y fiscal de la empresa al cierre del ejercicio económico, 31/12/2009. Ver Cuadro N° 7.

Cuadro N° 3

EL AJUSTE, C.A RIF: J-31598875-5 DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EJERCICIO DEL 01/10/2009 AL 31/12/2009						Ajuste (i) Inv.
AJUSTE INICIAL POR INFLACION HOJA DE TRABAJO INVENTARIOS (ART. 104 PARAGRAFO QUINTO)						
a	b	c	d	e = (c / d)	f	g = (f x e)
Descripción Clase de Inventario	Fecha Inicio Operaciones	IPC Cierre Ejercicio	IPC Inicio Operaciones	Factor de Actualización	Inventario Inicial Histórico	Inventario Inicial Actualizado
Inventario de Mercancia	Oct-09	163,70000	158,00000	1,03608	120.000	124.329
Total Inventarios					120.000	124.329
	h	i = (h - f) si h > f	j			k = (j - h)
Descripción Clase de Inventario	Inventario Final Histórico	Incremento Inventario Final	Inventario Final Actualizado			Ajuste Inicial Inventario
			(1) si h > f (g + i)	(2) si h < f (h x g / f)	(3) si h = f (g)	
Inventario de Mercancia	95.000	0	0	98.427	0	3.427
Total Inventarios	95.000	0	0	98.427	0	3.427

Fuente: Elaboración propia

Cuando un contribuyente inicia sus operaciones con existencia de mercancías, y a la fecha de cierre posee inventario final, se procederá a actualizar este último, aplicando para ello el método general aceptado por la administración tributaria.

En tal sentido, el ajuste inicial de los inventarios de mercancías para la venta, a la fecha de cierre se realizará utilizando el siguiente procedimiento:

1. Se ajusta el inventario inicial histórico, aplicándole la variación experimentada por el IPC, entre la fecha de inicio de las operaciones y la del ejercicio por cerrar, para obtener el inventario inicial ajustado.
2. Se compara a valores históricos, el monto del inventario final, con el inventario inicial, resultando el inventario final menor que el inicial, lo que indica que proviene del inventario inicial, en cuyo caso se ajustará íntegro en proporción a ese inventario inicial (ajustado).

3. Para determinar el ajuste inicial, se compara el inventario final actualizado, con el valor del inventario final, y la diferencia que resulte, se registra en los libros especiales del contribuyente.

4. Luego se registra el ajuste inicial, cargando a la cuenta de inventario correspondiente, y abonando a la cuenta actualización de patrimonio el monto del ajuste inicial, lo cual debe coincidir con el monto del patrimonio neto. Ver Cuadro N° 5.

Cuadro N° 4

EL AJUSTE, C.A					Ajuste (i) AFD
RIF: J-31598875-5					
DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA					
EJERCICIO DEL 01/10/2009 AL 31/12/2009					
AJUSTE INICIAL POR INFLACIÓN					
HOJA DE TRABAJO ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES Y CÁLCULO DEL 3%					
a	b	c	d	e = (c / d)	f
Descripción del Activo	Fecha de Adquisición	IPC Cierre Ejercicio	IPC mes de Adquisición	Factor de Actualización	Costo de Adquisición Histórico
MAQUINARIA (1)	Oct-09	163,70000	158,00000	1,03608	182.000
MAQUINARIA (2)	Oct-09	163,70000	158,00000	1,03608	123.000
EDIFICIO	Oct-09	163,70000	158,00000	1,03608	1.650.000
MOBILIARIO Y EQUIPO	Oct-09	163,70000	158,00000	1,03608	76.000
VEHICULO (1)	Nov-09	163,70000	161,00000	1,01677	120.000
VEHICULO (2)	Nov-09	163,70000	161,00000	1,01677	181.000
Total Activos Fijos					2.332.000
	g = (f x e)	h	i = (h x e)	j = (g - f)	k = (i - h)
Descripción del Activo	Costo de Adquisición Actualizado	Depreciación Acumulada Histórica	Depreciación Acumulada Actualizada	Ajuste Inicial Costo	Ajuste Inicial Depreciación
MAQUINARIA (1)	188.566	4.550	4.714	6.566	164
MAQUINARIA (2)	127.437	3.075	3.186	4.437	111
EDIFICIO	1.709.525	41.250	42.738	59.525	1.488
MOBILIARIO Y EQUIPO	78.742	1.900	1.969	2.742	69
VEHICULO (1)	122.012	2.000	2.034	2.012	34
VEHICULO (2)	184.035	3.017	3.067	3.035	51
Total Activos Fijos	2.410.318	55.792	57.708	78.318	1.916

Cuadro N° 4 (Cont.)

Descripción del Activo	l = (j - k)	m (Resumen para el asiento fiscal)			Cálculo del 3% RAA
	Ajuste Inicial Neto	(1) Ajuste Inicial Activo (j)	(2) Ajuste Inicial Deprec. (k)	(3) Ajuste Inicial Neto (l)	
MAQUINARIA (1)	6.402	6.566	164	6.402	192
MAQUINARIA (2)	4.326	4.437	111	4.326	130
EDIFICIO	58.037	59.525	1.488	58.037	1.741
MOBILIARIO Y EQUIPO	2.673	2.742	69	2.673	80
VEHICULO (1)	1.979	2.012	34	1.979	59
VEHICULO (2)	2.985	3.035	51	2.985	90
Total Activos Fijos	76.402	78.318	1.916	76.402	2.292

Fuente: Elaboración propia.

Las empresas nuevas deberán inscribirse en el Registro de Activos Actualizados para que éstos contribuyentes estén sujetos al sistema de ajuste por inflación. Este registro genera un impuesto del 3% sobre el incremento del valor que por efecto del ajuste inicial alcancen los activos fijos depreciables, mediante la aplicación del factor de actualización desde el lapso en que se adquirieron los activos hasta la fecha de cierre, momento en que debe hacerse el ajuste inicial, de acuerdo a lo previsto en los artículos 174 y 175 de la LISLR, conjuntamente con el artículo 105, numeral 1 del RISLR. Para realizar este procedimiento, se utiliza la hoja de trabajo descrito en el cuadro N° 4, correspondiente al ajuste inicial de los activos fijos depreciables, que posteriormente se registran en la contabilidad fiscal, cargándole a la cuenta de depreciación acumulada de los activos fijos depreciables y abonándole a la cuenta de actualización de patrimonio, los montos que resulten de dicha actualización. Ver Cuadro N° 5.

En consecuencia, el monto que resulte por la actualización de los activos fijos depreciables, se puede pagar hasta en tres porciones iguales y consecutivas, en sucesivos ejercicios fiscales, a partir de la inscripción de este registro, no siendo deducible a los efectos del impuesto sobre la renta, de la misma forma, no se considera crédito fiscal contra el referido impuesto. Ver Cuadro N° 5.

Cuadro N° 5

ASIENTOS FISCALES			Asientos 2009
-1 -			
Fecha	Descripción del Asiento	Debe	Haber
31/12/2009	Inventario de mercancía	3.427	
	Actualización del patrimonio		3.427
	P/registrarse la actualización del inventario.		
-2 -			
Fecha	Descripción del Asiento	Debe	Haber
31/12/2009	Maquinarias	11.003	
	Edificio	59.525	
	Mobiliario y equipo	2.742	
	Vehículos	5.048	
	Depreciación acumulada maquinarias		275
	Depreciación acumulada edificio		1.488
	Depreciación acumulada mobiliario y equipo		69
	Depreciación acumulada vehículos		85
	Actualización del patrimonio		76.402
	P/registrarse la actualización de los activos fijos deprec.		
-3 -			
Fecha	Descripción del Asiento	Debe	Haber
31/12/2009	Gastos no deducibles	2.292	
	Impuesto p/Regis. activos actuali. p/pagar		2.292
	P/registrarse los activos actualizados		

Fuente: Elaboración propia.

Las cantidades que se reflejan en los asientos fiscales del contribuyente, provienen de la revalorización inicial que se realizó, con base a la variación del IPC entre el mes de adquisición y la fecha de actualización. Para tener un mayor control sobre los movimientos de las cuentas de actualización del patrimonio, se utilizó la cuenta “T”, ya que es la representación gráfica, de los movimientos contables, es decir débitos y créditos. Ver Cuadro N° 6.

Cuadro N° 6

		Mov. Ctas. T
Movimiento de la Cuenta: Actualización del Patrimonio		
Actualización del Patrimonio		
	3.427	Ajuste (i) Inv.
	76.402	Ajuste (i) AFD
	79.829	

Fuente: Elaboración propia.

En el caso práctico objeto de estudio para el escenario N° 1, el saldo acreedor de la cuenta de actualización del patrimonio es de Bs. 79.829, monto que refleja un aumento de la renta gravable y un incremento en el patrimonio fiscal del contribuyente. Ver Cuadro N° 6.

De acuerdo a lo establecido en la ley, en lo que respecta a los artículos 96 y 105 párrafo primero de la LISLR, se realiza el balance general fiscal actualizado, con el propósito que el contribuyente refleje al cierre del ejercicio gravable, los activos y pasivos no monetarios actualizados, los activos y pasivos monetarios, las cuentas de patrimonio sin actualizar y las cuentas de actualización del patrimonio, las cuales resumen de todas las actualizaciones que forman parte del patrimonio neto del contribuyente. Ver Cuadro N° 7

Cuadro N° 7

EL AJUSTE, C.A		BFA-2009		
RIF: J-31598875-5				
DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
EJERCICIO DEL 01/10/2009 AL 31/12/2009				
BALANCE GENERAL FISCAL ACTUALIZADO				
Descripción	Saldo Contable	Ajustes por Inflación		Saldo Fiscal
		Db	Cr	
ACTIVO				
ACTIVO CIRCULANTE				
CAJA Y BANCOS	953.092			953.092
CUENTAS POR COBRAR	330.000			330.000
INVENTARIOS	95.000	3.427		98.427
TOTAL CIRCULANTE	1.378.092			1.381.519
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO				
MAQUINARIAS	305.000	11.003		316.003
DEPREC. ACUM MAQUINARIA	(7.625)		(275)	(7.900)
EDIFICIO	1.650.000	59.525		1.709.525
DEPREC ACUM EDIFICIO	(41.250)		(1.488)	(42.738)
MOBILIARIO Y EQUIPO	76.000	2.742		78.742
DEPREC. ACUM MOBILIARIO Y EQUIPO	(1.900)		(69)	(1.969)
VEHICULOS	301.000	5.048		306.048
DEPREC. ACUMULADA VEHÍCULOS	(5.017)		(85)	(5.102)
TOTAL PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	2.276.208			2.352.610
TOTAL ACTIVOS	3.654.300			3.734.129
PASIVO Y CAPITAL				
CUENTAS POR PAGAR	350.000			350.000
RAR POR PAGAR			2.292	
TOTAL PASIVO	350.000			350.000
CAPITAL				
CAPITAL SOCIAL	2.452.000			2.452.000
UTILIDADES NO DISTRIBUIDAS	263.000			263.000
RESERVA LEGAL	589.300			589.300
ACTUALIZACION DEL PATRIMONIO			79.829	79.829
TOTAL CAPITAL	3.304.300			3.384.129
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	3.654.300			3.734.129

Fuente: Elaboración propia.

Todas las partidas del balance general, están representadas en moneda al 31/12/2009, al balance contable se le suman o restan los ajustes fiscales,

permitiendo conocer el monto del patrimonio neto fiscal a la fecha, lo que dará como resultado el Balance General Fiscal Actualizado.

