

Efectos Tributarios Derivados de la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Caso: Venezuela

Peña Molina, Alirio

M.Sc Administración, Mención Finanzas.
Doctor en Educación
Profesor Asociado de la FACES - ULA

*Este artículo es producto de un trabajo de investigación financiado por el CDCHT.ULA

Recibido: 12/06/2007 Revisado: 12/07/2007 Aceptado: 21/09/2007

Resumen

La adopción de las normas Internacionales de Contabilidad acordadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y, anteriormente por la Comisión Nacional de Valores para las empresas que hacen oferta pública de títulos valores, conlleva la adopción de nuevas formas para cuantificar y presentar información financiera que seguramente tendrá efectos sobre la actividad de los negocios. Es importante y necesario estudiar y evaluar tales efectos antes de que las nuevas normas sean de aplicación obligatoria. En el presente análisis se intenta determinar a través de un ensayo hermenéutico, las consecuencias que la adopción de las normas internacionales de contabilidad tendrá para fines tributarios.

Palabras clave: Adopción, normas internacionales, principios de contabilidad, gasto por impuesto, presentación de información financiera.

Abstract

The adoption of the International norms of Accounting agreed by the Federation of College of Public Accountants from Venezuela and, previously for the National Commission of Values for the businesses that do public offering of titles values, involves the new ways to quantify and to present financial information that will surely have effects on the activity of the business. It is important and necessary to study and to evaluate such effects before the new norms are of obligatory application. Presently analysis is tried to determine through a hermeneutic rehearsal, the consequences that the adoption of the international ones of accounting will have for tributary ends.

Key words: Adoption, international norms, principles of accounting, expense for tax, presentation of financial information.

1. Introducción

En un directorio nacional ampliado celebrado en la ciudad de Acarigua, en enero de 2004, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) decidió adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC – NIIF), hecho este muy importante no sólo para la profesión, sino, para el mundo empresarial y financiero del país. En diciembre del mismo año y mediante Resolución 157-2004, la Comisión Nacional de Valores (C.N.V.) estableció que las sociedades que hagan oferta pública de valores en los términos de la Ley de Mercado de Capitales deberían preparar y presentar sus estados financieros ajustados a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's) a partir de los ejercicios económicos que se inicien el 1º de enero de 2006. Esta decisión fue posteriormente derogada en espera de que la FCCPV estableciera las fechas de entrada en vigencia de las citadas normas.

Debe entenderse que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) incluye tanto a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y sus interpretaciones (SIC) emitidas por el disuelto Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés), como a las propias NIIF y sus interpretaciones, es decir, las IFRIC, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB, por sus siglas en inglés) organismo este que sustituyó al IASC en 2001.

En agosto de 2006, la FCCPV acordó la fecha de adopción en Venezuela de las NIIF de la siguiente forma:

1. Para las entidades en general, excepto las que cotizan en el mercado

de valores y las que califiquen como Pequeñas y Medianas Empresas (PYME), la fecha inicial de adopción será la correspondiente al cierre del ejercicio económico que termine el 31 de diciembre de 2008, o la del cierre inmediatamente posterior a esa fecha.

2. Para las Pequeñas y Medianas Empresas (PYME), la fecha inicial de adopción será la correspondiente al cierre del ejercicio económico que termine el 31 de diciembre de 2010, o la del cierre inmediatamente posterior a esa fecha.
3. Para las entidades que cotizan en el mercado de valores, la fecha inicial de adopción será la que establezca la Comisión Nacional de Valores, como organismo regulador.
 - Oportunamente, la FCCPV publicará los criterios que deberán considerarse para la calificación de una entidad como PYME.
 - La adopción de normas internacionales de información financiera y auditoría, deberá cumplir con lo establecido en el plan de adopción de las normas, señaladas anteriormente.
 - La declaración de principios de contabilidad y las normas de auditoría, así como el resto de las publicaciones técnicas emitidas por la FCCPV, permanecerán de uso obligatorio por los profesionales de la contaduría pública hasta las fechas previstas para la entrada en vigencia de las normas internacionales de contabilidad y de auditoría, indicada anteriormente.

