



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 CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN
LA EXCLUSIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL PARA LOS
SUJETOS PASIVOS ESPECIALES**
(Un estudio en jurisdicción del Municipio Libertador del Estado Mérida)

Autora: Lcda. Nayleth Zoraya Huiza Mora

Tutora: Abg. Esp. Belkis Albarrán de Bastos

Mérida, Diciembre 2019

C.C. Reconocimiento



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 CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN
LA EXCLUSIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL PARA LOS
SUJETOS PASIVOS ESPECIALES**

(Un estudio en jurisdicción del Municipio Libertador del Estado Mérida)

Trabajo Especial de Grado presentado como requisito para optar al Título de
Especialista en Ciencias Contables, mención Tributos, área Rentas Internas

Autora: Lcda. Nayleth Zoraya Huiza Mora

Tutora: Abg. Esp. Belkis Albarrán de Bastos

Mérida, Diciembre 2019

C.C. Reconocimiento

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 CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN
LA EXCLUSIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL PARA LOS
SUJETOS PASIVOS ESPECIALES**

(Un estudio en jurisdicción del Municipio Libertador del Estado Mérida)

Autor: Nayleth Zoraya Huiza Mora
Tutor: Abg. Esp. Belkis Albarrán de Bastos
Fecha: Diciembre 2019

RESUMEN

Los principios tributarios establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela permiten establecer un equilibrio entre la potestad que tiene el Estado de exigir tributos y el derecho de los contribuyentes a que se apliquen estos tributos de acuerdo a su capacidad contributiva. Dentro de estos se encuentra el Impuesto Sobre la Renta (ISLR), el cual ha estado sometido a una serie de reformas, desde su creación en el año 1942, encontrándose dentro de ellas la exclusión del Ajuste por Inflación (API) fiscal para los Sujetos Pasivos Especiales en el año 2015, motivo por cual se consideró necesario realizar una indagación con la finalidad de analizar el cumplimiento de los principios tributarios en esta exclusión, el estudio estuvo enfocado en una investigación de tipo analítica, comparativa y explicativa, apoyada en un diseño mixto, donde se realizó una revisión documental, basada principalmente en las ponencias publicadas por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, adicional se realizó una investigación de campo, utilizando para ello la aplicación de una entrevista estructurada a los contadores o asesores tributarios, denominados expertos, de los sujetos pasivos especiales, delimitando su estudio a la Parroquia Sagrario, del Municipio Libertador, del Estado Mérida, el cual estuvo conformado por siete (07) expertos, los resultados permitieron evidenciar que no se cumplen los principios tributarios en la exclusión del API fiscal para los Sujetos Pasivos Especiales vulnerando los principios de capacidad contributiva, progresividad, igualdad, justicia y no confiscatoriedad, en vista de tal situación, se recomienda incluir el API fiscal para todos los contribuyentes, sin distinción de condición o sector, reformando el artículo 171 de la Ley de ISLR, de esta manera se estaría garantizando la aplicación de este impuesto sobre la real capacidad económica, depurada de los efectos de la inflación.

Descriptores: Principios tributarios, Impuesto Sobre la Renta, sujetos pasivos especiales, ajuste por inflación fiscal, Ley de ISL

INDICE GENERAL

	pp.
LISTA DE CUADROS	ix
LISTA DE GRÁFICOS.....	x
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	4
EL PROBLEMA	4
Planteamiento del Problema	4
Objetivo General.....	11
Objetivos Específicos.....	11
Justificación de la Investigación	12
Alcance y Delimitación de la Investigación	13
CAPÍTULO II.....	14
MARCO TEÓRICO	14
Antecedentes de la Investigación.....	14
Bases Teóricas	18
Principios Tributarios.....	18
<i>Principios Constitucionales que Sirven de Base al Sistema Tributario Venezolano</i>	<i>19</i>
Recursos Tributarios	26
Relación Jurídica Tributaria.....	27
<i>Elementos de la Relación Tributaria</i>	<i>28</i>
Hecho Imponible de la Relación Tributaria.....	30
Clasificación de los Tributos	30
Características de los Impuestos	31
Impuesto Sobre la Renta y sus Características Generales.....	31
<i>Sujetos del Impuesto Sobre la Renta.....</i>	<i>32</i>
<i>Patrimonio, Enriquecimiento y Renta.....</i>	<i>33</i>

<i>Enriquecimiento</i>	33
<i>Renta</i>	33
Inflación	35
<i>Causas que originan la Inflación</i>	36
<i>Antecedentes Inflacionarios en Venezuela</i>	36
Índice Nacional de Precios al Consumidor	39
<i>Ventajas del INPC</i>	40
<i>Como se obtiene el INPC</i>	40
Índice Nacional de Precios al Consumidor de la Asamblea Nacional (INPCAN)	40
Naturaleza del Ajuste por Inflación	41
<i>Ajuste por Inflación a los fines contables y patrimoniales</i>	42
<i>Ajuste por Inflación a los fines fiscales</i>	43
<i>Incidencia de la Inflación en el sistema tributario</i>	43
<i>Contribuyentes Sujetos al Ajuste por Inflación en Venezuela</i>	45
<i>Metodología del Ajuste por Inflación</i>	46
<i>Clasificación Legal de los Ajustes por Inflación</i>	47
<i>Efectos financieros y fiscales de la no aplicación del Ajuste por Inflación</i>	51
<i>Inflación y Tributación en Iberoamérica</i>	52
Sujetos Pasivos Especiales	57
<i>Calificación de los Sujetos Pasivos Especiales</i>	58
<i>Características de los Sujetos Pasivos Especiales</i>	60
<i>Bases Legales</i>	61
Operacionalización de las Variables	63
CAPITULO III	65
MARCO METODOLÓGICO	65
Tipo de Investigación	65
Diseño de la Investigación	67
Población y Muestra	68
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	69
Técnica de Análisis de los Datos	71

Validez y Confiabilidad del Instrumento	72
CAPITULO IV	74
ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	74
Al primer objetivo: Identificar los principios tributarios constitucionales que fundamentan el API fiscal en Venezuela	74
Al segundo objetivo: Describir la evolución histórica del API en Venezuela	80
Al tercer objetivo: Estudiar la metodología del API en la determinación del ISLR.	87
Al cuarto objetivo: Comparar las disposiciones de la Ley de ISLR 2015 con la reforma realizada en la Ley de ISLR 2014 en relación al API	94
Al quinto objetivo: Examinar de qué manera la exclusión del API fiscal en la determinación de la cuota tributaria del ISLR ha afectado el cumplimiento de los principios tributarios en el caso de los contribuyentes especiales.	97
CAPITULO V	106
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	106
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	114
ANEXOS	120

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE CUADROS

CUADRO		pp.
1	Obligaciones de los Sujetos Pasivos en la relación Jurídica Tributaria.....	29
2	Operacionalización de las Variables.....	64
3	Pregunta 2, ¿Cuáles considera usted que son los principios tributarios que fundamentan el API fiscal? Explique.....	78
4	Pregunta 3, En su opinión ¿Cuáles fueron los motivos que llevaron al legislador a incluir en la reforma de la Ley de ISLR del año 1991 en API fiscal? Explique.....	84
5	Pregunta 4, ¿Considera usted que fueron necesarias cada una de las reformas realizadas a la Ley de ISLR en materia de API fiscal a partir de su inclusión en el año 1991? Análisis del Criterio Explicativo de los expertos.....	86
6	Determinación del Enriquecimiento Neto.....	90
7	Pregunta 5, ¿Considera usted que es importante aplicar el API fiscal en la determinación de la cuota tributaria? Análisis del Criterio Explicativo de los experto.....	92
8	Comparación del Artículo 171 la Ley de ISLR 2015 con la reforma realizada en la Ley de ISLR 2014 en relación al API.....	94
9	Pregunta 7, ¿Cuáles considera usted que fueron las causas que llevaron al legislador a excluir el API fiscal para los sujetos pasivos especiales en la reforma de la Ley de ISLR del año 2015? Explique.....	96
10	Representación de la determinación del Reajuste por Inflación cuando existe pérdida monetaria.....	98
11	Representación de la determinación del Reajuste por Inflación de un contribuyente protegido de la inflación (resultado neutral).....	98
12	Representación de la determinación del Reajuste por Inflación cuando existe ganancia monetaria.....	99
13	Efecto contable antes de la exclusión del API fiscal.....	100
14	Efecto contable después de la exclusión del API fiscal.....	100
15	Pregunta 8, En su opinión, ¿considera usted que se han cumplido los principios tributarios en la exclusión del API fiscal para los sujetos pasivos especiales? Si___ No__. En caso de ser negativa su respuesta indique ¿Cuáles principios tributarios se han vulnerado y por qué?	101