El incremento del valor que resulte de aplicar cargos y abonos en la cuenta de actualizaciones de patrimonio se considerará, solo a los fines tributarios, como parte del patrimonio neto del contribuyente, sin que el saldo por sí mismo, determine enriquecimientos gravables o pérdidas del ejercicio.

Reajuste Regular

De acuerdo con el procedimiento establecido en la ley y su reglamento, se realiza la segunda parte del análisis del escenario N° 1, perteneciente al *reajuste regular por inflación*, correspondiente al ejercicio económico 2010, el cual se detalla a continuación:

1.- Balance de Comprobación al cierre del ejercicio económico, del 31/12/2010. Ver el siguiente cuadro.

Cuadro N° 8

EL AJUSTE, C.A. BALANCE DE COMPROBACIÓN AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010		Balance de Comprobación
CUENTAS	SALDOS	
	DEBE	HABER
Caja y Bancos	1.104.816	
Cuentas por cobrar	224.566	
Inventarios	80.000	
Maquinarias	305.000	
Edificio	1.650.000	
Mobiliario y equipo	76.000	
Vehículos	301.000	
Compras	1.644.833	
Gastos generales		154.323
Depreciación acumulada Maquinarias		38.125
Depreciación acumulada Edificio		206.250
Depreciación acumulada Mobiliario y equipos		9.500
Depreciación acumulada Vehículos		35.117
Cuentas por pagar		90.900
Ventas		2.400.000
Capital Social		2.452.000
TOTAL	5.386.215	5.386.215

Fuente: Elaboración propia.

De los datos descritos en el balance de comprobación, se tomaron como referencia, para efectuar los cálculos correspondientes del reajuste regular por inflación del año 2010.

2. Actualización de patrimonio neto inicial al 01/01/2010, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 178 de la LISLR. Ver Cuadro N° 9.

3. Hoja de trabajo en el que se detallan los cálculos del reajuste regular por inflación de los inventarios, desde la fecha de inicio del ejercicio gravable hasta la fecha de cierre, es decir, 01/01/2010 al 31/12/2010, según el artículo 120 del RLISLR. Ver Cuadro N° 10.

4. Hoja de trabajo en el que se detallan los cálculos del reajuste regular por inflación de los activos fijos no monetarios depreciables, desde la fecha de inicio del ejercicio gravable hasta la fecha de cierre, 01/01/2010 al 31/12/2010, según el artículo 117 del RISLR. Ver Cuadro N° 11.

5. Registro de los asientos fiscales, correspondientes a los movimientos de las cuentas: actualización del patrimonio y reajuste regular. Ver Cuadro N° 12.

6. Balance General Fiscal Actualizado, en cual refleja los saldos contables y los fiscales de la empresa, a la fecha de cierre del ejercicio 2010, es decir, al 31/12/2010. Ver Cuadro N° 14.

Cuadro N° 9

EL AJUSTE, C.A.		RR PN(i) 2010
RIF: J-31598875-5		
DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
EJERCICIO DEL 01/01/2010 al 31/12/2010		
PATRIMONIO NETO INICIAL		
CONCEPTOS	MONTO EN Bs.	
TOTAL ACTIVOS AL 01/01/2010 CONTABLES	3.654.300	
TOTAL PASIVOS AL 01/01/2010 CONTABLES	(350.000)	
PATRIMONIO NETO INICIAL CONTABLE	3.304.300	
Más:		
AJUSTE INICAL POR INFLACIÓN	79.829	
Menos:		
REGISTRO ACTIVOS ACTUALIZADOS	2.292	
PATRIMONIO NETO INICIAL FISCAL	3.381.838	
FACTOR DE ACTUALIZACIÓN 2009/2010	1,27184	
REAJUSTE POR INFLACIÓN	43.012	

Fuente : Elaboración propia.

De acuerdo a lo especificado en el artículo 184 de la LISLR, en el reajuste del patrimonio inicial, se realizan ajustes en las partidas no monetarias a la fecha de cierre a fin de actualizarlas y cuantificar la variación en el patrimonio neto final, y por ende, la verdadera variación del patrimonio neto.

Si el reajuste de los activos es superior al de los pasivos y al patrimonio neto, el contribuyente habrá obtenido ganancias fiscales en el ejercicio gravable, aunque no se trate de un beneficio disponible, genera un incremento de la renta gravable, y como resultado, un aumento de la carga impositiva. En caso contrario, habrá sufrido pérdidas debido a la inflación, que podrá deducir de las rentas derivadas de sus ingresos operacionales, e incluso, trasladarla hasta el siguiente ejercicio.

Cuadro N° 10

EL AJUSTE, C.A.					RR Inv. 2010			
RIF: J-31598875-5								
DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA								
EJERCICIO DEL 01/01/2010 al 31/12/2010								
REAJUSTE REGULAR POR INFLACIÓN								
HOJA DE TRABAJO INVENTARIOS (ART. 120)								
					Valores Inventario Final ejercicio anterior			
a	b	c	d	e = (c / d)	f	g	h = (g - f)	
Descripción Clase de Inventario	Fecha Cierre Ejerc. Anter.	IPC Cierre Ejercicio Actual	IPC Cierre Ejercicio Anterior	Factor de Actualización Ejercicio	Inventario Inicial Histórico	Invent. Inic. Actualizado Ejerc. Anter.	Ajuste Acumulado Invent. Inic.	
Invent. de Mercancías	dic-09	208,20000	163,70000	1,27184	95.000	98.427	3.427	
Total Inventarios					95.000	98.427	3.427	
		i = (g x e)	j	k = (j - f) si j > f	l		m = (l - j)	
Descripción Clase de Inventario	Invent. Inic. Actualizado Ejerc. Actual	Inventario Final Histórico	Incremento Inventario Final	Inventario Final Actualizado			Ajuste Acumulado Invent. Final	
				(1) si j > f (i + k)	(2) si j < f (j x i / f)	(3) si j = f (i)		
Invent. de Mercancías	125.184	80.000	0	0	105.418	0	25.418	
Total Inventarios		125.184	80.000	0	0	105.418	0	25.418
		n = (m - h)	o (Resumen)					
Descripción Clase de Inventario	Reajuste Por Inflación Ejerc. Actual	Reajuste por Inflación						
		si m > h (n) Utilidad	si m < h (n) Pérdida	si m = h (n) Cero				
Invent. de Mercancías	21.991	21.991	0	0				
Total Inventarios		21.991	21.991	0	0			

Fuente: Elaboración propia

En los artículos 119 y 120 del RISLR, señala la forma para reajustar los inventarios, describiendo el procedimiento y desarrollando la hoja de trabajo

correspondiente, para los inventarios valorados por el método de los promedios, comparando el inventario final ajustado del ejercicio anterior reajustado de acuerdo a la variación del IPC correspondiente al ejercicio gravable.

Al cotejar los totales de inventario histórico al cierre del ejercicio gravable, con el saldo del inventario histórico al cierre del ejercicio gravable anterior, es decir que el $(Inv. (f) = 80.000 < Inv. (i) = 95.000)$, significa que todo el inventario final proviene del inicial, se ajusta en proporción al inventario inicial ajustado, produciéndose un incremento en el inventario de mercancías de Bs. 21.991.

Realizando luego, el respectivo asiento fiscal correspondiente de los montos que originaron la actualización del inventario. Ver Cuadro N° 12.

Cuadro N° 11

EL AJUSTE, C.A						RR-ANM/2010
DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA						
EJERCICIO DEL 01/01/2010 al 31/12/2010						
REAJUSTE REGULAR POR INFLACION						
HOJA DE TRABAJO ACTIVOS NO MONETARIOS, DEPRECIABLES (ART. 117)						
a	b	c	d	e	f = (d / c)	g = (e / c)
Descripción del Activo	Fecha de Adquisición	IPC mes de Adquisición	IPC mes cierre Ejercicio Anterior	IPC mes cierre Ejercicio Actual	Factor de Actualización Ejercicio Anterior	Factor de Actualización Ejercicio Actual
MAQUINARIA (1)	Oct-09	158,00000	163,70000	208,20000	1,03608	1,31772
MAQUINARIA (2)	Oct-09	158,00000	163,70000	208,20000	1,03608	1,31772
EDIFICIO	Oct-09	158,00000	163,70000	208,20000	1,03608	1,31772
MOBILIARIO Y EQUIPO	Oct-09	158,00000	163,70000	208,20000	1,03608	1,31772
VEHICULO (1)	Nov-09	161,00000	163,70000	208,20000	1,01677	1,29317
VEHICULO (2)	Nov-09	161,00000	163,70000	208,20000	1,01677	1,29317
Total Activos No Monetarios, Depreciables o Amortizables						
	h	i = (h x f)	j	k = (j x f)	l = (i-h) - (k-j)	m
Descripción del Activo	Costo de Adquisición Histórico Ejer. Anterior	Costo de Adquisición Actualizado Ejer. Anterior	Deprec./Amort Acumulada Histórica Ejer. Anterior	Deprec./Amort Acumulada Actualizada Ejer. Anterior	Reajuste Acumulado Ejercicio Anterior	Costo de Adquisición Histórico Ejer. Actual
MAQUINARIA (1)	182.000	188.566	4.550	4.714	6.402	182.000
MAQUINARIA (2)	123.000	127.437	3.075	3.186	4.326	123.000
EDIFICIO	1.650.000	1.709.525	41.250	42.738	58.037	1.650.000
MOBILIARIO Y EQUIPO	76.000	78.742	1.900	1.969	2.673	76.000
VEHICULO (1)	120.000	122.012	2.000	2.034	1.979	120.000
VEHICULO (2)	181.000	184.035	3.017	3.067	2.985	181.000
Total Activos	2.332.000	2.410.318	55.792	57.708	76.402	2.332.000

Cuadro N° 11 (Cont.)

Descripción del Activo	n = (m x g)	o	p = (o x g)	q = (n-m) - (p-o)	r = (q - l)
	Costo de Adquisición Actualizado Ejer. Actual	Deprec./Amort Acumulada Histórica Ejer. Actual	Deprec./Amort Acumulada Actualizada Ejer. Actual	Reajuste Acumulado Ejercicio Actual	Reajuste Regular Neto Ejercicio
MAQUINARIA (1)	239.825	22.750	29.978	50.597	44.195
MAQUINARIA (2)	162.080	15.375	20.260	34.195	29.868
EDIFICIO	2.174.241	206.250	271.780	458.710	400.673
MOBILIARIO Y EQUIPO	100.147	9.500	12.518	21.128	18.455
VEHICULO (1)	155.180	14.000	18.104	31.076	29.097
VEHICULO (2)	234.063	21.117	27.307	46.873	43.888
Total Activos	3.065.536	288.992	379.948	642.579	566.177
(Resumen para el asiento fiscal)					
Descripción del Activo	(1) Reajuste Regular Costos (n-m) - (i-h)	(2) Reajuste Regular Depr./Amrt (p-o) - (k-j)	(3) Reajuste Regular Neto (1) - (2)		
MAQUINARIA (1)	51.259	7.064	44.195		
MAQUINARIA (2)	34.642	4.774	29.868		
EDIFICIO	464.715	64.042	400.673		
MOBILIARIO Y EQUIPO	21.405	2.950	18.455		
VEHICULO (1)	33.168	4.071	29.097		
VEHICULO (2)	50.028	6.140	43.888		
Total Activos	655.218	89.041	566.177		

Fuente: Elaboración propia

En concordancia con los artículos 115 y 117 del RISLR, se le carga a la cuenta de los activos no monetarios depreciables correspondientes, y se acredita a las respectivas depreciaciones acumuladas, afectando la cuenta de reajuste por inflación, como un aumento de la renta gravable, el incremento del valor que resulte de reajustar el costo actualizado de dichos activos existentes al cierre del ejercicio gravable, según la variación experimentada por el IPC. Para el caso en estudio, los activos provienen del ejercicio gravable anterior, y no se incorporó ningún nuevo activo en el año; y el reajuste regular neto, refleja un monto de Bs. 566.177, para efectuar su registro contable ver el cuadro N° 12, correspondiente a los asientos fiscales.