Es importante acotar que desde en el año 1997, cuando la FCCPV (2002) promulgó la Declaración de Principios

de Contabilidad N° 0 (DPC 0), Normas Básicas y Principios de Contabilidad, las Normas Internacionales de Contabilidad constituyen el primer orden de supletoriedad para los contadores públicos venezolanos cuando algún aspecto contable no haya sido tratado a través de las declaraciones de principios de contabilidad o las publicaciones técnicas. En virtud de esta disposición y de la escasa normativa existente en el país debemos asumir que desde entonces en Venezuela se está aplicando un importante número de NIIF.

La adopción plena de las normas internacionales de información financiera representa un importante reto tanto para el gremio de los contadores públicos como para la comunidad de negocios y los mercados financieros venezolanos, por las consecuencias que su aplicación puede generar. Se debe reconocer que pocos profesionales de la contaduría tienen un dominio o conocimiento amplio de ellas, lo cual obliga al gremio a establecer un plan de actualización para sus miembros. De igual manera se conoce que las NIIF son normas de cierta complejidad porque están formuladas para grandes corporaciones que operan en economías de países desarrollados.

Las universidades por su parte, deben estar formando a los futuros profesionales de la contaduría en ambiente NIIF ya que cuando los actuales estudiantes se inicien en el ejercicio profesional seguramente deberán hacerlo bajo ese ambiente. Esto requiere introducir cambios importantes en los currículums universitarios para la formación de contadores públicos; de otra manera la formación no sería pertinente y el inicio profesional será mucho más difícil de transitar.

Adoptar las normas internacionales requiere un proceso de aprendizaje

y una previa evaluación de su impacto, especialmente en materia de tributación. No es conveniente esperar que sean de obligatoria aplicación para iniciar el estudio de los efectos que puedan tener sobre los distintos aspectos del mundo profesional y empresarial, entre ellos lo relativo a los cambios en la cuantificación y presentación de la información financiera.

La adopción de las NIIF tendrá consecuencias sobre la cuantificación y presentación de información financiera por parte de las empresas, entre otras razones, porque establecen tratamientos que difieren de las normas vigentes y porque admiten tratamientos alternativos para valorar las transacciones económicas y las estimaciones contables. También las NIIF establecen mayores requerimientos sobre la forma y alcance de la información a revelar a través de las notas a los estados financieros. La FCCPV ha iniciado una evaluación de este hecho, pero es importante que los profesionales, docentes, estudiantes y terceros interesados expresen sus opiniones al respecto.

Entre los efectos derivados de adoptar las normas internacionales de información financiera que se hace necesario evaluar: a) el grado de intromisión de la normativa tributaria sobre la forma en que los contribuyentes deben llevar su contabilidad, b) los cambios sobre la base imponible para la determinar el impuesto sobre la renta c) las diferencias entre las normas existentes y las NIIF a los fines de determinar la utilidad disponible para dividendos y, d) lo relativo a la determinación del gasto por impuesto.

En este estudio se presenta un análisis de los efectos tributarios que derivan de la adopción de las NIIF en Venezuela. El análisis conlleva considerar

dos aspectos fundamentales vinculados al tema: a) El Estado como emisor de regulaciones contables, y b) el impacto de la adopción de las NIIF en los resultados contable y fiscal.

2. El Estado como emisor de regulaciones contables

En Venezuela, desde que en el año 1942 se promulgó la primera Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR), la cual entró en vigencia el primero de enero de 1943, prescribió para los contribuyentes la obligación de “llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados, los libros y registros que la misma Ley y su Reglamento y las demás leyes especiales determinen...” Es decir, desde sus inicios la norma tributaria ha remitido a los principios de contabilidad de aceptación general para que los contribuyentes lleven su contabilidad.

La norma generalizó y no aclaró a cuales principios de contabilidad se refería, sin embargo, no era de presumir que fueran los de otro país, sino, los emitidos por el gremio de contadores en Venezuela y, a partir de 1974, los emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Por el contrario, todo conduce a pensar, y así debe entenderse, que el legislador patrio, desde 1974, remitió a los principios de contabilidad del gremio de los contadores públicos, que constituyen la base generalizada para la presentación de información financiera por la mayoría de las organizaciones empresariales venezolanas.

La consideración del grado de intromisión de la normativa tributaria sobre la forma en que los contribuyentes deben

llevar su contabilidad para presentar información financiera es importante, porque la normativa legal es de aplicación obligatoria frente a los principios de contabilidad emitidos por organismos tanto profesionales como reguladores.