16	Pregunta 9, ¿Qué efectos económicos le ha traído la exclusión del API fiscal (Sujetos Pasivos Especiales)? Explique.....	103
17	Pregunta 10, ¿Qué está haciendo usted para minimizar los efectos derivados de la exclusión del API fiscal (Sujetos Pasivos Especiales)? Explique.....	104

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO		pp.
1	Comportamiento de la Inflación en Venezuela 2008-2015.....	38
2	Inflación en Venezuela año 2018.....	41
3	Inflación Acumulada 2018 en los Países Latinoamericanos.....	53
4	Bases Legales que fundamentan la Investigación.....	54
5	Pregunta 1, ¿Conoce usted el Ajuste por Inflación Fiscal? Si____ No____.....	78
6	Pregunta 4. ¿Considera usted que fueron necesarias cada una de las reformas realizadas a la Ley de ISLR en materia de API fiscal a partir de su inclusión en el año 1991?.....	85
7	Pregunta 5, ¿Considera usted que es importante aplicar el API fiscal en la determinación de la cuota tributaria?.....	91
8	Pregunta 6, ¿Conoce usted cuales fueron los cambios que sufrió la Ley de ISLR del año 2015 con relación a la reforma realizada en el año 2014 en materia de API fiscal?.....	95

INTRODUCCIÓN

Los tributos constituyen una de las fuentes de financiamiento del Estado, siendo este un elemento garante de la satisfacción de las necesidades colectivas, lo que conlleva necesariamente a considerar la distribución de esta carga sobre todos los habitantes que forman parte de un país, según su capacidad económica.

En atención a lo planteado, se hace necesario establecer orientaciones y limitaciones en materia tributaria, que permitan mantener un equilibrio entre la potestad que tiene el Estado de establecer y exigir tributos y el respeto por los derechos de los contribuyentes, gracias a esto nacen los principios tributarios.

En el caso de Venezuela, estos principios tributarios se encuentran establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por lo tanto, su aplicación está por encima de todo ordenamiento jurídico, estos principios son: legalidad generalidad, igualdad, capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad.

De lo antes expuesto, dentro de la normativa tributaria venezolana, uno de los impuestos que considera dentro de su determinación principios como el de capacidad contributiva y progresividad es el Impuesto Sobre la Renta (ISLR).

Este tributo ha ido evolucionando, adaptándose a las condiciones del país, es por ello que en el año 1991 se incluyó dentro de la reforma de la Ley de ISLR el sistema de Ajuste por Inflación (API) fiscal, como una metodología para cuantificar el efecto de la inflación sobre el patrimonio del contribuyente.

En este sentido, es importante destacar que la inflación se hizo evidente en Venezuela a partir del gobierno de Rómulo Betancourt en el año 1960, sin embargo, este fenómeno se ha acrecentado en estos últimos años, por lo que se hace necesario incorporar dentro de la determinación del ISLR, el impacto del mismo sobre la capacidad económica del contribuyente.

No obstante, la reforma de la Ley de ISLR del año 2014 excluyó el sistema de API fiscal para los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros, extendiéndose esta exclusión en la reforma del año 2015 para los

sujetos pasivos especiales, estableciendo de esta manera metodologías diferentes a contribuyentes que pueden presentar la misma capacidad económica. Adicional a esto, se está aplicando un impuesto sobre un enriquecimiento sobreestimado o subestimado, puesto que no se está evaluando la incidencia de la inflación sobre el patrimonio del contribuyente, sobre todo en economías altamente inflacionarias como la venezolana.

Frente a esta situación, se consideró pertinente realizar un estudio investigativo que permitiera analizar el cumplimiento de los principios tributarios en esta exclusión, determinando de esta manera el beneficio o el perjuicio de la misma en los sujetos pasivos especiales.

Para lograr este cometido, se hizo necesario realizar una revisión documental y legal, que permitiera evaluar la incidencia de la inflación sobre la determinación del ISLR, apoyado a su vez en la realización de un estudio en la jurisdicción del Municipio Libertador del Estado Mérida, parroquia Sagrario, considerando como instrumento la aplicación de una entrevista a los contadores y asesores de los sujetos pasivos especiales, permitiendo de esta manera conocer el criterio de los mismos frente a esta situación, a partir de allí se podrá examinar de qué manera la exclusión del API fiscal en la determinación de la cuota tributaria del impuesto sobre la renta ha afectado el cumplimiento de los principios constitucionales en el caso de los contribuyentes especiales.

El trabajo de investigación se realizó de acuerdo a la siguiente estructura:

Capítulo I: Se presentan los elementos relacionados a la problemática, planteamiento del problema, objetivo general, objetivos específicos, justificación y alcance o delimitación de la investigación.

Capítulo II: Es el resultado de la revisión documental y bibliográfica necesarios para llevar a cabo la investigación, allí se presentan los antecedentes, la bases teóricas y legales.

Capítulo III: Describe la metodología que se aplicó para el cumplimiento de cada uno de los objetivos de la investigación, esta incluye, el tipo o tipos de investigación, el diseño de la investigación, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, las técnicas del análisis de los datos y la validez y confiabilidad del instrumento.

Capítulo IV: Se presenta la interpretación y análisis de contenido (resultados)

Capítulo V: Se establecen las conclusiones y recomendaciones de la investigación y se presentan las referencias bibliográficas.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Desde que el hombre comenzó a agruparse en sociedades, surgió la necesidad de establecer un ordenamiento que regulara las conductas de estos individuos, a partir de allí nacen las normas jurídicas. Para Villegas (2002) estas normas tienen carácter obligatorio y coercitivo, estableciendo derechos y deberes tanto a los gobernantes como a los individuos que forman parte de dicha comunidad.

Dentro de estas normas jurídicas, se encuentra el Derecho Financiero, conocido como el conjunto de normas que rigen la actividad financiera. En este sentido, es importante destacar, que la vida colectiva trae consigo el nacimiento de una serie de necesidades públicas, que deben ser satisfechas por el Estado, lo que involucra múltiples erogaciones gubernamentales.

Debido a ello, el Estado debe apoyarse en una política fiscal y financiera que le permita intervenir en el sector bancario, comercial e industrial, que contribuyan a garantizar la redistribución del ingreso, la satisfacción de las necesidades y la estabilización y crecimiento de un país.

Dentro de las fuentes de financiamiento del Estado se encuentran la venta de bienes y servicios (recursos de capital), los tributos (recursos corrientes) y el endeudamiento público (recursos de financiamiento).

En atención a lo planteado los tributos constituyen uno de los elementos que generan ingresos públicos al Estado, donde los particulares deben contribuir con el mismo en el sostenimiento de un país. En tal sentido, Moucharfieh (2013) los define como:

Toda prestación patrimonial obligatoria – habitualmente pecuniaria – exigida a través de una Ley por el Estado o cualquier ente público autorizado, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de cubrir los gastos e inversiones que le demanda el cumplimiento de sus fines. (p.489)

De esta manera, se establece la relación jurídica tributaria entre el Estado y los particulares, donde se hace indispensable la existencia de normas legales, que establezcan facultades, deberes, derechos y obligaciones tanto al Sujeto Activo, ente acreedor del tributo, como a los Sujetos Pasivos, obligados al cumplimiento de la obligación tributaria.