Cuadro N° 12

ASIENTOS FISCALES			Asientos 2010
-4 -			
Fecha	Descripción del Asiento	Debe	Haber
31/12/2010	Reajuste por inflación	43.012	
	Actualización del patrimonio		43.012
	P/Registrar la actualización del patrimonio neto inicial		

Cuadro N° 12 (Cont.)

-5 -			
Fecha	Descripción del Asiento	Debe	Haber
31/12/2010	Inventario de mercancías	21.991	
	Reajuste por inflación		21.991
	P/Registrar la actualización del inventario de mercancía		
-6 -			
Fecha	Descripción del Asiento	Debe	Haber
31/12/2010	Maquinaria	85.902	
	Edificio	464.715	
	Mobiliario y equipo	21.405	
	Vehículos	83.196	
	Drepreciación acumulada maquinaria		11.838
	Drepreciación acumulada Edificio		64.042
	Drepreciación acumulada Mobiliario y equipo		2.950
	Drepreciación acumulada Vehículos		10.211
	Reajuste Regular		566.177
	P/Registrar la actualización de los activos fijos depreciables		
-7 -			
Fecha	Descripción del Asiento	Debe	Haber
31/12/2010	Reajuste por inflación	545.180	
	Actualización del patrimonio		545.180
	P/Registrar el traspaso de saldos.		

Fuente: Elaboración propia.

Se registra en los libros fiscales del contribuyente, los respectivos asientos contables que se originaron por la actualización del patrimonio, el inventario de mercancía, los activos fijos depreciables, y el traslado de saldos, de la cuenta del reajuste regular por inflación a la cuenta de actualización de patrimonio.

Cuadro N° 13

			Cuentas T
Movimiento de las Cuentas: Actualización del Patrimonio y Reajuste Regular			
ATUALIZACIÓN DEL PATRIMONIO			
	43.012		RR PN(i) 2010
	545.156		Traslado de saldos
	588.168		
REAJUSTE REGULAR POR INFLACIÓN			
RR PN(i) 2010	43.012	21.991	RR Inv. 2010
		566.177	RR-ANM/2010
	43.012	588.168	
Traslado de saldos	545.156	545.156	

Fuente: Elaboración propia.

Registro de los movimientos de las cuentas de actualización del patrimonio y reajuste regular, débitos y créditos de las respectivas cuentas, apreciándose el saldo deudor de la cuenta de reajuste regular Bs. 545.156.

El reajuste regular por inflación, da origen a una partida de conciliación fiscal, que refleja el aumento o disminución del enriquecimiento neto del ejercicio fiscal del contribuyente, debiéndose cancelar con un crédito a la cuenta de actualización de patrimonio, si el saldo de la cuenta reajuste regular por inflación, que es donde se acumulan los ajustes, es deudor, genera una disminución del enriquecimiento neto del contribuyente, de Bs. 545.156.

Cuadro N° 14

EL AJUSTE, C.A		BGFISCAL 2010		
RIF: J-31598875-5				
DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
EJERCICIO DEL 01/01/2010 al 31/12/2010				
BALANCE GENERAL FISCAL ACTUALIZADO				
Descripción	Saldo Contable	Ajustes por Inflación		Saldo Fiscal
		Db	Cr	
ACTIVO				
ACTIVO CIRCULANTE				
CAJA Y BANCOS	1.104.816			1.104.816
CUENTAS POR COBRAR	224.566			224.566
INVENTARIOS	80.000	21.991		101.991
TOTAL CIRCULANTE	1.409.382			1.431.373
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO				
MAQUINARIAS	305.000	85.902		390.902
DEPREC ACUM MAQUINARIA	(38.125)		(11.838)	(49.963)
EDIFICIO	1.650.000	464.715		2.114.715
DEPREC ACUM EDIFICIO	(206.250)		(64.042)	(270.292)
MOBILIARIO Y EQUIPO	76.000	21.405		97.405
DEPREC ACUM MOBILIARIO Y EQUIPO	(9.500)		(2.950)	(12.450)
VEHICULOS	301.000	83.196		384.196
DEPRECIAC. ACUMULADA VEHÍCULOS	(35.117)		(10.211)	(45.328)
TOTAL PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	2.043.008			2.609.185
TOTAL ACTIVOS	3.452.390			4.040.557
PASIVO Y CAPITAL				
CUENTAS POR PAGAR	90.900			90.900
TOTAL PASIVO	90.900			90.900
CAPITAL				
CAPITAL SOCIAL	2.452.000			2.452.000
UTILIDADES NO DISTRIBUIDAS	295.260			295.260
RESERVA LEGAL	614.230			614.230
ACTUALIZACIÓN DEL PATRIMONIO			588.168	588.168
TOTAL CAPITAL	3.361.490			3.949.658
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	3.452.390			4.040.557

Fuente: Elaboración propia.

Las partidas del balance general, están representadas en moneda al 31/12/2010, al balance contable se le suman o restan los ajustes fiscales, permitiendo conocer el monto del patrimonio neto fiscal a la fecha, lo que dará como resultado el Balance General Fiscal Actualizado.

El incremento del valor que resulte de aplicar cargos y abonos en la cuenta de actualizaciones de patrimonio se considerará, solo a los fines tributarios, como parte del patrimonio neto del contribuyente, sin que el saldo por sí mismo, determine enriquecimientos gravables o pérdidas del ejercicio.

Escenario N° 2

Ajuste Inicial con planificación tributaria: A continuación se realiza el análisis correspondiente al **escenario N° 2**, ajuste inicial por inflación, y reajuste regular, de acuerdo a la normativa establecida, según los artículos 173 al 193 de la LISLR y su RISLR, tomando como referencia la misma información en cuanto a la constitución de la empresa, datos hipotéticos de la contabilidad financiera, políticas contables e información complementaria, en este caso particular se propuso hacer uso de la planificación tributaria, pudiendo aprovechar los beneficios que se encuentran implícitos en la misma LISLR, utilizándose como un instrumento, al interpretar ciertos artículos de la ley en beneficio del contribuyente, sin que ello induzca a evadir el impuesto.

La empresa El Ajuste C.A. se constituye el 01 de Agosto de 2009, con un capital suscrito y pagado en acciones comunes. Inicia sus operaciones el 01 de Octubre de 2009, dedicada a la compra, venta e instalación de equipos de telecomunicaciones.

La empresa tiene las siguientes políticas contables:

- a. La depreciación de las propiedades, mobiliarios y equipos se realiza a diez (10) años, siguiendo el método de línea recta, establecido en la ley.
- b. El inventario de mercancías es valorado a costos promedios, de acuerdo a lo previsto en la LISLR.
- c. Las cuentas por cobrar tienen un vencimiento menor de noventa (90) días.

Información complementaria:

- ✓ Al cierre del ejercicio económico 31 de diciembre de 2009, la empresa tiene un inventario final de mercancías de Bs. 60.000,00.

- ✓ Los IPC del período:
 - Octubre 2009: 158,00000
 - Noviembre 2009: 161,00000
 - Diciembre 2009: 163,70000
 - Enero 2010: 166,50000
 - Diciembre 2010: 208,20000

Seguidamente, se presenta el orden de las hojas de trabajo relacionadas con los cálculos que requiere el ajuste inicial por inflación, de acuerdo a los procedimientos establecidos en la norma, y detallados a continuación:

1. Ajuste por inflación fiscal del inventario de mercancías, desde la fecha de adquisición 01/10/2009, a la fecha de cierre del ejercicio gravable 31/12/2009, según lo previsto en el artículo 104 párrafo quinto del RISLR. Ver Cuadro N° 15.
2. Actualización de los activos fijos depreciables, desde el momento que se adquirieron hasta la fecha de cierre, con el fin de calcular el tres por ciento (3%) del ajuste inicial, de acuerdo al artículo 175 de la LISLR y 105 numeral 1, del RISLR. Ver Cuadro N° 16.
- 3.- Registro de los asientos fiscales correspondientes y movimiento de las cuentas: actualización del patrimonio. Ver Cuadro N° 17.
- 4.- Balance general fiscal actualizado, en el que se refleja, el saldo contable y fiscal de la empresa al cierre del ejercicio económico, 31/12/2009. Ver Cuadro N° 19.

De acuerdo a la interpretación de la norma, se propusieron las siguientes herramientas de planificación tributaria, para que surtan efecto en la determinación de la renta gravable del contribuyente:

- 1.- Al momento de realizar el ajuste inicial por inflación:
 - a. Constituir la empresa con pocos activos no monetarios y mayor activo monetario, para iniciar las actividades comerciales, reflejando el aporte del capital en efectivo y con el mínimo de activos fijos para funcionamiento de la empresa. A saber:

Efectivo:	Bs. 2.074.000
Propiedad planta y equipo:	<u>Bs. 258.000</u>
Total:	Bs. 2.332.000

2.- Al momento de realizar el reajuste regular por inflación:

- a. Decretar aumentos de capital, a comienzo del ejercicio gravable, emitiendo nuevas acciones, adquiridas por los accionistas mediante el pago efectivo de su valor.
- b. Decretar dividendos, utilidades y participaciones análogas al final del ejercicio económico.

Siguiendo los procedimientos previstos en la LISLR y su reglamento, se desarrollan los cálculos necesarios para realizar el ajuste inicial por inflación y el reajuste regular, bajo las proposiciones de la planificación tributaria.

Dentro de este marco, se presentan los cálculos correspondientes al ajuste inicial del inventario de mercancía, a la fecha de cierre del primer ejercicio económico gravable de la empresa en estudio, permitiendo identificar las diferencias en los resultados obtenidos luego de aplicados los procedimientos respectivos para tal fin.

Cuadro N° 15

EL AJUSTE, C.A.					A(I) Inv. C/Planf.
RIF: J-31598875-5					
DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA					
EJERCICIO DEL 01/10/2009 al 31/12/2009					
AJUSTE INICIAL POR INFLACIÓN					
HOJA DE TRABAJO INVENTARIOS (ART. 104 PARAGRAFO QUINTO)					
a	b	c	d	e = (c / d)	f
Descripción Clase de Inventario	Fecha Inicio Operaciones	IPC Cierre Ejercicio	IPC Inicio Operaciones	Factor de Actualización	Inventario Inicial Histórico
Inventario de Mercancia	Oct-09	163,70000	158,00000	1,03608	120.000
Total Inventarios					120.000
	g = (f x e)	h	i = (h - f) si h > f		
Descripción Clase de Inventario	Inventario Inicial Actualizado	Inventario Final Histórico	Incremento Inventario Final		
Inventario de Mercancia	124.329	60.000	0		
Total Inventarios	124.329	60.000	0		
	j			k = (j - h)	
Descripción Clase de Inventario	Inventario Final Actualizado			Ajuste Inicial Inventario	
	(1) si h > f (g + i)	(2) si h < f (h x g / f)	(3) si h = f (g)		
Inventario de Mercancia	0	62.165	0	2.165	
Total Inventarios	0	62.165	0	2.165	

Fuente: Elaboración propia.