En la reforma realizada a la Ley de Impuesto Sobre la Renta el 28 de diciembre de 2001, publicada en Gaceta Oficial N° 5.566 de la misma fecha, precisó que los contribuyentes deben llevar los libros y registros ajustados a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en la República Bolivariana de Venezuela (VenPCGA) y, el Reglamento de la Ley, dictado mediante Decreto N° 2.607 y publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 del 24 de septiembre de 2003, en el párrafo segundo del artículo 209, precisó que son los emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

La aplicación obligatoria de las normas contables venezolanas (VenPCGA) por parte de los contribuyentes, permite a la administración tributaria contar con registros documentados, sistemáticos, continuos, verificables y con criterios de permanencia en el tiempo, lo cual facilita el examen de los importes declarados para fines fiscales. De esa manera la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta, a través del procedimiento denominado conciliación fiscal de rentas, se sustenta sobre bases confiables y verificables.

La contabilidad provee de normas y procedimientos para el registro sistemático de las operaciones económicas que realizan las organizaciones con el fin de generar información que, entre otras características cualitativas debe ser: comprensible, relevante, fiable y comparable. Octavio (2003), refiriéndose a la promulgación de la primera Ley de

Impuesto Sobre la Renta en Venezuela afirma: “la creación del impuesto sobre la renta contribuyó poderosamente a la organización de las empresas, ante la necesidad de disponer de sistemas contables adecuados” (p. 4)

La contabilidad propende a la mejor organización de los contribuyentes, y aún cuando la misma profesión reconoce que es perfectible, no es menos cierto que constituye un elemento imprescindible a la hora de informar de la situación financiera y de los resultados de las operaciones de las empresas.

Muy a pesar de lo anterior, se puede observar, que el parágrafo cuarto del artículo 104 del vigente Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003) dispone que “para efectos fiscales, el contribuyente deberá valorar sus inventarios históricos en la contabilidad general, antes del ajuste por inflación, por el llamado método de los promedios”. Si no la única, esta es una de las pocas intromisiones que la norma jurídica tributaria venezolana hace en materia de regulación contable. Bien pudo el legislador exigir la valoración del inventario por el método de los promedios a los solos fines tributarios.

Por cierto que algunos abogados tributaristas cuestionaron esta precisión en la reforma de la Ley en 2001, porque en su opinión, los VenPCGA se convirtieron en instrumentos normativos para fines tributarios. Nada más distante de la realidad, como demostraremos más adelante, y porque como se comentó, esta disposición es tan antigua como la Ley misma.

Se concluye así, que la intromisión de la normativa jurídica tributaria venezolana sobre la forma en que los contribuyentes

deben llevar su contabilidad es casi nula. En ese orden de ideas, es importante puntualizar que los contribuyentes deben, por expresa disposición contenida en el artículo 91 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, llevar su contabilidad con apego a los principios de contabilidad emitidos por la FCCPV. En sentido contrario, se puede apreciar una total autonomía de la norma tributaria venezolana respecto a la normativa contable, ya que para determinar el enriquecimiento neto, que es la base imponible a los fines del LISLR, los contribuyentes deben aplicar las disposiciones determinantes de los ingresos, costos y deducciones establecidas en la misma ley.

Esta independencia entre la normativa contable y tributaria lleva a concluir que la legislación tributaria venezolana, a diferencia de lo que ocurre en países como Colombia, no introduce regulaciones de carácter contable. En Colombia es el Estado, a través de reglamentaciones a la Ley del Impuesto a la Ganancia, quien emite las normas de contabilidad que son aplicables no sólo para fines tributarios sino, para producir información financiera. La emisión de estas normas está más orientada a los fines tributarios del Estado que a presentar información financiera para otros usuarios interesados, lo cual acarrea no pocos inconvenientes.