Gracias a esto nace el Derecho Tributario, definido por Jarach (2007) como el “conjunto de normas y principios del derecho que atañe los tributos, y especialmente a los impuestos” (p.363). Dentro de esta perspectiva, es importante destacar que el mismo ha ido evolucionando, puesto que en un principio el Estado estaba dotado de superioridad y potestad para la obtención de ingresos, aplicando procedimientos para el cumplimiento voluntario y potestativo de la obligación tributaria.

En este sentido, Valladares y Pirela (2008) consideran que se hace imperiosa la necesidad de establecer derechos, garantías y principios que amparen a los contribuyentes frente al poder de imperio del Estado. Por consiguiente nacen los principios tributarios, los cuales según Arias (2011) son “ideas y valores que inspiran al ordenamiento jurídico” (p.141) donde limitan u orientan al Estado en cuanto a la adopción de determinados tributos.

Cabe considerar que los principios tributarios tienen su origen en el siglo XVIII con el economista Adam Smith conocido como el padre de la “economía clásica”, quien en su libro estableció cuatro principios fundamentales que deben presentar todo sistema tributario, estos principios son el principio de justicia, certidumbre, comodidad y economía.

Estos principios dieron origen a los principios tributarios modernos, en el caso de Venezuela, estos principios se encuentran contemplados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CNRBV) (1999), gracias a esto su aplicación se encuentra por encima de todo ordenamiento jurídico.

Siendo uno de estos principios el *Principio de Igualdad*, establecido en el artículo 21 de la CNRBV (1999), donde “todas las personas son iguales ante la Ley..”, por lo tanto, en materia tributaria se debe garantizar la aplicación de los deberes y derechos establecidos en dicha normativa a todos los contribuyentes por igual.

Adicionalmente el artículo 133 de la CNRBV (1999), establece que “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”, definiendo de esta manera el *Principio de Generalidad*, donde todo ciudadano debe contribuir con el Estado en el sostenimiento del país.

Esta contribución debe realizarse de acuerdo a la capacidad económica de cada persona, sin embargo, Valladares y Pirela (2008) establecen que “no todo sujeto con capacidad económica tiene capacidad contributiva; lo que conlleva necesariamente a considerar la noción de progresividad” (p.55), es decir, los que tienen más deberán pagar mayores contribuciones.

De hecho, estos autores consideran que la Capacidad Contributiva es la base de donde parte la aplicación de los principios de generalidad, progresividad, igualdad y no confiscatoriedad, siendo este el mecanismo de distribución de las cargas públicas, garantizando de esta manera la justicia y razonabilidad del tributo.

En referencia a estos *Principios de Capacidad Contributiva y Progresividad*, la CNRBV (1999), establece en su artículo 316 que “el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad...”

En este sentido, el artículo 317 de la CNRBV (1999), establece los *Principios de Legalidad y no Confiscatoriedad*, donde “no podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo podrá tener efecto confiscatorio”.

De lo antes expuesto, se puede afirmar que dentro de la normativa y leyes especiales que rigen la tributación en Venezuela, uno de los impuestos que involucra dentro de su estructura los principios tributarios, es el Impuesto Sobre la Renta (ISLR),

considerando principios como la capacidad contributiva, progresividad e igualdad en la determinación del Enriquecimiento Neto.

En tal sentido, debe señalarse que la Ley de ISLR ha sufrido una serie de reformas, desde su creación en el año 1942 adaptándola a la realidad económica del país, siendo una de estas reformas la del año 1991, donde se incluyó el sistema de ajuste por inflación (API) fiscal, como un método para medir el impacto de la inflación en los valores históricos que presenta la contabilidad del contribuyente en un determinado momento, cumpliendo de esta manera con los principios de progresividad y capacidad contributiva.

Sobre este tema la exposición de motivos de la mencionada reforma citada por Montagna (2013), señala lo siguiente:

El proyecto propone la incorporación de la normativa referente a un ajuste integral por actualización de los elementos del Activo, Pasivo y Patrimonio, con el propósito de que los contribuyentes paguen sobre la base de sus ingresos reales y no nominales como hasta el presente ha ocurrido. No se persigue con este sistema un mayor o un menor ingreso de impuesto, sólo está dirigido a lograr la equidad, haciendo que las empresas tributen por sus verdaderos resultados económicos, reconociendo y aceptando las pérdidas por inflación, pero también sincerando las ganancias que se produzcan debido a tal proceso. (p.120)

Adicionalmente este autor cita el criterio expresado por la Sala Político Administrativa del tribunal Supremo de Justicia en la sentencia N°01162 del 31 de agosto de 2004, caso Cementos Caribe, C.A. en la que se reconoció que es necesario la aplicación del sistema de ajuste por inflación en una economía inflacionaria, para determinar la verdadera capacidad económica del contribuyente, respetando de esta manera lo establecido en el artículo 316 de la CNRBV (1999), donde el cálculo del enriquecimiento neto gravable no solo lleva inmerso elementos como los ingresos, costos y deducciones permitidos por la ley a valores históricos, sino que se hace necesario la comparación de ese resultado con las pérdidas o ganancias surgidas de la exposición del patrimonio del contribuyente a los efectos de la inflación.

Es importante señalar, que Ruiz (2000), establece que el fenómeno inflacionario en Venezuela se presentó a partir del Gobierno de Rómulo Betancourt en el año 1960,

cuando debido al déficit fiscal debió tomar una serie de medidas económicas entre ellas la devaluación del bolívar de Bs.3,35 por dólar a Bs.4,60 por dólar.

Hasta la fecha, el proceso inflacionario se ha mantenido en el país, acrecentándose en estos últimos años, siendo la inflación un fenómeno económico que se manifiesta con el incremento general y sostenido durante un periodo dado, de los precios de bienes y servicios, siendo esta una pérdida progresiva del valor de la moneda, según lo señala Fernández (citado por Romero, 1990).

Según las cifras publicadas por el Banco Central de Venezuela (BCV) el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) acumulado del año 2015 fue del ciento sesenta con sesenta por ciento (160,60%), siendo esta la última cifra que se conoce, en vista de que a la fecha no se han publicado los INPC de los años 2016, 2017, 2018 y parte del 2019, sin embargo, según el Índice Nacional de Precios al Consumidor de la Asamblea Nacional (INPCAN), la inflación acumulada del año 2018 fue de 1.698.488%.

Es por ello que se hace imperiosa la necesidad de incorporar el API fiscal como una metodología para cuantificar el efecto de la inflación en el patrimonio del contribuyente, reflejando de esta manera su verdadera capacidad económica, donde aquellos sujetos que resulten protegidos del efecto de la inflación tributarán por sus ganancias, por el contrario, aquellos contribuyentes afectados por dicho fenómeno podrán deducir la pérdida de su cuota tributaria.

Sin embargo, a partir de la reforma del año 2014 de la Ley de ISLR se excluyó el sistema del API fiscal para los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros, extendiéndose esta exclusión a los sujetos pasivos catalogados como especiales, de acuerdo a la última reforma realizada en el año 2015. Adicional a esto, igual suerte han corrido los contribuyentes no especiales, en vista de que el BCV dejó de publicar los INPC, gracias a esto la Administración Tributaria asumió que para el API fiscal debería utilizarse el último INPC oficial publicado (dic 2015), arrojando como factor de ajuste uno (1), lo cual hace que en esencia la tributación del ISLR se determine sobre importes históricos

Estas reformas han traído grandes controversias dentro de los profesionales conoedores del tema y el mundo empresarial, desde el punto de vista legal, financiero y contable, ya que, gracias a dicha exclusión los contribuyentes no podrán deducir de su enriquecimiento neto las pérdidas sufridas o no tributarán por la ganancia obtenida luego de aplicar el reajuste regular por inflación, de igual manera el Estado no percibirá la cuota tributaria producto de esta ganancia, estableciendo una distinción entre sujetos pasivos especiales y el resto de los contribuyentes, imponiendo regímenes tributarios distintos a contribuyentes con la misma capacidad económica.