Se comparan los totales del inventario histórico al cierre del ejercicio gravable con los totales del inventario histórico al cierre del ejercicio gravable anterior, se obtiene que el inventario final es menor que el inventario inicial, es decir (Inv. (f) 60.000 < Inv. (i) 120.000), significa que todo el inventario final proviene del inventario inicial, por lo que se ajustó en proporción al inventario inicial, de acuerdo a la variación del IPC correspondiente al ejercicio gravable, obteniéndose el ajuste inicial del inventario de Bs. 2.165.

Al cotejar las cantidades que reflejan el ajuste inicial del inventario entre los dos escenarios, vale decir, en el Escenario N° 1, el ajuste inicial del inventario reporta un monto de Bs. 3.427, y el Escenario N° 2, refleja la cantidad de Bs. 2.165, se observa

una disminución de Bs. 1.262, aún cuando el inventario final en ambos casos es menor que el inventario inicial, por lo que se infiere que la diferencia es producto del efecto inflacionario que incide en la actualización del inventario de mercancías.

Cuadro N° 16

EL AJUSTE, C.A. RIF: J-31598875-5 DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EJERCICIO DEL 01/10/2009 al 31/12/2009					AFD C/Planf.
AJUSTE INICIAL POR INFLACIÓN					
HOJA DE TRABAJO ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES Y Y CÁLCULO DEL 3% (ARTÍCULO 105 NUMERAL 1)					
a	b	c	d	e = (c / d)	f
Descripción del Activo	Fecha de Adquisición	IPC Cierre Ejercicio	IPC mes de Adquisición	Factor de Actualización	Costo de Adquisición Histórico
MAQUINARIA (1)	Oct-09	163,70000	158,00000	1,03608	182.000
MOBILIARIO Y EQUIPO	Oct-09	163,70000	158,00000	1,03608	76.000
Total Activos Fijos					258.000
	g = (f x e)	h	i = (h x e)	j = (g - f)	k = (i - h)
Descripción del Activo	Costo de Adquisición Actualizado	Depreciación Acumulada Histórica	Depreciación Acumulada Actualizada	Ajuste Inicial Costo	Ajuste Inicial Depreciación
MAQUINARIA (1)	188.566	4.550	4.714	6.566	164
MOBILIARIO Y EQUIPO	78.742	1.900	1.969	2.742	69
Total Activos Fijos	267.308	6.450	6.683	9.308	233
	l = (j - k)	m (Resumen para el asiento fiscal)			
Descripción del Activo	Ajuste Inicial Neto	(1) Ajuste Inicial Activo (j)	(2) Ajuste Inicial Deprec. (k)	(3) Ajuste Inicial Neto (l)	Cálculo del 3% RAA
MAQUINARIA (1)	6.402	6.566	164	6.402	192
MOBILIARIO Y EQUIPO	2.673	2.742	69	2.673	80
Total Activos Fijos	9.075	9.308	233	9.075	272

Fuente: Elaboración propia

Se realiza el cálculo correspondiente para obtener el monto del Reajuste de los Activos Actualizados, para lo cual se aprovechó una de las herramientas de planificación tributaria, referida a la conformación de pocos activos depreciables al momento de constituir la empresa, lo que produjo que el cálculo del porcentaje del Ajuste inicial fuera menor en comparación con el Escenario N° 1.

Como se puede apreciar con la aplicación de esta herramienta, el contribuyente obtiene un ahorro fiscal, representado en un 11,87%, considerando que para el Escenario N° 1 el ajuste resultó de Bs. 2.292 y en el Escenario N° 2 con la aplicación de las herramientas resultó de Bs. 272.

Cuadro N° 17

		Asientos 2010 C/Planf.	
ASIENTOS FISCALES			
- 1 -			
FECHA	DESCRIPCIÓN DEL ASIENTO	DEBE	HABER
31/12/2009	Inventario de mercancías	2.165	
	Actualización del patrimonio		2.165
	P/Registrar la actualización del Inventario de mercancías.		
- 2 -			
FECHA	DESCRIPCIÓN DEL ASIENTO	DEBE	HABER
31/12/2009	Maquinaria	6.566	
	Mobiliario y equipo	2.742	
	Depreciación Acumulada Maquinaria		164
	Depreciación Acumulada Mobiliario		69
	Actualización del Patrimonio		9.075
	P/Registrar la actualización de los activos fijos depreciables		
- 3 -			
FECHA	DESCRIPCIÓN DEL ASIENTO	DEBE	HABER
31/12/2009	Gastos no deducibles	272	
	Registros de Activos Actualizados por pagar		272
	P/Registrar los Activos Actualizados		

Fuente: Elaboración propia.

Siguiendo lo establecido en la normativa, se realizan los asientos contables, de los diferentes movimientos que produjeron las respectivas cuentas en los libros especiales del contribuyente.

Cuadro N° 18

		Mov. Ctas. T C/Planf.
Movimiento de las cuentas: Actualización de Patrimonio		
ACTUALIZACIÓN DE PATRIMONIO		
	2.165	A(I) Inv. C/Planf.
	9.075	AFD C/Planf.
	11.240	

Fuente: Elaboración propia.

En el caso práctico objeto de estudio para el escenario N° 2, el saldo acreedor de la cuenta de actualización del patrimonio es de Bs. 11.240, monto que refleja un aumento de la renta gravable y un incremento en el patrimonio fiscal del contribuyente. Ver Cuadro N° 18.

Cuadro N° 19

EL AJUSTE, C.A. RIF: J-31598875-5 DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EJERCICIO DEL 01/10/2009 al 31/12/2009			BFA C/Planf.	
BALANCE GENERAL FISCAL ACTUALIZADO				
Descripción	Saldo Contable	Ajustes por Inflación		Saldo Fiscal
		Db	Cr	
ACTIVO				
ACTIVO CIRCULANTE				
CAJA Y BANCOS	2.857.750			2.857.750
CUENTAS POR COBRAR	330.000			330.000
INVENTARIOS	95.000	2.165		97.165
TOTAL CIRCULANTE	3.282.750			3.284.915
PROPIEDAD MOBILIARIO Y EQUIPO				
MAQUINARIA	182.000	6.566		188.566
DEPREC ACUM MAQUINARIA	(4.550)		(164)	(4.714)
MOBILIARIO Y EQUIPO	76.000	2.742		78.742
DEPREC ACUM MOBILIARIO Y EQUIPO	(1.900)		(69)	(1.969)
TOTAL PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	251.550			260.625
TOTAL ACTIVOS	3.534.300			3.545.540
PASIVO Y CAPITAL				
CUENTAS POR PAGAR	350.000			350.000
RAR POR PAGAR			272	
TOTAL PASIVO	350.000			350.000
CAPITAL				
CAPITAL SOCIAL	2.332.000			2.332.000
UTILIDADES NO DISTRIBUIDAS	263.000			263.000
RESERVA LEGAL	589.300			589.300
ACTUALIZACIÓN DEL PATRIMONIO			11.240	11.240
TOTAL CAPITAL	3.184.300			3.195.540
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	3.534.300			3.545.540

Fuente: Elaboración propia.

Aplicando la misma metodología que se utilizó en el Escenario N° 1, para realizar el ajuste inicial por inflación, con la finalidad de actualizar el patrimonio del contribuyente, todas las partidas del balance general, están representadas en moneda

al 31/12/2009, al balance contable se le suman o restan los ajustes fiscales, permitiendo conocer el monto del patrimonio neto fiscal a la fecha, lo que dará como resultado el Balance General Fiscal Actualizado.

El incremento del valor que resulte de aplicar cargos y abonos en la cuenta de actualizaciones de patrimonio se considerará, solo a los fines tributarios, como parte del patrimonio neto del contribuyente, sin que el saldo por sí mismo, determine enriquecimientos gravables o pérdidas del ejercicio.

Al realizar la comparación entre ambos balances expresados en bolívares de poder adquisitivo al 31/12/2009, se aprecia que en el escenario N° 1, el saldo de la cuenta actualización del patrimonio es de Bs. 77.912, y en el escenario N° 2, el saldo es de 11.240, lo que representa una menor renta gravable, y por consiguiente menor carga impositiva.

Reajuste regular con planificación tributaria

De acuerdo a la metodología prevista en la LISLR y su reglamento, se realiza la segunda parte del análisis del Escenario N° 2, perteneciente al **reajuste regular por inflación**, correspondiente al ejercicio económico 2010, presentando de forma detallada el orden de las hojas de trabajo para efectuar diversos cálculos:

1. Actualización de patrimonio neto inicial al 01/01/2010, de acuerdo a lo previsto en el artículo 178 de la ley. Ver Cuadro N° 20.
2. Hoja de trabajo para el cálculo del reajuste regular por inflación de los inventarios, desde la fecha de inicio del ejercicio gravable hasta la fecha de cierre, 01/01/2010 al 31/12/2010, según el artículo 120 del RISLR. Ver Cuadro N° 21.
3. Hoja de trabajo para los cálculos del reajuste regular por inflación de los activos fijos no monetarios depreciables, desde la fecha de inicio del ejercicio gravable hasta la fecha de cierre, 01/01/2010 al 31/12/2010, según el artículo 117 del RISLR. Ver Cuadro N° 22.

4. Hoja de trabajo para calcular el aumento de patrimonio, capital y otras cuentas similares, de acuerdo a lo señalado en el artículo 114 numeral 1 de la LISLR. Ver Cuadro N° 23.
5. Hoja de trabajo para calcular la disminución de patrimonio, de acuerdo al artículo 114, numeral 2: Decreto de dividendos. LISLR. Ver Cuadro N° 24.
6. Registro de los asientos fiscales, correspondientes a los movimientos de las cuentas: inventario de mercancías, activos fijos no monetarios depreciables y el traslado de saldos de las cuentas de actualización del patrimonio y reajuste regular. Ver Cuadro N° 25.
7. Cuentas “T” para refleja los movimientos de la cuentas de actualización de patrimonio y reajuste por inflación. Ver Cuadro N° 26.
8. Balance general fiscal actualizado, para expresar los saldos contables y fiscales de la empresa, a la fecha de cierre del ejercicio 2010. Ver Cuadro N° 27.

De forma ilustrativa se presenta la cédula de actualización de patrimonio neto inicial al 01/01/2010, de acuerdo a lo previsto en el artículo 178 de la LISLR. Ver Cuadro N° 20.

Cuadro N° 20

EL AJUSTE, C.A.		RR PN(I) C/Planf.
RIF: J-31598875-5		
DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
EJERCICIO DEL 01/01/2010 AL 31/12/2010		
PATRIMONIO NETO INICIAL		
CONCEPTOS	MONTO EN Bs.	
TOTAL ACTIVOS AL 01/01/10 CONTABLES	3.534.300	
TOTAL PASIVOS AL 01/01/10 CONTABLES	(350.000)	
PATRIMONIO NETO INICIAL CONTABLE	3.184.300	
Más:		
AJUSTE INICIAL POR INFLACIÓN	11.240	
Menos:		
REGISTRO ACTIVOS ACTUALIZADOS	272	
PATRIMONIO NETO INICIAL FISCAL	3.173.332	
FACTOR DE ACTUALIZACIÓN 2009/2010	1,27184	
REAJUSTE POR INFLACIÓN	40.360	

Fuente: Elaboración propia.