3. Impacto de la adopción de las normas intencionales en los resultados contable y fiscal

3.1 Del resultado contable

Previo a la consideración de si las NIIF afectan o no el resultado (enriquecimiento neto o pérdida) para fines tributarios, veamos los postulados

contables fundamentales para la determinación de la utilidad o pérdida financiera. A este respecto, el párrafo 22 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad (2001), que se transcribe parcialmente, señala: “Con el fin de cumplir con sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero y otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los períodos con los cuales se relacionan.” (p. 56)

Aun cuando el marco conceptual no es una norma contable, contiene los fundamentos básicos sobre los que se sustentan las NIIF y sus tendencias futuras. En materia de ingresos, el párrafo 93 del citado marco conceptual establece: “Los procedimientos adoptados normalmente en la práctica para reconocer ingresos, por ejemplo el requisito de que los mismos deban estar acumulados (o devengados), son aplicaciones de las condiciones para el reconocimiento fijadas en este marco conceptual. Generalmente, tales procedimientos van dirigidos a restringir el reconocimiento como ingresos sólo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (p. 77)

Quedan así sentadas las bases contables para el reconocimiento de los ingresos que define el párrafo 7 de la NIC 18, en los términos siguientes: Ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el período, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las

aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Se puede puntualizar al respecto, que para fines contables, igual que para fines tributarios, la utilidad causa un incremento del patrimonio; sin embargo, para propósitos contables se reconoce durante el período económico en que se causa y no cuando se cobra, que es uno de los criterios que asume la norma tributaria para que esté disponible el enriquecimiento gravable, como revisaremos más adelante.

También conviene señalar que no siempre el reconocimiento contable y tributario del ingreso o del enriquecimiento difiere, porque la ley, en algunos casos, incorpora los criterios de reconocer el ingreso al momento en que se realiza la operación y del devengado, coincidente con el criterio de las NIIF, que no difiere de los VenPCGA vigentes.

En relación con los costos y gastos para fines contables, el párrafo 94 del marco conceptual de las normas internacionales de contabilidad (2001) establece que “Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad.” (p. 72)

Lo anterior equivale a decir, que el gasto debe ser registrado en el momento que se haya reconocido el ingreso que lo causó y por el monto total, medido con fiabilidad. Además, el párrafo 97, también del marco conceptual de las normas internacionales de contabilidad, señala: “Dentro del estado de resultados, se reconoce inmediatamente como tal un gasto cuando el desembolso

correspondiente no produce beneficios económicos futuros, o cuando, y en la medida que, tales beneficios futuros no cumplen o dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activos en el balance general.” (p. 77)

La contabilidad también recurre a las “estimaciones contables” para reconocer un costo o gasto cuando a la fecha de cierre del período económico no es posible medir con fiabilidad su importe. Este procedimiento se utiliza para relacionar en el mismo período el gasto que deriva de pérdidas futuras por inventarios, cuentas por cobrar e indemnizaciones a los trabajadores por despidos injustificados, entre otros, con los respectivos ingresos.

Finalmente, también relacionado con los costos para fines contables, debemos recordar que el importe de los productos vendidos se determina, por disposición del reglamento de la ley de impuesto sobre la renta, con base en el llamado método de los promedios, lo que equivale a decir que no se podrán determinar de acuerdo con otros métodos admitidos por la normativa contable, lo cual equipara el procedimiento contable y el fiscal.

3.1.1. Tratamiento alternativo al costo histórico

Un hecho que puede afectar la determinación de los resultados periódicos por adopción de las NIIF, es el reconocimiento de activos y pasivos cuando éstos admiten un tratamiento distinto o alternativo al costo histórico. Con escasas excepciones, las normas contables vigentes en Venezuela prohíben o limitan tratamientos alternativos que difieran del costo. Las normas internacionales de

información financiera, (2004) señala al respecto: “Sin embargo, las NIIF permiten la revaluación de activos intangibles, de la propiedad, planta y equipo (PPE, por sus siglas en inglés) y de las propiedades de inversión a sus valores razonables. Las NIIF también requieren que se valúen ciertas categorías de instrumentos financieros y otros activos biológicos a sus valores razonables” (p. 1)

De otra parte Alexander y Archer (2006) sostienen que “IASB siempre ha operado sobre la base de que una adherencia estricta al costo histórico no es exigida y, verdaderamente ha reconocido la posibilidad de rechazar la contabilidad del costo histórico como la base normal. Consecuente con este enfoque, dos enfoques alternativos a la medición posterior se permiten bajo la NIC 16. El primero descrito como el modelo de costo, según el cual después de su reconocimiento inicial una partida de propiedad, planta y equipo estará disminuido por la depreciación acumulada y la pérdida por deterioro.”