Así mismo, la determinación del impuesto se realizará sobre cifras históricas o nominales, no ajustadas al contexto económico del país, por lo tanto, se pagará un impuesto sobreestimado o subestimado, donde no se tomará en cuenta que a mayor enriquecimiento mayor debe ser la cuota tributaria.

Con respecto a esta situación, Ruiz (2000) señalaba mucho antes de realizarse esta reforma que si un ente económico tributaba:

Sobre la ganancia neta obtenida durante el ejercicio, sin tomar en cuenta el índice inflacionario del período, tributaría sobre una ganancia ficticia, sobreestimada, y por ende pagaría un impuesto indebido. Esto cuando se tributa sobre la ganancia, como es el caso del Impuesto sobre la Renta. (p.407)

De lo antes expuesto, debe tenerse presente según lo señala London y Sánchez (2017) que la pérdida o ganancia arrojada por la aplicación del sistema de ajuste por inflación no depende del tamaño de la empresa o de su nivel de ingresos, sino de la posición monetaria neta de esta, donde una posición monetaria activa, generará una pérdida por inflación y una posición monetaria pasiva arrojará una ganancia por inflación.

De igual manera el sistema de API fiscal permite distribuir en el tiempo el impuesto causado debido a la reexpresión o ajuste de activos no monetarios, sin embargo, debido a la exclusión de ciertos contribuyentes de este sistema, los mismos deberán tributar totalmente sobre la ganancia surgida en la venta de un activo, donde la cuota tributaria a pagar producto de esta ganancia puede poner en riesgo el patrimonio del contribuyente, es decir, no se está aplicando sobre una ganancia real, sino, que con ello se está erosionando o sustrayendo el impuesto del patrimonio del contribuyente.

Aunado a esto, se encuentra el déficit de divisas, la presión tributaria, el riesgo país, la carga laboral y un número considerable de impuestos y contribuciones parafiscales, que hacen aún más difícil la supervivencia de las empresas, haciendo a Venezuela poco atractiva para la inversión nacional y extranjera.

Debido a lo antes expuesto, los contribuyentes deben plantearse estrategias legales y tributarias que busquen minimizar el efecto de dicha exclusión, siendo una de ellas el endeudamiento como una forma de financiamiento operativo y financiero. Además de ello, se hace necesario el asesoramiento de expertos en el área fiscal a los fines de medir el impacto tributario y financiero producto de la enajenación de activos.

Ante la situación planteada, se justifica la investigación, puesto que permitirá realizar un análisis del cumplimiento de los principios tributarios en la exclusión del ajuste por inflación fiscal para los sujetos pasivos especiales, afectando de manera presunta la capacidad contributiva, progresividad, igualdad y no confiscatoriedad, estableciendo a partir de allí el beneficio o el perjuicio de dicha exclusión en estos contribuyentes.

En orden a lo anterior, la investigación dará respuesta a las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son los principios tributarios constitucionales que fundamentan el API fiscal en Venezuela?

¿Cómo ha sido la evolución histórica del API en Venezuela?

¿Cómo es la metodología del API fiscal que se aplica en la determinación del ISLR?

¿Cuáles son las disposiciones de la Ley del ISLR 2015 con relación a la Ley de ISLR 2014 en materia de API fiscal?

¿De qué manera la exclusión del API fiscal en la determinación de la cuota tributaria del ISLR ha afectado el cumplimiento de los principios tributarios en el caso de los contribuyentes especiales?

Objetivo General

Analizar el cumplimiento de los Principios Tributarios en la exclusión del Ajuste por Inflación Fiscal para los Sujetos Pasivos Especiales (Un estudio en jurisdicción del Municipio Libertador del Estado Mérida).

Objetivos Específicos

1. Identificar los principios tributarios constitucionales que fundamentan el Ajuste por Inflación (API) fiscal en Venezuela.
2. Describir la evolución histórica del API fiscal en Venezuela.
3. Estudiar la metodología del API fiscal en la determinación del ISLR.
4. Comparar las disposiciones de la Ley de ISLR 2015 con la reforma realizada en la Ley de ISLR 2014 en relación al API fiscal.
5. Examinar de qué manera la exclusión del API fiscal en la determinación de la cuota tributaria del ISLR ha afectado el cumplimiento de los principios tributarios en el caso de los sujetos pasivos especiales.

Justificación de la Investigación

La presente investigación se justifica por el hecho de que busca examinar de qué manera la exclusión del API fiscal en la determinación de la cuota tributaria del ISLR ha afectado el cumplimiento de los principios tributarios en el caso de los contribuyentes especiales, permitiendo de esta manera determinar el beneficio o el perjuicio de dicha exclusión en estos contribuyentes y en el Estado.

Actualmente las leyes tributarias están sometidas a constantes reformas, generando de esta manera impacto económico en los contribuyentes, los cuales deben adaptarse a dichas situaciones, recurriendo a mecanismos que los ayuden a minimizar el riesgo fiscal, lo que involucra un costo monetario y una planificación fiscal adicional, por lo que se hace necesario examinar si se han considerado los principios tributarios en cada una de estas reformas, encontrándose estos principios por encima de todo ordenamiento jurídico, garantizando de esta manera los derechos de los contribuyentes frente al poder de imperio del Estado.

En vista de tal situación, la presente investigación desde el punto de vista social pretende realizar un análisis del cumplimiento de los principios tributarios en relación a la exclusión del ajuste por inflación fiscal en los sujetos pasivos especiales, permitiendo demostrar el efecto que tiene el API fiscal en la determinación de la cuota tributaria del ISLR, ofreciendo a partir de los resultados obtenidos alternativas a los contribuyentes afectados que le permitan minimizar los efectos económicos producto de dicha exclusión.

Adicionalmente, por ser un tema reciente son pocos los estudios investigativos que se han realizado referentes al tema, motivo por el cual la misma desde el punto de vista académico servirá de base para todos aquellos investigadores que pretendan ampliar o desarrollar nuevos temas de estudio relacionados a dicha situación, además de ello puede orientar a otros investigadores que realicen estudios similares en cuanto a la metodología aplicada.

Finalmente, permitirá al investigador desarrollar sus habilidades en materia de investigación, cumpliendo con cada una de las etapas del proceso investigativo,

permitiendo de esta manera, la aplicación, profundización y ampliación de los conocimientos adquiridos durante la especialización de manera teórica y práctica.

Alcance y Delimitación de la Investigación

En la investigación se realizará un análisis del cumplimiento de los principios tributarios en la exclusión del Ajuste por Inflación fiscal para los Sujetos Pasivos Especiales, delimitándose su estudio a los principios de capacidad contributiva, progresividad, igualdad y no confiscatoriedad, establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), los cuales garantizan los derechos de los contribuyentes, limitando y orientando al Estado en la adopción y modificación de los tributos, esto permitirá establecer el beneficio o el perjuicio que causa en los contribuyentes afectados la reforma de la Ley de ISLR del año 2015, específicamente en su artículo 171, apoyado a su vez en los estudios realizados por la Asociación Venezolana de Derecho Tributaria (AVDT), doctrinas y jurisprudencias relacionadas a dicha materia.

Además de ello, se hace necesario conocer la metodología del API fiscal aplicada en la determinación de la cuota tributaria del ISLR, establecida en la Ley de ISLR (2015) y el Reglamento de la Ley de ISLR (2003).

El estudio está enfocado en una investigación de diseño documental y de campo, de tipo descriptivo, analítico y comparativo, donde el objeto de estudio serán los contadores y asesores de los Sujetos Pasivos Especiales excluidos del Ajuste por Inflación fiscal, limitando el alcance y temporalidad de la investigación al Municipio Libertador del Estado Mérida, parroquia Sagrario, durante el período fiscal 2018.

Adicional, es importante señalar que por ser un tema reciente existen pocos estudios relacionados al tema, donde algunos de los antecedentes que sirven de orientación al investigador son mayores de cinco (05) años, sin embargo, es necesario señalar que la inclusión del API fue realizada en la reforma de la Ley de ISLR del año 1991, por lo tanto, todos estos estudios relacionados al tema de investigación permiten conocer la incidencia y relevancia de dicha metodología en la determinación de la cuota tributaria del ISLR.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Según Camacho y Rosario (2015) durante el proceso de investigación, el investigador debe desarrollar un conjunto de conceptos teóricos apoyados en fuentes bibliográficas que sirvan de guía y que le permitan desarrollar la medición del estudio que se pretenda desarrollar.