Al obtener la actualización del patrimonio neto inicial, se observa que el saldo de la cuenta del reajuste por inflación es de Bs. 40.360, al cotejar el saldo de ésta cuenta en ambos escenarios, se precia que el resultado del patrimonio neto inicial fiscal en el Escenario N° 1 es de Bs. 43.079 reflejando un incremento en el patrimonio neto inicial del contribuyente de Bs. 2.719.

Estas diferencias son producto de la composición del patrimonio, entendiendo como patrimonio neto, la diferencia entre el total de activos y pasivos monetarios y no monetarios, situación ésta que genera incremento de la renta gravable del contribuyente, causando mayor carga impositiva por el efecto inflacionario.

A continuación se presentan los cálculos del reajuste regular por inflación de los inventarios, desde la fecha de inicio del ejercicio la fecha de cierre, 01/01/2010 al 31/12/2010, según el artículo 120 del RISLR.

Cuadro N° 21

EL AJUSTE, C.A.				RR Inv. C/Planf.	
RIF: J-31598875-5					
DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA					
EJERCICIO DEL 01/01/2010 AL 31/12/2010					
HOJA DE TRABAJO INVENTARIOS (ART. 120)					
a	b	c	d	e = (c / d)	
Descripción Clase de Inventario	Fecha Cierre Ejerc. Anter.	IPC Cierre Ejercicio Actual	IPC Cierre Ejercicio Anterior	Factor de Actualización Ejercicio	
Inventario de Mercancías	Dic-09	208,20000	163,70000	1,27184	
Total Inventarios					
Valores Inventario Final ejercicio anterior					
	f	g	h = (g - f)	i = (g x e)	
Descripción Clase de Inventario	Inventario Inicial Histórico	Invent. Inic. Actualizado Ejerc. Anter.	Ajuste Acumulado Invent. Inic.	Invent. Inic. Actualizado Ejerc. Actual	
Inventario de Mercancías	60.000	124.329	64.329	158.127	
Total Inventarios	60.000	124.329	64.329	158.127	
	j	k = (j - f) si j > f	l		
Descripción Clase de Inventario	Inventario Final Histórico	Incremento Inventario Final	(1) si j > f (i + k)	(2) si j < f (j x i / f)	(3) si j = f (i)
Inventario de Mercancías	50.000			131.772	0
Total Inventarios	50.000			131.772	0
	m = (l - j)	n = (m - h)	o (Resumen)		
Descripción Clase de Inventario	Ajuste Acumulado Invent. Final	Reajuste Por Inflación Ejerc. Actual	Reajuste por Inflación		
			si m > h (n) Utilidad	si m < h (n) Pérdida	si m = h (n) Cero
Inventario de Mercancías	81.772	17.443	17.443	0	0
Total Inventarios	81.772	17.443	17.443	0	0

Fuente: Elaboración propia.

Si inventario final histórico es menor que el inventario inicial histórico, (Inv. (f) 50.000 < Inv. (i) 60.000) la LISLR estipula que la porción en bolívares que excede del inventario inicial no se ajustará, y la porción que proviene del inicial se ajustará en proporción al inventario final ajustado del ejercicio anterior, reflejando una actualización del patrimonio de Bs.17.443 utilidad que incrementa renta gravable para ese período.

Cuadro N° 22

EL AJUSTE, C.A. RIF: J-31598875-5 DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EJERCICIO DEL 01/01/2010 AL 31/12/2010				RR AFN C/Planf.
HOJA DE TRABAJO ACTIVOS NO MONETARIOS, DEPRECIABLES (ART. 117)				
a	b	c	d	e
Descripción del Activo	Fecha de Adquisición	IPC mes de Adquisición	IPC mes cierre Ejercicio Anterior	IPC mes cierre Ejercicio Actual
MAQUINARIA (1)	Oct-09	158,00000	163,70000	208,20000
MAQUINARIA (2)	Feb-10	169,10000		208,20000
MOBILIARIO Y EQUIPO	Oct-09	158,00000	163,70000	208,20000
VEHICULO (1)	Feb-10	169,10000		208,20000
VEHICULO (2)	Feb-10	169,10000		208,20000
Total Activos No Monetarios, Depreciables o Amortizables				
	f = (d / c)	g = (e / c)	h	i = (h x f)
Descripción del Activo	Factor de Actualización Ejercicio Anterior	Factor de Actualización Ejercicio Actual	Costo de Adquisición Histórico Ejer. Anterior	Costo de Adquisición Actualizado Ejer. Anterior
MAQUINARIA (1)	1,03608	1,31772	182.000	188.566
MAQUINARIA (2)		1,23122		
MOBILIARIO Y EQUIPO	1,03608	1,31772	76.000	78.742
VEHICULO (1)		1,23122		
VEHICULO (2)		1,23122		
Total Activos No Monetarios, Depreciables o Amortizables			258.000	267.308
	j	k = (j x f)	l = (i-h) - (k-j)	m
Descripción del Activo	Deprec./Amort Acumulada Histórica Ejer. Anterior	Deprec./Amort Acumulada Actualizada Ejer. Anterior	Reajuste Acumulado Ejercicio Anterior	Costo de Adquisición Histórico Ejer. Actual
MAQUINARIA (1)	22.750	23.571	5.745	182.000
MAQUINARIA (2)				123.000
MOBILIARIO Y EQUIPO	9.500	9.843	2.399	76.000
VEHICULO (1)				120.000
VEHICULO (2)				181.000
Total Activos No Monetarios, Depreciables o Amortizables	32.250	33.413	8.144	682.000
	n = (m x g)	o	p = (o x g)	q = (n-m) - (p-o)
Descripción del Activo	Costo de Adquisición Actualizado Ejer. Actual	Deprec./Amort Acumulada Histórica Ejer. Actual	Deprec./Amort Acumulada Actualizada Ejer. Actual	Reajuste Acumulado Ejercicio Actual
MAQUINARIA (1)	239.825	22.750	29.978	50.597
MAQUINARIA (2)	151.441	31.850	39.214	21.076
MOBILIARIO Y EQUIPO	100.147	9.500	12.518	21.128
VEHICULO (1)	147.747	13.300	16.375	24.672
VEHICULO (2)	222.852	21.000	25.856	36.996
Total Activos No Monetarios, Depreciables o Amortizables	862.011	98.400	123.942	154.469

Cuadro N° 22 (Cont.)

Descripción del Activo	r = (q - l)	(Resumen para el asiento fiscal)		
	Reajuste Regular Neto Ejercicio	(1) Reajuste Regular Costos (n-m) - (i-h)	(2) Reajuste Regular Depr./Amrt (p-o) - (k-j)	(3) Reajuste Regular Neto (1) - (2)
MAQUINARIA (1)	44.852	51.259	6.407	44.852
MAQUINARIA (2)	21.076	28.441	7.364	21.076
MOBILIARIO Y EQUIPO	18.729	21.405	2.676	18.729
VEHICULO (1)	24.672	27.747	3.075	24.672
VEHICULO (2)	36.996	41.852	4.856	36.996
Total Activos No Monetarios, Depreciables o Amortiables	146.325	170.704	24.379	146.325
<i>Fuente:</i> Elaboración propia.				

La hoja de trabajo de los activos no monetarios, depreciables, permite observar el resultado que produce el reajuste de dichos activos, al adquirir e incorporar a la empresa activos en fecha diferente, vale decir, octubre 2009 y febrero 2010, el efecto inflacionario por la por tenencia de los mismo se diluye en el tiempo del ejercicio gravable, aún cuando genera incremento de patrimonio y renta gravable, el impacto es menor.

Al comparar el monto de la actualización de los activos monetarios, entre ambos escenarios, es decir, en el Escenario N° 1 la empresa está constituida con mayores activos por lo que la actualización de los mismos refleja un saldo de Bs. 566.177 y en el Escenario N° 2, se aprecia la conformación de pocos activos y su incorporación progresiva, refleja un saldo menor de Bs. 146.325, y por consiguiente una diferencia significativa de Bs. 419.852.

Al proceder con la metodología prevista en la normativa fiscal, se presenta la hoja de trabajo para reflejar los cálculos apropiados para actualizar el aumento de capital del contribuyente.

Cuadro N° 23

EL AJUSTE, C.A. RIF: J-31598875-5 DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EJERCICIO DEL 01/01/2010 AL 31/12/2010				RR Aumento Patri. C/Planf.	
HOJA DE TRABAJO AUMENTOS DE PATRIMONIO (ART. 114 NUMERAL 1): CAPITAL Y OTRAS CUENTAS SIMILARES					
a	b	c	d	e = (c / d)	f
Descripción del Aumento	Fecha del Aumento	IPC Cierre Ejercicio	IPC mes del Aumento	Factor de Actualización	Monto Histórico del Aumento
Aumento de Capital	ene-10	208,20000	166,50000	1,25045	200.000
Total Aumentos de Capital					200.000
		g = (f x e)	h = (g - f)	i (Resumen p/ asiento fiscal)	
Descripción del Aumento	Monto del Aumento	Reajuste por Inflación Ejercicio	Reajuste Aumento (h)	Reajuste (Disminución) (h)	
Aumento de Capital	250.090	50.090	50.090	0	
Total Aumentos de Capital	250.090	50.090	50.090	0	

Fuente: Elaboración propia.

De acuerdo a la normativa, se consideran aumentos de patrimonio, los aumentos de capital social del contribuyente, los aportes personales que haga el empresario o accionista, y cualquier otra cantidad que los propietarios del establecimiento o negocio, aporten dentro del ejercicio tributario que aumente el patrimonio neto de la empresa.

Bajo esta premisa, se propuso utilizar la herramienta de planificación fiscal al decretar un aumento de capital por medio de la compra de acciones por Bs. 200.000, al inicio del ejercicio gravable enero 2010, con la finalidad de incrementar el patrimonio, ya que al multiplicar el monto histórico del aumento por el factor de actualización, el efecto inflacionario se dispersa en el tiempo, ocasionando una disminución en la cuenta del reajuste por inflación, y por consiguiente genera menor renta gravable.

Seguidamente se muestra la hoja de trabajo que se utiliza para realizar los cálculos de la actualización del decreto de dividendos, según lo estipula los artículos 186 de la LISLR y 114 numeral 2 del RISLR.

Cuadro N° 24

a		b	c	d	e = (c / d)
Descripción de la Disminución	Fecha del de la Disminución	IPC Cierre Ejercicio	IPC mes de la Disminución	Factor de Actualización	
Decreto de dividendos	nov-10	208,20000	204,50000		1,01809
Total Disminuciones de Capital					
f		g = (f x e)	h = (g - f)	i (Resumen p/	
Descripción de la Disminución	Monto Histórico de la Disminución	Monto Actualiz. de la Disminución	Reajuste por Inflación del Ejercicio	Reajuste (Disminución) (h)	
Decreto de dividendos	40.000	40.724	724	724	
Total Disminuciones	40.000	40.724	724	724	

Fuente: Elaboración propia.

Se considera disminuciones del patrimonio, los dividendos, utilidades y participaciones análogas distribuidas dentro del ejercicio gravable por la empresa y las restricciones de capital.

El artículo 186 de la LISLR, establece que se acumule en la partida de reajuste por inflación, como un aumento de la renta gravable, el monto que resulte de reajustar las disminuciones de patrimonio ocurridas durante el ejercicio.