Según los citados autores, el segundo método es el modelo de revaluación según el cual, “Después de su reconocimiento como un activo, una partida de la propiedad, planta y equipo cuyo valor razonable puede ser medido confiablemente deberá ser registrado a una cantidad revaluada, siguiendo su valor razonable a la fecha de la revaluación... Las revaluaciones se harán con regularidad suficiente para asegurar que el valor registrado no difiera materialmente de la que sería determinada utilizando el valor razonable en la fecha del balance.” (p. 27.15)

En general las NIIF definen al valor razonable como la cantidad por la cual un activo puede ser cambiado o un pasivo liquidado entre partes informadas

y dispuestas en una transacción de libre competencia. NIC 41, agricultura, establece que los productos agrícolas deben ser medidos a su valor razonable menos los gastos de venta estimados en el momento de la cosecha. Esa cantidad se utiliza como sustituto para “costo” para aplicar a los inventarios. El costo de una propiedad de inversión adquirida es el valor razonable de su precio de compra, más cualquier costo directamente atribuible, tal como honorarios, impuestos y otros costos de la transacción.

3.1.2. Diferencias entre VenPCGA y NIIF

También las diferencias entre los VenPCGA vigentes y las NIIF pueden modificar los resultados que se obtendrían al aplicar las últimas. Entre estas diferencias se tienen las que se señalan en el cuadro 1

3.2. Del resultado fiscal (enriquecimiento neto o pérdida)

La consideración de si la aplicación de las NIIF influye el resultado fiscal debe ser estudiada a la luz de las disposiciones de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, más que en las propias NIIF. En efecto, la ley, al definir el hecho imponible (artículo 1º) establece que *los son los enriquecimientos netos determinados según las normas establecidas en la ley*. Es decir, es la norma tributaria quien desarrolla el procedimiento para determinar el enriquecimiento gravable, que generalmente es distinto de la utilidad que se cuantifica de acuerdo a los principios de contabilidad.

En este mismo sentido, en su artículo cuarto la ley dispone: “Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de

restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial del ajuste por inflación previsto en esta Ley” La determinación del enriquecimiento gravable es desarrollado por la Ley en el título segundo, pero su disponibilidad está señalado en el artículo cinco.

Para cierto tipo de actividades sujetos a impuestos proporcionales, tales como la venta de acciones a través de una bolsa de valores en Venezuela, la ley establece que se considera enriquecimiento neto el monto de la operación. También, cuando de rentas presuntas se trata, omite la aplicación del procedimiento tradicional de ingresos menos costos y gastos para determinar el enriquecimiento; en estos casos, la utilidad contable y el enriquecimiento neto fiscal son notoriamente diferentes. No obstante por ser tales diferencias de carácter permanente, no tienen incidencia sobre la determinación del gasto por impuesto.

Entre otras razones causantes de diferencias entre la utilidad contable y la renta fiscal, se encuentran los criterios del “acumulación o del devengo” para fines contables, anteriormente señaladas, y el de “disponibilidad del enriquecimiento” para propósitos tributarios.

Sobre el mismo asunto, la ley de impuesto sobre la renta vigente establece, al definir al enriquecimiento neto, que para ser gravable debe estar disponible. La disponibilidad está desarrollada en el artículo cinco (5) de la misma ley, que establece tres momentos distintos, según el enriquecimiento de que se trate. Estos momentos son: a) cuando se pague, b) cuando se realice la operación, y d) con base en lo devengado. Entre los

Cuadro 1.