El desarrollo de este conjunto de conceptos teóricos según lo señala Hernández, Fernández y Baptista (2014) comprende dos etapas una de ellas es la revisión analítica de la literatura y la otra la construcción del marco teórico.

En esta investigación la revisión literaria estuvo enfocada en detectar, consultar y obtener toda la información bibliográfica que permitiera conocer todos aquellos estudios relacionados a los principios tributarios, su relación con API fiscal y la importancia de dicho sistema en la determinación del ISLR, que sirvieran de orientación en cuanto a la metodología aplicada, la relevancia y sus aportes al conocimiento que condujeran al establecimiento y verificación de hipótesis.

Una vez se recopiló toda la información relacionada al tema de estudio se construyó el marco teórico, el cual se presenta a continuación:

Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes de la investigación según Arias (2016) “reflejan los avances y el estado actual del conocimiento en un área determinada y sirven de modelo o ejemplo para futuras investigaciones.” (p.106)

De acuerdo a lo mencionado anteriormente para el presente trabajo de investigación se tomaron en consideración como antecedentes los siguientes trabajos:

Delfino (2015) realizó un trabajo especial de grado para optar al título de Especialización en Gerencia Tributaria de la universidad de Carabobo, titulado “Evaluación de los Procedimientos en el Cálculo del Ajuste por Inflación establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, bajo la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (VEN-NIF). Caso de Estudio: AGROBUEYCA, S.A.”, esta investigación tenía como objetivo general Evaluar los procedimientos realizados para garantizar el correcto cálculo del ajuste por Inflación establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, bajo la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (VEN-NIF-GE). Caso de Estudio: AGROBUEYCA, S.A., para lograr este cometido el estudio estuvo basado en los siguientes objetivos específicos, describir la situación actual de la Empresa AGROBUEYCA, S.A. en adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, comparar la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera con relación a la aplicación de las Declaraciones de Principios de Contabilidad, en cuanto al cálculo de ajuste por Inflación establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y determinar las debilidades y fortalezas en los procedimientos realizados por la Empresa AGROBUEY, C.A., para el cálculo del ajuste por inflación establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta bajo la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Dicha investigación fue realizada bajo la modalidad de una investigación de campo de tipo descriptivo apoyada en una revisión documental, la muestra estuvo conformada por los trabajadores de las áreas de la dirección de Administración y la Contraloría, constituyendo un grupo de nueve (09) consultados, siendo la muestra de tipo no probabilística y de carácter intencional o de expertos, para recolectar dicha información se utilizaron las técnicas del cuestionario y la entrevista no estructurada.

La metodología aplicada permitió al investigador dar cumplimiento a los objetivos planteados, llegando a la conclusión de que la adopción de los VEN-NIF requiere la adaptación de los Estados Financieros a nuevos elementos o cambios que deben ser considerados al momento de realizar la conciliación fiscal, destacando que la

declaración del ISLR se realiza tomando en consideración los Estados Financieros históricos al igual que el Ajuste por Inflación.

Adicionalmente el autor señala que la adopción de las Normas Internacionales en Venezuela traerá como consecuencia diferencias en la conciliación fiscal, en vista que dentro de dichas normas se encuentran contempladas las revalorizaciones o deterioros, los cuales no son aceptados por la Ley de ISLR vigente, en vista de tal situación el legislador debe realizar una revisión de la normativa legal tributaria vigente, con la finalidad de adaptarla a los cambios contables que están ocurriendo no solo en Venezuela sino a nivel mundial, siendo la contabilidad la base para la determinación del ISLR.

A partir de dicha investigación y tomando en considerando que se excluyó el Ajuste por Inflación para los Contribuyentes Especiales, se podría señalar que la normativa tributaria venezolana se aleja aún más de los preceptos de la Normativa Contable Internacional, donde la comparación de estos dos elementos en la conciliación fiscal traerá como consecuencia el reconocimiento de diferencias temporarias significativas, distorsionando de esta manera la información financiera presentada en los Estados Financieros de los Contribuyentes.

Así mismo, el autor señala que el ISLR es el segundo impuesto de mayor recaudación a nivel nacional, donde el Ajuste por Inflación permite que los contribuyentes paguen sobre la base de ingresos reales actualizados y no nominales o históricos, considerando el efecto de la inflación, haciendo que las empresas tributen sobre sus verdaderos resultados económicos, donde se reconocen y aceptan las pérdidas, pero también se gravan las ganancias producto de este proceso.

Peña (2011) realizó un trabajo especial de grado para optar al grado de Especialista en Rentas Internas, mención Tributos, área Rentas Internas de la Universidad de los Andes, titulado: “Análisis del Ajuste por Inflación Fiscal como Herramienta de Planificación Tributaria”, esta investigación tenía como objetivo general analizar el ajuste por inflación fiscal como una herramienta de planificación, por lo que fue necesario analizar la normativa legal, describir las teorías que fundamentan la planificación tributaria, estudiar las herramientas de la planificación tributaria y

detectar la viabilidad del ajuste por inflación fiscal como instrumento de planificación tributaria, apoyado en un estudio de tipo documental, descriptivo, comparativo y analítico, utilizando como instrumento la observación, mediante el estudio de una unidad de observación.

Los resultados permitieron dar cumplimiento a cada uno de los objetivos específicos planteados, concluyendo que si se tributa sobre la ganancia neta contable sin tomar en cuenta la inflación, se estaría tributando sobre una ganancia ficticia, sobreestimada o subestimada, y por ende pagaría un impuesto indebido, en cuanto a la planificación tributaria este es un instrumento que permite disminuir el monto de los impuestos sin afectar la operatividad de la empresa, por lo tanto el investigador recomienda aumentos de capital, mantener una alta rotación de inventarios, fijar la vida útil a mediano plazo y establecer la distribución de dividendos al final del ejercicio económico, el uso de estas herramientas permiten que los contribuyentes puedan contrarrestar los efectos de la inflación.

Esta investigación permitió conocer la incidencia de la inflación en el patrimonio del contribuyente, siendo el ajuste por inflación fiscal un elemento indispensable para medir el efecto de dicho fenómeno en la capacidad económica, cuyo resultado refleja una ganancia o pérdida que deberá ser tomada en cuenta para la declaración del ISLR.

García (2004) realizó un trabajo especial de grado para optar al grado de Especialista en Ciencias Contables mención Tributos área Rentas Internas de la Universidad de los Andes, titulado “Efectos del Ajuste por Inflación Fiscal en la medición de la Capacidad Contributiva en materia de Impuesto Sobre la Renta en Venezuela”, esta investigación tenía como objetivo general analizar los efectos del Ajuste por Inflación Fiscal en la medición de la Capacidad Contributiva, bajo un enfoque cualitativo, a través del método analítico documental, tomando como unidad de estudio la CNRBV (1999), la Ley de ISLR (2001) y el reglamento de la Ley de ISLR (2003). La técnica utilizada fue la observación y el instrumento un registro de observación documental.

Esta investigación permitió concluir que los artículos de la reforma de la Ley de ISLR del año 2001 que afectan al contribuyente son los artículos 173 párrafo 2°, el 182, 183 y 188. También que los artículos que benefician la Capacidad Contributiva

son el artículo 173 parágrafo 4°, el 176, 179 y 184, siendo el ajuste por inflación un instrumento viable para reflejar de manera aproximada el enriquecimiento neto o pérdida del contribuyente, en este sentido recomendó que los profesionales de la Contaduría Pública lo apliquen correctamente respetando los parámetros legales, manteniendo de esta manera la capacidad contributiva, cumpliendo con este precepto constitucional.