En efecto la disminución de patrimonio, reduce la posición monetaria neta (PMN), haciendo que ésta se transforme en menos positiva o más negativa, generando en consecuencia una ganancia monetaria. Una disminución de patrimonio puede ser por reparto de dividendos en efectivo, y estas operaciones implican entrega de dinero (activo monetario), por lo que el contribuyente disminuye su posición monetaria neta, haciéndola tender hacia valores menos positivos o más negativos, con la consiguiente generación de ganancias monetarias.

En este sentido, se propuso usar esta herramienta de la planificación fiscal, referida al decreto de dividendos a finales del ejercicio económico noviembre 2010,

con la intención de reducir el efecto implícito que tiene cualquier salida de dinero, representando para los accionistas o empresarios una disminución patrimonial que se castiga fiscalmente como un aumento de la renta gravable, pues lo que se trata es de mantener el capital contable dentro de la empresa.

Cuadro N° 25

ASIENTOS FISCALES			Asientos 2010 C/Planf.
- 5 -			
FECHA	DESCRIPCIÓN DEL ASIENTO	DEBE	HABER
31/12/2010	Reajuste Regular por inflación	40.360	
	Actualización de Patrimonio		40.360
	P/Registrar la actualización del patrimonio neto inicial		
- 6 -			
FECHA	DESCRIPCIÓN DEL ASIENTO	DEBE	HABER
31/12/2010	Inventario de Mercancía	17.443	
	Reajuste Regular por inflación Inv. Merc.		17.443
	P/Registrar la actualización del inventario de mercancías		
- 7 -			
FECHA	DESCRIPCIÓN DEL ASIENTO	DEBE	HABER
31/12/2010	Reajuste Regular por inflación	50.090	
	Actualización del patrimonio		50.090
	R/Registrar el aumento de capital		
- 8 -			
FECHA	DESCRIPCIÓN DEL ASIENTO	DEBE	HABER
31/12/2010	Reajuste Regular por inflación	724	
	Actualización del patrimonio		724
	R/Registrar el decreto de dividendos		
- 9 -			
FECHA	DESCRIPCIÓN DEL ASIENTO	DEBE	HABER
31/12/2010	Maquinarias	79.700	
	Mobiliario y equipo	21.405	
	Vehículos	69.598	
	Depreciación acumulada Maquinarias		13.772
	Depreciación acumulada Mobiliario y equipo		2.676
	Depreciación acumulada Vehículos		7.931
	Reajuste Regular por inflación Activos		146.325
	R/Registrar la actualización de los activos fijos depreciables		
- 10 -			
FECHA	DESCRIPCIÓN DEL ASIENTO	DEBE	HABER
31/12/2010	Reajuste Regular por inflación	72.595	
	Actualización del patrimonio		72.595
	R/Registrar traslado de saldos de las cuentas.		

Fuente: Elaboración propia.

Para dar cumplimiento con la normativa fiscal, se realizaron los asientos en los libros de la contabilidad fiscal del contribuyente, de las actualizaciones que originaron las cuentas de actualización del patrimonio neto inicial, los activos fijos depreciables y el traslado de saldos durante el ejercicio económico.

Por otra parte, se presenta los saldos de movimientos de las cuentas de actualización de patrimonio y la cuenta de reajuste por inflación, durante el ejercicio 2010.

Cuadro N° 26

				RR Mov. Ctas. T
Movimiento de las cuentas: Actualización de Patrimonio y Reajuste por Inflación				
ACTUALIZACIÓN DE PATRIMONIO				
		40.360		RR PN(I) C/Planf.
		50.090		RR Aumento Patri. C/Planf.
		724		RR Disminución Patrim. C/Planf.
		72.595		Traslado de saldos
		163.768		
REAJUSTE POR INFLACIÓN				
RR PN(I) C/Planf.	40.360	17.443		RR Inv. C/Planf.
RR Aumento Patri. C/Planf.	50.090	146.325		RR AFN C/Planf.
RR Disminución Patrim. C/Planf.	724			
	91.173	163.768		
Traslado de saldos	72.595	72.595		

Fuente: Elaboración propia.

El saldo deudor de la cuenta de reajuste por inflación, es una disminución de la renta gravable, se traspasa a la partida de actualización de patrimonio, la cantidad de Bs. 72.595, tal como lo establece el artículo 109 de la LISLR, mediante el registro del asiento en la contabilidad fiscal.

Finalmente se presenta la estructura del balance general fiscal actualizado, toda vez que la LISLR en su artículo 192, dispone que los contribuyentes deberán llevar un libro adicional fiscal en donde, entre otras cosas, deberán reflejar:

(a) El balance general fiscal actualizado inicial (final al cierre del ejercicio gravable anterior, 2009) reajustado con la variación del IPC experimentada

durante el ejercicio gravable. Este balance servirá de base para el cálculo del ajuste al patrimonio inicial contenido en el artículo 184 de la LISLR,

(b) Balance general fiscal actualizado final, incluyendo todos los asientos y exclusiones previstas en la ley, donde se muestren en el patrimonio en forma separada, las cuentas reajuste por inflación, actualización del patrimonio.

(c) Conciliación entre los resultados históricos del ejercicio y la renta gravable.

Cuadro N° 27

EL AJUSTE, C.A.				RR BFA C/Planf.
RIF: J-31598875-5				
DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
EJERCICIO DEL 01/01/2010 AL 31/12/2010				
BALANCE GENERAL FISCAL ACTUALIZADO				
Descripción	Saldo	Ajustes por Inflación		Saldo
	Contable	Db	Cr	Fiscal
ACTIVO				
ACTIVO CIRCULANTE				
CAJA Y BANCOS	2.227.890			2.227.890
CUENTAS POR COBRAR	850.000			850.000
INVENTARIOS	50.000	17.443		67.443
TOTAL CIRCULANTE	3.127.890			3.145.333
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO				
MAQUINARIAS	305.000	79.700		384.700
DEPREC ACUM MAQUINARIA	(54.600)		(13.772)	(68.372)
MOBILIARIO Y EQUIPO	76.000	21.405		97.405
DEPREC ACUMULADA MOBILIARIO Y EQUIPO	(9.500)		(2.676)	(12.176)
VEHICULOS	301.000	69.598		370.598
DEPRECIACION ACUMULADA VEHÍCULOS	(34.300)		(7.931)	(42.231)
TOTAL PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	583.600			729.925
TOTAL ACTIVOS	3.711.490			3.875.258
PASIVO Y CAPITAL				
CUENTAS POR PAGAR	350.000			350.000
TOTAL PASIVO	350.000			350.000
CAPITAL				
CAPITAL SOCIAL	2.452.000			2.452.000
UTILIDADES NO DISTRIBUIDAS	295.260			295.260
RESERVA LEGAL	614.230			614.230
ACTUALIZACIÓN DEL PATRIMONIO			163.768	163.768
TOTAL CAPITAL	3.361.490			3.525.258
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	3.711.490			3.875.258

Fuente: Elaboración propia.

Las partidas del balance general, están representadas en moneda al 31/12/2010, al balance contable se le sumaron y restaron los ajustes fiscales, los cuales permitieron conocer el monto del patrimonio neto fiscal a la fecha, y por consiguiente el Balance General Fiscal Actualizado.

Al comparar el saldo de la cuenta de actualización del patrimonio, entre ambos escenarios, se observa que en el Escenario N° 1, el monto del reajuste por inflación es de Bs. 588.168 y en el Escenario N° 2, el monto del reajuste por inflación es de 163.768, apreciándose una diferencia significativa la cual fue ocasionada por el uso de diferentes herramientas de planificación tributaria, que le permitieron al contribuyente obtener una menor renta gravable, generando menor carga impositiva.

ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE AMBOS ESCENARIOS

AJUSTE INICIAL

AJUSTE INICIAL DEL INVENTARIO DE MERCANCÍA

Cuadro N° 28

Escenario N° 1	Escenario N° 2	Diferencias
<p>Se compararon a valores históricos el inventario final, con el inventario inicial, resultando el inventario final menor al inventario inicial, indicando que el inventario final proviene del inventario inicial, en este caso, se ajustó íntegramente en proporción al inventario inicial (ajustado).</p> <p>Inv. (f) < Inv. (i) = Actualización 95.000 < 120.000 = 3.427</p>	<p>Se compararon a valores históricos el inventario final, con el inventario inicial, resultando el inventario final menor al inventario inicial, significando que proviene del inventario inicial, ajustándose íntegramente en proporción al inventario inicial (ajustado).</p> <p>Inv. (f) < Inv. (i) = Actualización 60.000 < 120.000 = 2.165</p>	<p>La diferencia que se aprecia específicamente en el segundo escenario, es significativa debido a la aplicación de una de las herramientas de planificación, referida a mantener menor inventario al cierre del ejercicio económico, lo que genera menor renta gravable.</p>

Fuente: Cuadros N° 3 y 15 del Ajuste inicial del inventario de mercancías.
El Ajuste, C.A.

AJUSTE INICIAL DE LOS ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES

Y CÁLCULO DEL 3% DEL (RAA)

Cuadro N° 29

Escenario N° 1	Escenario N° 2	Diferencias
<p>La inscripción en el registro de los activos actualizados, constituidos por (dos maquinarias, edificio, mobiliario y dos vehículos) ocasiona un tributo del 3%, del costo de adquisición histórico, en este caso el costo total de los activos es de Bs. 2.332.000.</p> <p>Ajuste inicial neto * 3% = Impuesto a pagar 76.402 * 3% = 2.292</p>	<p>La inscripción en el registro de los activos fijos depreciables, constituidos por (dos maquinarias, mobiliario y dos vehículos) ocasiona un tributo del 3%, del costo de adquisición histórico, en este caso el costo total de los activos era de Bs. 258.000.</p> <p>Ajuste inicial neto * 3% = Impuesto a pagar 9.075 * 3% = 272</p>	<p>La diferencia que se observa entre ambos escenarios, radica en la composición de los activos al momento de iniciar la empresa. El escenario N° 1, refleja un elevado monto del impuesto a pagar, sin embargo, en el escenario N° 2, se aprecia que al hacer uso de la herramienta de planificación, al momento de constituir la empresa con el mínimo de activos, disminuye el impuesto a pagar por ese concepto.</p>

Fuente: Cuadros N° 4 y 16 del Ajuste inicial de los activos fijos depreciables El Ajuste, C.A.

BALANCE GENERAL FISCAL ACTUALIZADO

Cuadro N° 30

Escenario N° 1	Escenario N° 2	Diferencias
Todas las partidas están representadas en moneda al 31/12/2009, permitiendo conocer el monto del patrimonio neto fiscal a la fecha. Observando que el saldo de la cuenta de actualización de patrimonio es de Bs. 79.829.	Todas las partidas están representadas en moneda al 31/12/2009, permitiendo conocer el monto del patrimonio neto fiscal a la fecha. Observando que el saldo de la cuenta de actualización de patrimonio es de Bs. 11.240.	La cantidad que refleja la partida de actualización del patrimonio, en ambos escenarios se debe a la implementación de ciertas herramientas del planificación, que permitieron disminuir la renta gravable y por consiguiente menor carga impositiva, logrando contrarrestar el efecto inflacionario del período.

Fuente: Cuadros N° 7 y 19 Balance General Fiscal Actualizado. El Ajuste, C.A.

ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE AMBOS ESCENARIOS
REAJUSTE REGULAR
ACTUALIZACIÓN DEL PATRIMONIO NETO INICIAL

Cuadro N° 31

Escenario N° 1	Escenario N° 2	Diferencias
<p>Para obtener la verdadera variación del patrimonio neto, se ajustaron las partidas a la fecha de cierre del ejercicio anterior (31/12/2009), a fin de actualizarlas y cuantificar la variación en el patrimonio neto final, resultado el saldo de la cuenta de Reajuste por inflación la cantidad de Bs. 43.012.</p>	<p>Para obtener la verdadera variación del patrimonio neto, se ajustaron las partidas a la fecha de cierre del ejercicio anterior (31/12/2009), a fin de actualizarlas y cuantificar la variación en el patrimonio neto final, resultado el saldo de la cuenta de Reajuste por inflación la cantidad de Bs. 40.360.</p>	<p>Se considera patrimonio neto fiscal, la diferencia entre el total del activo y pasivo del ejercicio anterior al (31/12/2009), incluyendo las actualizaciones y las exclusiones autorizadas en la LISLR y el RISLR, a fin de obtener la verdadera variación del patrimonio neto, se observa una diferencia de Bs. 2.652 entre ambos escenarios. El escenario N° 2, refleja el efecto positivo que causa la implementación de políticas de planificación fiscal con la finalidad de disminuir el impacto inflacionario.</p>

Fuente: Cuadros N° 9 y 20 del Reajuste regular actualización del patrimonio neto inicial. El Ajuste, C.A.

REAJUSTE REGULAR DEL INVENTARIO DE MERCANCÍA

Cuadro N° 32

Escenario N° 1	Escenario N° 2	Diferencias
<p>Se compararon a valores históricos el inventario final, con el inventario inicial, resultando el inventario final menor al inicial, significando que el saldo del inventario final proviene del inicial, se ajustó íntegramente en proporción al inventario inicial (ajustado).</p> <p>Inv. (f) < Inv. (i) = Actualización 80.000 < 95.000 = 21.991</p>	<p>Se compararon a valores históricos el inventario final, con el inventario inicial, resultando el inventario final menor al inicial, significando que el saldo del inventario final proviene del inicial, ajustándose íntegramente en proporción al inventario inicial (ajustado).</p> <p>Inv. (f) < Inv. (i) = Actualización 50.000 < 60.000 = 17.443</p>	<p>Como se puede observar, en ambos escenarios el inventario final es menor que el inventario inicial, ajustándose íntegramente en proporción al inventario inicial (ajustado).</p> <p>La diferencia radica en la implementación de las herramientas de planificación, como es el mantener poco inventario al cierre del ejercicio, el cual incide en el saldo del inventario final, tomándose éste saldo inicial para el ejercicio del año siguiente.</p>

Fuente: Cuadros N° 10 y 21 del Reajuste regular del inventario de mercancía. El Ajuste, C.A.

REAJUSTE REGULAR DE LOS ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES

Cuadro N° 33

Escenario N° 1	Escenario N° 2	Diferencias
<p>Al reajustar el costo actualizado de los activos fijos depreciables existentes al cierre del ejercicio gravable (dos maquinarias, un edificio, mobiliario y dos vehículos), la actualización de dichos activos alcanzó un monto de en Bs. 566.177. Incrementándose la renta gravable producto del efecto inflacionario, que ocasiona la existencia de activos fijos depreciables.</p>	<p>Al reajustar el costo actualizado de activos existentes al cierre del ejercicio gravable, en ese caso se incorporaron en febrero 2010 (una maquinaria y dos vehículos) al actualizarlos refleja un monto de Bs. 146.325. Cifra que está representa por la aplicación de una de las herramientas de planificación tributaria, como es la adquisición de activos depreciables, en el primer trimestre del ejercicio económico de la empresa.</p>	<p>La diferencia que se observa entre ambos escenarios está relacionada con la actualización de los activos fijos depreciables, sin embargo, en el escenario N° 2 se refleja un incremento en menor cuantía con respecto al escenario N° 1, considerando que la empresa se inició con un monto menor de activos fijos y que realizó la incorporación de nuevos activos al inicio del ejercicio 2010, como resultado de las estrategias de planificación, dirigidas a minimizar el efecto inflacionario, incrementando el patrimonio y disminuyendo la renta gravable.</p>

Fuente: Cuadros N° 11 y 22 del Reajuste regular de los activos fijos depreciables. El Ajuste, C.A.

REAJUSTE REGULAR

AUMENTO DE PATRIMONIO

Cuadro N° 34

Escenario N° 1	Escenario N° 2	Diferencias
	En enero del año 2010, se decretó un aumento de capital, por medio de la compra de acciones por la cantidad de Bs. 200.000, con la finalidad de incrementar el patrimonio.	En el escenario N° 1, no se decretó aumento de capital, y en el escenario N° 2 se utilizó la herramienta de planificación fiscal, referida a decretar aumento de capital al inicio del ejercicio económico, con la finalidad de incrementar el patrimonio y disminuir la renta gravable.

Fuente: Cuadros N° 23 del Reajuste regular aumento de patrimonio.
El Ajuste, C.A.

REAJUSTE REGULAR

DISMINUCIÓN DE PATRIMONIO

Cuadro N° 35

Escenario N° 1	Escenario N° 2	Diferencias
	Se propuso usar la herramienta de planificación tributaria, relacionada al reparto de dividendos en efectivo a finales del ejercicio económico en noviembre de 2010.	El uso de esta herramienta de planificación tributaria, referida al reparto de dividendos en efectivo a finales del ejercicio económico, permitió aminorar el efecto que produce el reajuste de patrimonio durante ese período, puesto que incrementa la renta gravable.

Fuente: Cuadros N° 24 del Reajuste regular aumento de patrimonio.
El Ajuste, C.A.

BALANCE GENERAL FISCAL ACTUALIZADO

Cuadro N° 36

Escenario N° 1	Escenario N° 2	Diferencias
<p>Las partidas del balance general, están representadas en moneda al 31/12/2010, al balance contable se le suman o restan los ajustes fiscales, permitiendo conocer el monto del patrimonio neto fiscal a la fecha, resultando el Balance General Fiscal Actualizado, teniendo en consideración el saldo de la cuenta de Actualización del Patrimonio en Bs. 588.168</p>	<p>Igualmente las partidas del balance general, están representadas en moneda al 31/12/2010, al balance contable se le suman o restan los ajustes fiscales, permitiendo conocer el monto del patrimonio neto fiscal a la fecha, resultando el Balance General Fiscal Actualizado, teniendo en consideración el saldo de la cuenta de Actualización del Patrimonio en Bs. 163.768</p>	<p>Al analizar ambos escenarios se observa una importante diferencia, toda vez que se tomaron en consideración las herramientas de planificación, (aumento y disminución de capital en momentos diferentes) en cuanto al aumento de patrimonio, se realizó mediante la compra de acciones por Bs. 200.000, procurando incrementar el patrimonio neto y por consiguiente aminorar la renta gravable, asimismo la disminución del patrimonio, se realizó por medio del decreto de dividendos por Bs. 40.000 a finales del ejercicio, con el propósito de reducir el efecto implícito que tiene cualquier salida de dinero. El uso de las diferentes herramientas de planificación fiscal le permite al contribuyente obtener un ahorro fiscal de Bs. 442.400.</p>

Fuente: Cuadros N° 14 y 27 del Balance General Fiscal Actualizado.
El Ajuste, C.A.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Una vez realizado el análisis de los resultados, seguidamente se indican las conclusiones asociadas a cada objetivo específico de la investigación.

Objetivo Específico N° 1. Identificar la normativa legal prevista para el ajuste por inflación fiscal.

El fenómeno inflacionario causa efectos distorsionantes sobre el régimen fiscal, lo cual constituye una realidad que no puede ser ignorada por el legislador, porque alteran el equilibrio de la justicia tributaria y aumentan injustificadamente tanto la base imponible como la incidencia del impuesto.

El sistema de ajuste por inflación entró en vigencia a partir del año 1993, previsto en la LISLR con la intención de difundir los aspectos relacionados con la inflación, y disminuir la posibilidad de atenuar la carga tributaria, de acuerdo con lo previsto por el legislador se estableció que todos los entes económicos que sean sujetos de tributación en materia de impuesto sobre la renta, al final de cada ejercicio económico o contable, deberán reflejar en sus estados financieros, la ganancia o pérdida habida en el ejercicio, por causa de la inflación.

En este sentido, el contribuyente debe actualizar el patrimonio fiscal, como punto de partida del sistema de ajuste por inflación, ello se logra a través de la actualización de los activos y pasivos no monetarios existentes a la fecha del

ajuste inicial, utilizando la cuenta de actualización de patrimonio, la cual revela el monto de la actualización inicial por el ajuste por inflación, si este ente económico tributa sobre la ganancia neta contable obtenida durante el ejercicio, sin tomar en cuenta el índice inflacionario del período, tributa sobre una ganancia ficticia, sobrestimada o subestimada, y por ende pagaría un impuesto indebido.

Adicionalmente el contribuyente debe cumplir con los deberes formales establecidos en la norma, de llevar los libros de control fiscal donde se registrarán todas las operaciones que sean necesarias de conformidad con las normas, condiciones y requisitos previstos en la LISLR y RISLR.

Objetivo Específico N° 2. Describir las teorías que fundamentan la planificación tributaria.

Motivado a los constantes cambios que el sistema tributario ha venido presentando a partir de 1993, la planificación tributaria se ha enfatizado aún más, por lo que los distintos empresarios se han visto en la necesidad de proyectarse preventivamente, a efectos de disminuir sus erogaciones tributarias, corrigiendo sus procesos administrativos y contables para conferirle a la administración tributaria la cantidad justa, evitando sanciones pecuniarias y/o privativas de libertad o cierres comerciales previstas en el COT.

La planificación fiscal es un proceso que consiste en tomar en consideración todos los factores fiscales relevantes, a la luz de los factores no fiscales, a fin de determinar: “cuándo”; “cómo” y “con quién”, establecer relaciones y realizar transacciones y operaciones con el fin de mantener lo más baja posible la carga fiscal que recae sobre los hechos y las personas, al mismo tiempo que se realizan los negocios y se alcanzan otros objetivos personales.

Para que la planificación tributaria adoptada o ejecutada por una empresa sea correcta, se requiere que dicha planificación: Se adecue a la legislación; no

sea adversa a la opinión de los autores y a la jurisprudencia jurisdiccional, y; no abuse de las formas legales, sólo así se estará en presencia de una planificación seria, sustentable y debatible por ante los tribunales.

La metodología de la planificación tributaria, se basa entonces en la evaluación de la organización, los tributos que la afectan, entre otros aspectos, para luego con los datos obtenidos, profundizar su estudio, y desarrollar esquemas de ahorro fiscal con total cumplimiento de las normas legales. Por otra parte, cuando en una organización no se consideran los impuestos, en las transacciones económicas, se están sobre estimando los ingresos y subestimando los egresos, por lo que se traduce automáticamente en una sobre estimación de las utilidades, obteniéndose por ende una información incompleta que puede conducir a errores al momento de la toma de decisiones.

La planificación tributaria es un instrumento que le permite a las organizaciones, disminuir el monto a incurrir por concepto de impuestos sin interferir en el desenvolvimiento cotidiano de sus actividades y sin cometer ningún tipo de infracción. Este tipo de planificación le permite a las organizaciones adoptar alternativas o estrategias que dentro del marco legal vigente proporcionen una erogación justa de su carga tributaria sin dejar de cumplir con su obligación hacia el Estado y de esta forma poder preservar su patrimonio para continuar con su funcionamiento económico, permaneciendo activa dentro del mercado competitivo; también es utilizada como parámetro para tomar decisiones, por lo que ayuda a reducir la crisis, de mejor uso a los recursos y define las prioridades.