Diferencias entre la VenPCGA y los NIIF

DPC	ASUNTO	NIIF	ASUNTO
2	Los costos y gastos normales y necesarios incurridos en la etapa de desarrollo se pueden capitalizar	NIC 38	Se prohíbe capitalizar los costos y gastos normales incurridos en la etapa de desarrollo.
3	Clasifica el impuesto diferido entre corto y largo plazo.	NIC 12	El impuesto diferido se clasifica como no corriente.
7	Permite llevar por el método patrimonial asociadas que realicen actividades diferentes.	NIC 27	Las asociadas con actividades diferentes deben ser consolidadas.
	La plusvalía negativa se presenta en el patrimonio	IFRS 3	La plusvalía negativa se considera un crédito diferido amortizable.
8	La contingencia de pérdida se registra a su valor estimado	NIC 37	Los pasivos contingentes se registran a su valor presente.
9	Los intereses de financiamiento se deben capitalizar.	NIC 23	Los intereses de financiamiento preferiblemente se llevan a resultados.
10	Los estados financieros se ajustan, cuando la inflación anual sobrepase un dígito.	NIC 29	Los estados financieros se ajustan cuando la Inflación acumulada en tres años se aproxima o excede al 100%. Otros criterios a juicio de la gerencia.
12	Moneda funcional es la nacional para empresas domiciliadas.	NIC 21	La moneda funcional es la del ambiente primario en el cual se realizan las operaciones.
13	Admite dos métodos: contrato terminado y porcentaje de avance.	11	No admite el método de contrato terminado.
15	La variación en el valor razonable entre ejercicios se presenta por separado en el patrimonio por su saldo neto.	NIC 39	Debe definirse una política uniforme para tratar las diferencias en el valor razonable de las inversiones. La variación se puede presentar en resultados del período o en el patrimonio por su saldo neto.
	Para pérdidas permanentes reconocidas en resultados, la recuperación posterior no afecta la base contable, se presenta separada en el patrimonio.		Para pérdidas permanentes reconocidas en resultados. La recuperación posterior se presenta en los resultados del período.

Fuente: Elaboración propia.

enriquecimientos que se consideran disponibles en el momento del pago están: los producidos por la venta de bienes inmuebles, las regalías y participaciones análogas, y los dividendos.

Por tanto, el reconocimiento del ingreso (bruto) para fines del impuesto sobre la renta está condicionado al criterio de disponibilidad y a otros condicionantes establecidos en la ley. También la norma legal señala procedimientos especiales en el caso de algunas actividades; entre las que se puede señalar el reconocimiento de los ingresos y costos por contratos de construcción a largo plazo.

Para el caso anterior, la ley establece el criterio de que el ingreso se reconocerá en proporción a lo construido y ofrece la alternativa, cuando el contrato tiene una duración menor de un año pero que afecta a dos ejercicios gravables, de diferir el reconocimiento de ingresos y costos para el año en que se termina la obra. NIC 11 sólo admite reconocer los ingresos y costos con referencia al grado de terminación de la actividad producida por el contrato, cuando el resultado pueda ser estimado con fiabilidad; en caso contrario, los ingresos se reconocerán en la medida que sea posible recuperar lo costos incurridos por causa del contrato. En todo caso, la norma contable no altera de forma alguna el resultado fiscal que como se ha señalado, es autónomo e independiente de la primera.

Al igual que los ingresos, el reconocimiento de los costos y gastos esta condicionado al criterio de disponibilidad. Además, para determinar el enriquecimiento gravable o pérdida, la Ley establece restricciones, limitaciones y en algunos casos rechaza su imputabilidad o deducción. Ejemplo de esto último, es el hecho de que la jurisprudencia patria ha sentenciado que no son deducibles para

fines fiscales las provisiones, apartados y reservas, es decir, los gastos determinados con base en estimaciones a los que recurre con frecuencia la contabilidad.

Sin entrar a considerar otros factores que causan diferencias entre el enriquecimiento neto o pérdida fiscal con el resultado contable, se puede concluir, (luego de considerar la independencia entre la norma tributaria y los principios de contabilidad), que la adopción de las NIIF no tendrán mayor efecto, por no decir ninguno, sobre la determinación del enriquecimiento neto o pérdida fiscal, como tampoco lo tiene la aplicación de las VenPCGA vigentes.