Esta investigación permitió conocer la importancia del ajuste por inflación fiscal en la determinación de la capacidad contributiva para la declaración de ISLR, además de ello sirvió de orientación acerca de la metodología a aplicar y el conocimiento de los fundamentos teóricos y legales que respaldaron la investigación.

Bases Teóricas

Según Camacho y Rosario (2015), las bases teóricas es “un conjunto de teorías que sirven de cimiento para orientar y fundamentar el proyecto de investigación.” (p.84)

En este sentido, Arias (2016) establece que las “bases teóricas implican un desarrollo amplio de los conceptos y proposiciones que conforman el punto de vista o enfoque adoptado, para sustentar o explicar el problema.” (p.107)

Tomando en cuenta estas definiciones, las bases teóricas constituyen una herramienta fundamental en el conocimiento previo y orientación del investigador con respecto al tema de estudio, por lo tanto, para la presente investigación se tomaron en consideración los siguientes conceptos y teorías.

Principios Tributarios

El economista Adam Smith padre del liberalismo económico y mayor exponente de la economía clásica estableció en el siglo XVIII en su obra titulada La Riqueza de las Naciones cuatro cánones que debe tener la tributación en general, estos son:

1. Los súbditos de cualquier estado deben contribuir con el gobierno en el sostenimiento de un país, de acuerdo a sus capacidades económicas, es decir, en

proporción al ingreso del que disfrutan bajo la protección del estado, estableciendo de esta manera el principio de justicia.

2. El principio de certidumbre debe garantizar que el impuesto que cada individuo paga debe ser claro y no arbitrario, es decir, deber ser claro para el contribuyente el momento, la forma y cantidad a pagar, de lo contrario la persona sujeta al impuesto se halla de cierta manera en manos de recaudador, quien puede aumentar los impuestos, puesto que la incertidumbre en la tributación estimula la insolencia y favorece la corrupción.

3. Los impuestos deben ser recaudados en el momento y forma que sea más conveniente para el contribuyente, estableciendo de esta manera el principio de comodidad.

4. Los impuestos deben ser diseñados de manera que causen el menor impacto posible en los contribuyentes, estableciendo de esta manera el principio de comodidad, donde se tome un impuesto del bolsillo del contribuyente en la medida necesaria para cubrir las necesidades del tesoro público, en caso contrario esto puede ocasionar: (a) que su recaudación requiera un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden absorber una gran parte del producto de los impuestos, imponiendo a la población un tributo adicional, (b) puede obstruir el trabajo del pueblo y desanimarlo en cuanto al ingreso de ciertas ramas que pueden generar sustento y empleo, (c) un impuesto excesivo genera una gran tentación a evadirlo y (d) al someter al pueblo a frecuentes inspecciones de los recaudadores, que se traducen en inconvenientes, vejaciones y opresiones, ocasionando que cada persona esté dispuesta a pagar para librarse de ella.

Estos cuatro principios sirvieron de base para establecer los principios tributarios modernos, los cuales orientan o limitan al Estado en la adopción de determinados tributos, en el caso de Venezuela los principios tributarios se encuentran establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y estos son:

Principios Constitucionales que Sirven de Base al Sistema Tributario Venezolano

Belisario (2013) establece los principios constitucionales que sirven de base al sistema tributario venezolano, estos son:

Principio de Supremacía Constitucional

El artículo 7 de la CNRBV (1999) establece que “la Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución”. Es por ello, que la Constitución es la Ley Suprema por la que se rige la sociedad venezolana y la cual sirve de base para la creación del Estado.

En la Constitución se encuentran establecidos un conjunto de normas que rigen el funcionamiento de la sociedad, a partir de allí se crean las instituciones que regulan las relaciones de los ciudadanos entre sí y de estos con el Estado.

Es por ello, que se debe tener claro que el Derecho Constitucional Tributario y por ende los principios que lo orientan, se encuentran por encima de todo ordenamiento jurídico, es decir, no existe ley orgánica, ley especial, reglamento, decreto, resolución o providencia que puede estar por encima de lo dispuesto en el texto constitucional.

En materia tributaria este principio de Jerarquía normativa, tiene como principal fundamento el principio de Legalidad Tributaria, por lo tanto, se garantiza el respeto a la aplicación de los Principios Constitucionales que rigen el sistema tributario venezolano.

Principio de Generalidad del Tributo

El artículo 133 de la CNRBV (1999) establece el Principio de Generalidad Tributario o Principio de Solidaridad Social, siendo este la base primordial de los sistemas tributarios modernos, el cual establece una limitación en el Derecho de Propiedad Privada y sienta las bases del Poder Tributario del Estado, el cual es establecido no como un poder absoluto, sino como una función legislativa que le ha sido asignada por la Constitución, para garantizar la obtención de recursos públicos, para cumplir de esta manera con los deberes que está a su vez le ha conferido.

Dicho artículo establece lo siguiente “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley.”

Esta norma establece el derecho del Estado (Poder Nacional, Estadal y Municipal) de crear tributos y por ende instaurar en los ciudadanos que habitan dicha jurisdicción el deber de pagarlos, creando así el Principio de Solidaridad Ciudadana, donde todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento del Estado, dando su aporte para sufragar las cargas públicas a través del pago de dichos tributos.

Sin embargo, debe tenerse presente que a pesar de que la Constitución otorga al Estado el derecho de imponer a los ciudadanos el pago de tributos, se deben respetar las garantías constitucionales, ya que la obligación de contribuir de los ciudadanos no puede ser desarrollada desconociendo los derechos de los mismos. Un claro ejemplo resulta vulnerar el derecho a la propiedad, establecido en el artículo 115 de la CNRBV (1999), el cual establece lo siguiente:

Se garantiza 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 general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.

Los Principios Constitucionales que rigen el sistema tributario son garantías fundamentales que buscan evitar que el Poder Tributario del Estado sea ejercido en forma arbitraria y que con su ejercicio se viole en este caso el derecho a la propiedad.

Principio de Igualdad Tributaria

Dicho principio constituye uno de los más importantes en materia constitucional, legal y por supuesto en el ámbito del Derecho Tributario, el mismo se encuentra consagrado en distintas formas en la Constitución, dado que el mismo constituye diversos aspectos que deben ser desarrollados en materia tributaria. Los tipos de igualdad son:

Igualdad en la ley. Se encuentra establecida en el artículo 133 de la CNRBV (1999), mencionado anteriormente, donde todos están obligados a pagar tributos para contribuir de esta manera con los gastos públicos.

Igualdad ante la ley. Dispuesta en el artículo 21 de la CNRBV (1999), donde todos son iguales ante la ley y no se admitirán las discriminaciones bajo ninguna condición. Llamada también igualdad implícita.

Igualdad por la Ley. En materia tributaria esta igualdad se manifiesta a través de la aplicación del principio de Capacidad Contributiva, donde deben pagar más impuestos los que mayor riqueza generen de forma que los tributos sean aplicados con justicia. Esta manifestación de igualdad es de suma importancia en materia tributaria, pues la Ley busca que quienes se encuentren en situaciones de hecho diferentes puedan a través del texto legal encontrarse en la misma situación jurídica tomando en cuenta sus diferencias y balanceándolas.

La igualdad por la Ley proviene de la aplicación del Principio de Justicia y se resume en aquel viejo axioma de derecho de tratar igual a quienes son iguales y en forma desigual los casos desiguales, pues nada hay más injusto que tratar todos los casos por igual.

Igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria. La potestad otorgada por la Constitución no puede establecer reglas donde la relación entre el sujeto activo y pasivo no esté en completa igualdad, donde el sujeto activo no es el titular del poder tributario y por ende es solo un sujeto más en la relación jurídica tributaria, de igual manera el sujeto pasivo debe respetar las normas constitucionales y legales que rigen dicha relación.

De igual manera, la Administración Tributaria constituye uno de los sujetos de derecho en la relación jurídico tributaria, ejerciendo su derecho de revisión, fiscalización, determinación y otros, con apego a la legalidad, respetando los derechos que les ha conferido la Constitución a los contribuyentes.