Objetivo Específico N° 3. Estudiar las herramientas de la planificación tributaria.

La planificación tributaria, consiste en un conjunto de alternativas legales que puede utilizar un contribuyente durante uno o varios períodos fiscales, con

el propósito de liquidar el impuesto que estrictamente debe pagarse a favor del Estado, siempre sujeto a la correcta aplicación de las normas vigentes, además exige que el contribuyente aplique las normas contables y fiscales correctamente, sin este requisito previo, cualquier herramienta de planificación que se aplique no producirá los resultados esperados.

En este sentido, la planificación tributaria va de la mano con la planificación estratégica del ente económico, es decir, que la herramienta a utilizarse debe corresponder a los planes a largo, mediano y corto plazo de acuerdo a sus realidades económicas, no obstante, existen algunas herramientas que podrían ayudar en esa toma de decisiones, destacando alguna de ellas: (a) Aumentos de capital al principio del ejercicio, contribuyendo a disminuir la renta gravable, (b) Venta de inventarios para el caso de aquellas empresas que movilizan inventario, dependiendo del tipo de actividad que se realice; el objetivo es retener poco inventario en existencia al momento del cierre del ejercicio fiscal o tener una rotación alta de los mismos para que no requieran ser ajustados por inflación, (c) Depreciación de los activos, realizar un cambio o aceleración de la vida útil de los activos fijos, previa autorización de la administración tributaria, (d) Exclusivamente para el caso de empresas pertenecientes a un mismo grupo y cuyo períodos contables sean diferentes, modificar la fecha de inicio del ejercicio contable de la empresa, al igual que el cambio de la vida útil de los activos, previa solicitud ante la administración tributaria, (e) Distribución de dividendos o utilidades a los accionistas, al final del ejercicio económico.

Objetivo Específico N° 4. Detectar la viabilidad del ajuste por inflación fiscal como instrumento de planificación tributaria.

El ajuste por inflación, en definitiva, es de carácter eminentemente jurídico, económico y contable, al igual que lo son las tradicionales figuras de depreciación y de la amortización. Jurídico, porque dicho proceso está incluido

en normas tributarias, específicamente en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento; de carácter económico, ya que la inflación es un proceso netamente económico, y además por tratarse de una variable que determina el ajuste del nivel general de precios motivada habitualmente por el desajuste entre la demanda y la oferta de bienes y servicios; y, de carácter contable, por estar dispuesto en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aun cuando difieren en ciertos aspectos la actualización según el impuesto, respecto de la actualización de acuerdo a los principios contables, y a tales efectos se debe realizar asientos de regularización, tanto en el ajuste inicial como en los sucesivos reajustes regulares, a fin de obtener una base imponible que sea una base real, lo más ajustada posible a la realidad económica.

El objeto principal del reajuste regular por inflación consiste en determinar el incremento o disminución de los activos y pasivos no monetarios y las partidas que integran el patrimonio neto del contribuyente resultante en cada ejercicio fiscal, el cual determinará la ganancia o pérdida por efectos inflacionarios, que sumados al resultado de las operaciones comerciales del contribuyente, dentro del ejercicio fiscal, permitirán obtener la renta gravable o pérdida según sea el caso.

De acuerdo al análisis realizado a través del estudio de un caso práctico, desarrollándose en dos escenarios, el primero de ellos, se efectuó por medio de la aplicación de los procedimientos establecidos en la normativa legal para llevar a cabo el ajuste inicial por inflación y posteriormente el reajuste regular, para la empresa dedicada a la actividad comercial de compra y venta de artículos de telecomunicaciones, y sujeta al sistema de ajuste por inflación, y en el segundo escenario se aplicó la misma normativa, con la diferencia de que en este escenario se realizó bajo el enfoque de la planificación tributaria, entre las que se mencionan: conformación de pocos activos fijos depreciables al inicio del ejercicio económico y al año siguiente incorporar el resto de los activos; decretar aumento de capital a comienzo del ejercicio económico y finalmente decretar

dividendos al final del ejercicio, con la finalidad de aminorar la renta gravable durante los dos períodos contables, las situaciones que se plantearon en la presente investigación, se realizaron con el propósito de contrastar ambos escenarios, permitiendo detectar la factibilidad del ajuste por inflación fiscal, como un instrumento de planificación tributaria, toda vez que en los resultados obtenidos en el segundo escenario, se aprecian diferencias significativas en la disminución de los saldos que conforman las partidas del patrimonio neto del contribuyente, reflejándose en menor renta gravable y por consiguiente disminución en la determinación del impuesto sobre la renta

Recomendaciones

Una vez expuestas las conclusiones de la investigación, se presentan las recomendaciones orientadas disminuir la renta gravable del contribuyente, mediante el uso de la planificación, ya que existen ciertos acontecimientos que inducen a las empresas a estudiar todas aquellas posibilidades estratégicas y legales que le permitan seguir desarrollándose favorablemente en medio de esas circunstancias que conforman el escenario económico nacional actual. Es importante tener presente una serie de aspectos a considerar para realizar una óptima planificación fiscal, y un eficiente manejo de los impuestos que le permitan el logro de los objetivos establecidos en una empresa, se deben analizar los objetivos propios del fin u objetivo social, antes de dar inicio al ejercicio económico, o antes de emprender el desarrollo de cualquier actividad relativa al objeto económico del contribuyente, en este sentido, se debe estudiar el ámbito de aplicación y alcance desde el punto de vista legal, económico y financiero, con el fin de determinar cuál será el marco jurídico aplicable más favorable en el futuro que incida en la determinación de los impuestos.

En este orden de ideas, se recomienda a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y sujetos al sistema de ajuste por inflación, considerar como

políticas contables la implementación de la planificación tributaria, usando como herramientas las siguientes: establecer aumentos de capital al principio del ejercicio, con el propósito de disminuir la renta gravable, por cuanto los aumentos de capital se contemplan como partidas deducibles del impuesto sobre la renta, al hacerlo al principio del ejercicio se aprovecha el efecto inflacionario y la carga se distribuye en los doce meses siguientes antes de la próxima declaración, programar las compras gradualmente, manteniendo una rotación alta de inventarios, con el objeto de que exista poco inventario al momento del cierre del ejercicio fiscal; fijar la vida útil de los activos fijos depreciables a mediano plazo, con la finalidad de reducir el gasto por depreciación, ya que dicho gasto es deducible para efectos del impuesto sobre la renta, establecer la distribución de dividendos o utilidades a los accionistas, al final del ejercicio económico, puesto que constituye una disminución del patrimonio, por cuanto reduce el capital, significando un aumento de la renta gravable, pero el efecto inflacionario es menor.

El uso de estas herramientas, proporcionan el escudo fiscal necesario para que los contribuyentes puedan paliar el efecto inflacionario que padece la economía venezolana.

REFERENCIAS

Fuentes Bibliográficas:

- Arias, F. (2006). *El proyecto de Investigación. Introducción a la metodología científica*. 5ta. Edición. Editorial Episteme. Caracas-Venezuela.
- Conde, (2002). *Importancia de la Planificación Tributaria en Época de Crisis*. Trabajo de Grado presentado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria no publicado. Universidad Centroccidental “Lisandro Alvarado”
- Freites, I. (2003). *El ajuste por inflación fiscal*. Adaptado a la Ley de Impuesto Sobre la Renta (28/12/2001) y a su Reglamento (24/09/2003). Librería J. Rincón. Barquisimeto - Venezuela.
- Garay, J. (2009). *Ley de Impuesto Sobre la Renta*. Editorial Corporación AGR, S.C. Caracas.
- Garay, J. (2007). *Reglamento de Impuesto Sobre la Renta*. Corporación AGR, S.C. Caracas.
- George, S. (1986). *Planeación Estratégica*. 5ta. Edición. Editorial Continental, S.A. México.
- Hidalgo, A. (2010). *Planificación Tributaria Una Alternativa Legítima para el Contribuyente. Temas Sobre Gerencia Tributaria en Venezuela*. Los Ángeles Editores. Maracaibo Estado Zulia.
- Hurtado, J. (2000). *Metodología de la Investigación Holística*. Editado por Fundación Sypal. Caracas Venezuela.
- Hurtado León, I. (1999). *Paradigmas y Métodos de Investigación en tiempos de cambio*. Edición: Episteme Consultores Asociados C.A. 3era. Edición. Valencia-Venezuela.
- Jarach, D. (1993). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo S.A.C.I. Argentina.

- Martínez, A. (2004). *Inflación y Derecho Financiero*. Revista de Derecho Financiero, N° 1. Asociación Venezolana de Derecho Financiero. Editorial Tamher, C.A. Caracas.
- Molina, V. (2006). *Metodología para Ajustar los Estados Financieros en una Economía Inflacionaria*. Talleres Gráficos Universidad de Los Andes.
- Molins, M. (1991). *Planificación, Ciencia de la Praxis Colectiva Eficaz*. Editorial Carthel, C, A. Caracas.
- Moya, E. (2001). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Mobil Libros. Caracas.
- Moya, E. (2006). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Mobil Libros. Caracas.
- Olivares, J. (1999). *Guía práctica de planificación fiscal*. Caracas.
- Parra, A. (2007). *Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Estrategias y Objetivos*. 5ta. Edición. Legis Editores S.A. Colombia.
- Pineda (2002). *Estudio Analítico de las Estrategias de Planificación del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) en Venezuela. Caso: Empresas del Estado Mérida*. Trabajo de Grado presentado para optar al título de Especialista en Rentas Internas no publicado. Universidad de Los Andes, Mérida.
- Ruiz, J. (2008). *Impuesto Sobre la Renta. Manual Didáctico y de Consulta*. 4ta. Edición. Editorial Colson, C.A.
- Ruiz, L. (2003). *Análisis Retrospectivo del Ajuste por Inflación Fiscal Establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta*. Trabajo de Grado presentado para optar al título de Especialista en Rentas Internas no publicado. Universidad de Los Andes, Mérida.
- Rodríguez J. (2007). *Curso Práctico de Impuesto Sobre La Renta*. 5ta. Edición. Caracas-Venezuela.
- Sabino, C. (2007). *El Proceso de Investigación. Una introducción teórico-práctica*. Editorial Panapo. Caracas.
- Toro, J. (1993). *Fundamentos de Teoría Económica*. 2da. Edición. Editorial Panapo, C.A. Caracas.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2006), *Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales*. Caracas – Venezuela. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador

Villegas, H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (9na. Ed.) Buenos Aires-Argentina. Editorial Astrea.

Yanes, J. (1992). *Manual de Ajustes por Inflación*. 2da. Edición. Ediciones Lui C.A. Valencia Venezuela.

Fuentes Legales

Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario 24 de Marzo de 2000.

Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37305 (Extraordinario). 17-10-2001.

Fuentes Electrónicas

Banco Central de Venezuela. Sección Índice de Precios. Consultado en Enero en: <http://www.bcv.org.ve>.

Cazau, P. (2004). Guía de Metodología de la Investigación. Universidad Pedagógica de Durango. [Documento en línea] [Consulta: 2011, Febrero] Disponible en: http://galeon.hispavista.com/pcazau/guia_met.htrn.

Ruiz (2011). Economía en General. Sistema Tributario. [Documento en línea] [Consulta: 2011, Enero] Disponible en: <http://soloeconomia.com/finanzas/tributario-sistema.html>

Ynfante (2011). Planificación fiscal transparente. [Documento en línea] [Consulta: 2011, Febrero] Disponible en: <http://www.fontra.org/docs>.