Según Peña (2003), la determinación del enriquecimiento o pérdida fiscal se hace a partir del resultado contable. Los formularios para la declaración definitiva de rentas prevén el vaciado de la información contable de ingresos, costos y deducciones, en bolívares históricos. Este resultado debe ser conciliado para determinar la renta gravable. El procedimiento prevé el siguiente esquema: (ver cuadro 2)

Si se parte de la presunción de que el contribuyente lleva sus registros en bolívares históricos con sujeción a los principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, la administración tributaria tiene una base confiable para revisar lo adecuado de la declaración con sólo

Cuadro 2:

Utilidad o pérdida del ejercicio contable

Mas	Ingresos gravables no contabilizados Costos no imputables contabilizados Gastos no deducibles contabilizados
Menos	Ingresos no gravables contabilizados Costos imputables no contabilizados Gastos deducibles no contabilizados Utilidad o pérdida fiscal

Fuente: Elaboración propia

verificar la conciliación fiscal de rentas. La adopción plena de las NIIF sólo tendrá efecto sobre las partidas y montos de la conciliación fiscal de rentas, más no así, sobre el resultado para fines del impuesto sobre la renta.

Finalmente, el reconocimiento del efecto inflacionario sobre la renta gravable requiere, por parte de la norma tributaria, la realización de un ajuste que también tiene diferencias significativas con el ajuste que para propósitos similares se realiza en la contabilidad. La norma tributaria establece un detallado conjunto de normas que adicionalmente incluye restricciones a la manipulación que pudieran hacerse para generar pérdidas fiscales.

3.2.1 El resultado contable y la utilidad disponible para dividendos

Como se ha analizado anteriormente, la aplicación de las NIIF puede ser la causa que el resultado contable (ganancia o pérdida) de las empresas resulte distinto del que se obtiene de aplicar los VenPCGA. El quantum de la utilidad contable es un factor de primera importancia cuando del gravamen al dividendo se trata. Como se examinó antes, los aspectos que mayor impacto pueden tener en el resultado contable de aplicar las NIIF tienen que ver con la revaluación de algunos activos, así como las diferencias existentes con los VenPCGA.

Adicional a lo antes señalado, otro aspecto que puede dar origen a resultados diferentes es el reconocimiento de pérdidas por deterioro. De acuerdo con NIC 36 “Deterioro de Activos”, el monto registrado de un activo se determina de acuerdo con los principios contables y estándares internacionales pertinentes, luego de lo cual, se determina el valor recuperable del

activo en dicha fecha. Si el valor razonable es menor que el valor registrado, se debe reconocer inmediatamente una pérdida por deterioro, es decir, el valor registrado se reduce hasta el valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor de uso del activo.

Los VenPCGA incluyen la Publicación Técnica (PT) N° 17 “valor de uso y pérdida permanente en el valor de los activos a largo plazo”. De acuerdo con el párrafo 12 de la citada PT, su finalidad es facilitar la interpretación de la valoración de activos fijos relacionados con la actualización de los estados financieros por efectos de la inflación, tanto por el método del nivel general de precios como por el método mixto y, (a) establece criterios para el cálculo del valor de uso y (b) establece el tratamiento contable a ser aplicado en el caso de que cada valor neto actualizado sea superior al valor de uso.

Como se puede observar, a diferencia de la NIIF 36 “Deterioro de Activos”, la PT 17 sólo se aplica en relación con el ajuste por inflación financiero. Al adoptar NIIF la pérdida por deterioro debe ser reconocida sin que tal hecho tenga relación con el ajuste por inflación. Un asunto que habría que preguntarse, es si en la práctica las empresas están aplicando la Publicación Técnica N° 17

También la aplicación de la normativa para presentar información en economías inflacionarias puede afectar la utilidad contable. De acuerdo con los VenPCGA, los resultados deben actualizarse para reconocer el efecto de la inflación cuando esta sobrepase un dígito en un año. De acuerdo con la NIC 29, los efectos de la inflación se deben reconocer cuando la moneda de reporte sea la de un

país con una economía hiperinflacionaria. Dentro de los indicadores a considerar por la gerencia para determinar si la moneda de reporte es hiperinflacionaria, está el hecho de que la inflación acumulada en tres años se aproxima o exceda el 100% o cuando la población general prefiere mantener sus riquezas en activos no monetarios o en una moneda relativamente estable.

Un resultado contable diferente significa que la utilidad disponible para ser repartida como dividendo de acuerdo con las NIIF será mayor o menor que al aplicar los VenPCGA, mientras que la renta neta fiscal gravada, determinada de acuerdo con las disposiciones de la normativa tributaria, no se afecta. El exceso de la renta neta (contable) sobre la renta neta fiscal gravada, (que constituye el enriquecimiento gravable como dividendo), será también diferente, lo cual modificará el monto gravable, con la consecuente incidencia en recaudación por parte de Estado, y será también la causa de un mayor o menor dividendo y gasto por impuesto para el accionista.