Principio de Capacidad Contributiva

Establecido en el artículo 316 de la CNRBV (1999), este principio está relacionado al establecimiento de la base imponible y el seguimiento del Principio de Progresividad, siendo este un elemento de la capacidad contributiva, donde quienes

más pagan son aquellos que mayor capacidad contributiva tienen, por el contrario, quienes menos pagan, son aquellos que generan menos riqueza.

El Principio de Capacidad Contributiva no solo limita al Poder Tributario del Estado, sino también permite alcanzar la justicia en materia tributaria, a partir de la agrupación entre iguales y desiguales como medio de distribuir las cargas públicas. Es importante señalar que toda desigualdad es una discriminación, pero que no toda discriminación sería inconstitucional.

Ante esta situación Belisario (2013) cita un sector de la doctrina del Derecho Constitucional de Álvarez en cuanto a que

El principio de Igualdad no quiere decir que toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se prohíbe toda diferencia de trato en el ejercicio de los derechos y libertades, sino la igualdad solamente es violada cuando dichas discriminaciones están desprovistas de una justificación objetiva y razonable. (p.127).

En este caso existen dos tipos de discriminación: (a) Negativas, las cuales son aquellas que se establecen sin justificación alguna y que constituyen una flagrante violación del principio de igualdad y por ende en materia tributaria del Principio de la Capacidad Contributiva en cuanto especie de aquella y (b) positivas, las cuales son aquellas que se establecen sobre la base de una justificación plenamente razonada y que buscan tratar en forma desigual los casos desiguales de forma de equiparar a los ciudadanos a través de la Ley y así alcanzar la justicia.

Principio de la no retroactividad

La Ley tiene una vigencia establecida y los ciudadanos deben saber cuándo comienza a aplicarse y cuando esta deja de tener vigencia, sobre todo en materia tributaria es importante conocer la Ley que se aplica en un determinado momento.

En este caso, el COT (2014) en su artículo 8 establece las consideraciones en cuanto a la entrada en vigencia de las leyes tributarias, señalando lo siguiente:

Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor...

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo.

Sobre este tema Belisario (2013) señala lo siguiente:

1. Si una Ley establece una “vacatio legis” o vacación legal, ello quiere decir que entrará en vigencia cuando la misma lo establezca.
2. Si la ley no establece la entrada en vigencia, se deberá esperar los sesenta (60) días continuos tal y como lo establece el artículo 8 del COT (2014).
3. Si la ley dispone que entrará en vigencia cuando sea publicado en Gaceta Oficial, pues esa será su fecha de entrada en vigencia.
4. No es cierto que toda ley debe tener una “vacatio legis”, eso no lo dispone ni la CNRBV (1999) ni el COT (2014), solo se presenta el caso según lo dispuesto previsto en el numeral 2.

Es importante tener presente que las normas tributarias tendrán vigencia cuando comience el ejercicio fiscal del contribuyente, por ejemplo si se publica una nueva Ley de ISLR en junio, se deberá esperar a que culmine en ejercicio fiscal del contribuyente para comenzarla a aplicar.

Principio de Legalidad como institución jurídica fundamental para el régimen constitucional de garantías del Sistema Tributario Venezolano

Este es uno de los principios más importantes en materia tributaria, solo a través de este mecanismo puede crearse un tributo. Su alcance se encuentra establecido en los

artículos 2, 3 y 4 del COT (2014), estableciendo de esta manera que todos los elementos que integran la relación jurídica tributaria estén establecidos en la ley.

El principio de legalidad no es solo que el tributo deba ser creado mediante Ley, sino que adicionalmente la Ley establezca todo los elementos que lo conforman, entre ellos, el hecho imponible, los presupuestos de hecho, los obligados al pago, el método o sistema para determinar la base imponible, la alícuota, las exenciones, infracciones y las sanciones correspondientes, el órgano competente para exigir el pago y el tiempo en que se debe pagar, en fin se trata del cumplimiento del principio de certeza establecido por Adam Smith.

Gracias a esto la Ley debe respetar el principio de no retroactividad, establecido en los artículos 24 de la CNRBV (1999) y el artículo 8 del COT (2014), adicional los tributos deben gravar solo a los contribuyentes que tengan capacidad contributiva, cumpliendo de esta manera con lo dispuesto en el artículo 316 de la CNRBV (1999), así mismo, la Ley tributaria debe apegarse al principio de igualdad, establecido en el artículo 21 de esta misma Ley.

También debe tenerse presente que el sistema tributario se nutre de la propiedad privada, por lo tanto, debe evitar convertirse en confiscatorio, tal como lo establece el artículo 317 de la CNRBV (1999), respetando de esta manera el derecho a la propiedad privada consagrado en el artículo 115 de esta Ley.

En atención a lo planteado, el autor señala que el Principio de Legalidad es mucha más que crear un tributo, este principio implica que la Ley debe ser redactada tomando en consideración los principios tributarios establecidos en nuestra carta magna, respetando de esta manera los derechos de los contribuyentes, siendo este un principio cerrado, pues no da lugar para que cualquiera de los elementos de la obligación tributaria pueda ser establecida por cualquier otro instrumento que no sea la Ley, esto lo podemos observar a continuación:

El artículo 317 de la CNRBV (2009) establece que:

No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...

.... (omissis) Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta constitución...

En relación a este principio, el COT (2014) establece lo siguiente en su artículo 3:

Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código...

Recursos Tributarios

Según Jarach (2007) los recursos tributarios son aquellos que el Estado obtiene a través de su poder de imperio que otorgan las leyes, las cuales crean obligaciones a cargo de terceros, en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan.

En este sentido, Villegas (2002) define los tributos como las “prestaciones obligatorias, generalmente en dinero, exigidos por el Estado en virtud de su poder de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales.” (p.77)

Gracias a esto, los tributos constituyen uno de los elementos que aportan parte de los recursos ordinarios públicos al Estado, percibidos en forma regular y continua, permitiendo de esta manera al mismo cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas.

En el caso de Venezuela, el artículo 133 de la CNRBV (1999), establece el fundamento legal y la clasificación de los tributos en el país, donde se menciona que “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”.

Relación Jurídica Tributaria

Para Durán (2013), la relación tributaria antiguamente se consideraba como una relación de poder, donde el Estado tenía supremacía sobre los súbditos, donde las leyes tributarias actuaban como normas disciplinarias, dejando de un lado el reconocimiento de los derechos de los contribuyentes.

Luego con la instauración del Derecho Tributario, se sometió al Estado al cumplimiento de la Ley, estableciendo de esta manera derechos y deberes recíprocos entre los sujetos de dicha relación, en este caso el Estado como ente acreedor del tributo y el obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias, donde ambos se encuentran sometidos a las normas tributarias establecidas en la leyes, garantizando de esta manera el principio de legalidad e igualdad de las partes.

En este sentido, es importante destacar que el Sujeto Activo tiene el derecho a exigir el pago de los tributos y el deber de retribuir esos ingresos públicos a través de la satisfacción de las necesidades colectivas y elevar el nivel de vida de la población, por su parte, el Sujeto Pasivo está obligado a contribuir con las cargas públicas, sin embargo, tiene el derecho a exigir la buena administración de dichos recursos.

Para Villegas (2002), una relación Jurídica Tributaria es aquella que se establece entre el sujeto activo, quien es el ente recaudador del tributo y el sujeto pasivo, quien está obligado a su pago.

Dicha vinculación es jurídica porque esta normada por el derecho, donde se faculta legalmente al sujeto activo para exigir determinado comportamiento al sujeto pasivo, por lo tanto, dicha relación puede ser definida como:

1. La vinculación establecida por una norma jurídica a través de una circunstancia condicionante, mediante la realización del hecho imponible y una consecuencia jurídica, en este caso la realización del pago.
2. Como una vinculación establecida por la Ley entre la pretensión del sujeto activo y la obligación del sujeto pasivo.

En este caso, el COT (2014) en su artículo 13, establece que la obligación tributaria “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...”