En el gráfico 1 se representan tres escenarios sobre un eje de coordenadas, se muestra en el rectángulo izquierdo, la utilidad contable calculada de acuerdo con los VenPCGA; en el rectángulo del centro (NIC's 1) una utilidad menor que resulta de aplicar las NIIF y en el rectángulo de la derecha (NIC's 2) una utilidad mayor, también aplicando las NIIF. La línea punteada (R.N.F.G.) representa la renta neta fiscal que resulta de aplicar la normativa tributaria. La porción de utilidad

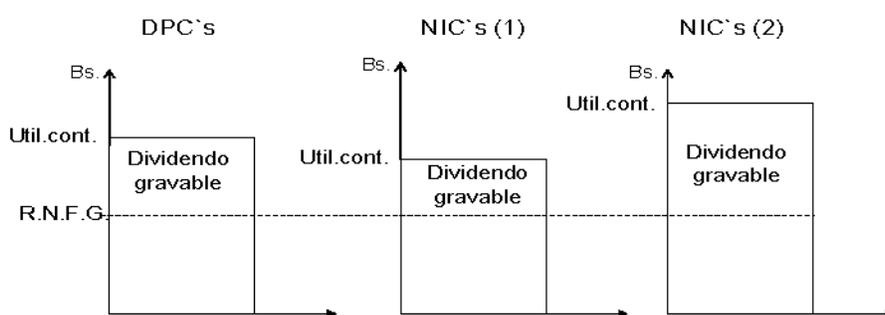


Gráfico 1: Utilidad o pérdida del ejercicio contable

Fuente: Elaboración propia

contable que está por sobre la R.N.F.G. representa el enriquecimiento gravable por dividendos.

Con excepción de lo relacionado con los dividendos, queda demostrado que el temor expresado por algunos abogados tributaristas en relación a que los principios de contabilidad puedan convertirse en instrumentos normativos para fines tributarios, no tiene fundamento.

4. Conclusiones

Se puede afirmar como conclusión, que la adopción de las NIIF tendrá las siguientes consecuencias:

1. Aún cuando en Venezuela hay diferencias importantes entre la normativa contable y tributaria, se puede observar una casi total autonomía e independencia entre ellas. No hay mayor intromisión de la normativa tributaria en el ámbito contable; por el contrario, la normativa tributaria obliga a los contribuyentes a aplicar los principios contables para llevar sus libros y registros. La adopción de las NIIF como principios contables en Venezuela no modificará esa situación.
2. La utilidad contable puede verse modificada en atención a que las NIIF

establecen tratamientos contables distintos, y alternos en otros casos, más allá de los que permiten las DPC emitidos por la FCCPV.

3. Salvo en el caso de los dividendos, el importe del impuesto a la renta que correspondapagaraloscontribuyentes no se verá afectado, ya que la base imponible para el cálculo del tributo se determina de acuerdo con expresas disposiciones de la Ley.
4. La modificación de la renta neta (utilidad contable) que sirve de base para el pago de dividendos, puede conllevar a que la porción del enriquecimiento neto gravable como dividendo difiera de la que resulta de aplicar las normas vigentes y, consecuentemente, la recaudación puede resultar también distinta.

Referencias bibliográficas

Alexander D. y Archer S. (2005) Guía de NIC NIIF 2005-2006. Venezuela. Publicaciones Red Contable. 2005.

FCCPV (2002). **Declaración de Principios de Contabilidad N° 10, Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Inflación.** Caracas. Fondo Editorial del Contador Público.

Normas Internacionales de Información Financiera, Guía de Bolsillo – 2004 (2004). Publicación de PriceWaterhouseCoopers.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.566, del 28 diciembre de 2001.

Normas Internacionales de Contabilidad (2001). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Octavio, J. (2003) La primera Ley de Impuesto Sobre la Renta y las sucesivas reformas de su articulado. Artículo publicado en el libro 60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela. Caracas. AVDT.

Peña, A. (2002). Conciliación Fiscal de Rentas. Publicaciones de la Cátedra de Contabilidad Especializada, FACES – ULA.

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.662, del 24 septiembre de 2003.