Elementos de la Relación Tributaria

Sujeto Activo

De acuerdo al artículo 18 del COT (2014) es “el ente público acreedor del tributo”, en este caso Villegas (2002) establece que el Estado es en primer lugar el titular de la potestad tributaria, sin embargo, delega la administración de algunos ingresos tributarios a otros entes públicos, a fin de que estos cuenten con financiamiento autónomo.

Sujeto Pasivo

Se define de acuerdo al artículo 19 del COT (2014) como aquel que debe cumplir con las obligaciones tributarias que establece la Ley, al respecto Villegas (2002) divide a los sujetos pasivos en dos categorías, (a) los contribuyentes, los cuales son los sujetos pasivos por deuda propia, definidos en el artículo 22 del COT (2014) como los “sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible” y (b) los responsables, los cuales son los sujetos pasivos por deuda de terceros, definidos en el artículo 25 del COT (2014), como “los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”.

De acuerdo a Valdés Costa (citado por Durán, 2013) el Derecho Tributario regula los derechos y obligaciones en la relación jurídica tributaria, los cuales pueden resumirse de la siguiente manera:

Cuadro 1

Obligaciones de los Sujetos Pasivos en la relación Jurídica Tributaria

Tipo de Obligación	Contenido	Función	Naturaleza de la prestación	Incumplimiento
La obligación Tributaria principal	Patrimonial, en virtud dar, pagar un tributo.	Consiste en dar al sujeto Activo los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines	Prestación de dar cantidades de dinero (o bienes en especie)	Según el COT (2014) su incumplimiento origina ilícitos tributarios materiales.
Deberes formales	No patrimonial, derivan directamente del ordenamiento. -Son accesorios a la obligación tributaria principal. -No son accesorios cuando integran relaciones jurídicas ajenas a una relación jurídica determinada.	Su función es orientar al Sujeto Pasivo al cumplimiento efectivo y oportuno de la obligación tributaria principal	Prestación de hacer y no hacer.	Su incumplimiento según el COT (2014) origina ilícitos tributarios formales.
Otras relaciones accesorias	Patrimonial: las sanciones pecuniarias (multas). No patrimonial: Las potestades administrativas cuyo ejercicio genera deberes no patrimoniales a cargo del contribuyente	No procuran un ingreso tributario, sino por vía consecuencia generan un ingreso público. Conducen a la determinación, verificación, inspección, fiscalización de las obligaciones tributarias.	Prestación de dar. Prestación de hacer y no hacer	Según el tipo de prestación, su incumplimiento originará la consecuencia jurídica correspondiente:

Nota. Tomado de Durán Ramírez, M.K. (2013)

Hecho Imponible de la Relación Tributaria

Según Villegas (2002) se denomina hecho imponible “al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.” (p.348)

En relación a este tema el artículo 36 del COT (2014) señala que el hecho imponible “es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Dugarte (2013) señala que el hecho imponible está caracterizado por los siguientes elementos:

1. Elemento Objetivo: Está representado por la normativa legal, donde se establece cuando el hecho imponible se materializa y por ende nace la obligación tributaria para el sujeto que así lo realiza.

2. Elemento Subjetivo: Representa la definición de los sujetos pasivos o contribuyentes que están sujetos a la obligación tributaria.

3. Elemento espacial: Está relacionado al lugar donde deberá ocurrir el hecho imponible para que se considere como tal.

4. Elemento temporal: Se refiere al lapso de tiempo en que deberá ocurrir el hecho imponible por parte del legislador.

Clasificación de los Tributos

De acuerdo a Villegas (2002) los tributos se clasifican en:

1. Impuestos: Son los tributos exigidos por el sujeto activo, sin derecho a contraprestación por parte del mismo, cuyos hechos imponibles lo constituyen negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica ó económica, tomando en consideración la capacidad contributiva del sujeto pasivo, derivada de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.

2. Tasas: Son tributos exigidos a aquellos que se benefician de una actividad estatal, Jarach (2007) establece que una tasa “es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo” (p.234).

3. Contribuciones especiales: Son los tributos que se exigen como consecuencia de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de actividades o servicios estatales especiales.

Características de los Impuestos

Según Ruiz (2000), los impuestos presentan las siguientes características:

1. Es un pago forzoso, en vista de que lo establece el Estado a partir de su poder soberano, siendo su aceptación obligatoria para todos los ciudadanos.

2. Se establece a través de una Ley, sancionado por la autoridad competente (parlamento, congreso o asamblea), adaptado a la realidad económica y social de un país.

3. No prevé la contraprestación inmediata para quien lo paga, ya que de ser así, no se lograrán los fines que se persiguen, siendo algunos de ellos la distribución de las riquezas, la satisfacción de las necesidades colectivas, tratando que, quienes tengan menor posibilidad económica, puedan disfrutar de los servicios colectivos, que individualmente les sería imposible obtener.

4. Es un pago definitivo e irreversible, por cuanto no confiere al contribuyente un privilegio exclusivo, ni hay obligación de restituirlas.

En atención a lo planteado, el ISLR constituye uno de los impuestos que generan mayores ingresos públicos al Estado, a continuación las características del mismo.

Impuesto Sobre la Renta y sus Características Generales

De acuerdo al artículo 1 de la Ley de ISLR (2015), este impuesto gravará los “enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie...”.

Para Ruiz (2000), las características más resaltantes del ISLR venezolano son las siguientes:

1. Permiten la globalización de los enriquecimientos, es decir, que si un contribuyente obtiene enriquecimientos por distintas actividades, la Ley establece que pueden sumarse para apreciar la capacidad contributiva total del sujeto pasivo y así aplicar la tarifa progresiva.

2. Es un sistema progresivo, lo que significa que a mayor renta de la persona natural o jurídica, mayor será el índice de tributación que se aplicará, basándose en el principio de justicia.

3. Es personal, esto quiere decir que el impuesto lo paga el beneficiario del enriquecimiento y no otra persona.

4. Es un impuesto directo, es decir, recae directamente sobre el sujeto del enriquecimiento.

5. Contribuye a crear conciencia cívica entre los ciudadanos contribuyentes y no contribuyentes, ya que cuando se paga un impuesto se tiene conciencia de que ese tributo forma parte del desarrollo de un país, el pago de los servicios, y el fortalecimiento de las instituciones que lo forman, por lo cual se obtienen derechos que deben utilizarse en la medida que las leyes lo permitan.

6. Constituye un efectivo instrumento de desarrollo de un país, ya que, este es uno de los tributos que proporciona mayores ingresos al Estado.

7. Agrupa los enriquecimientos según el sujeto para su gravamen, diferenciándose el impuesto de las personas naturales y jurídicas y la aplicación de las alícuotas según las características especiales de cada uno de ellos.

Sujetos del Impuesto Sobre la Renta

Del análisis del artículo 1 de la Ley de ISLR (2015) se pueden deducir la existencia de los siguientes sujetos pasivos sujetos al impuesto:

1. Las personas naturales y jurídicas residentes o domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela.

2. Las personas naturales y jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela.

3. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país.

Patrimonio, Enriquecimiento y Renta

En ISLR es importante tener claro los siguientes conceptos de acuerdo a Ruiz (2000):

Patrimonio

“Es el valor del capital de una persona. También se puede decir, que es la diferencia neta que resulta de restar el valor de todos los pasivos al valor de todos los activos...” (p.87)

Dicho patrimonio puede verse incrementado por la acumulación de bienes, en un periodo determinado, sin embargo, se debe tener presente que no todo incremento del patrimonio es un enriquecimiento a fines fiscales, pues la Ley de ISLR sólo grava la renta que produce dicho patrimonio.

Enriquecimiento

Es el ingreso que aumenta el patrimonio del contribuyente, este puede ser regular o accidental, por lo tanto, se puede decir que incremento patrimonial y enriquecimiento son sinónimos, desde el punto de vista económico, sin embargo, desde el punto de vista fiscal no todo enriquecimiento es gravable.

Renta

“Es todo ingreso regular y/o permanente, producido por el trabajo, una inversión o un privilegio” (p.89).

Desde el punto de vista económico la renta es todo ingreso regular y/o permanente producido por el trabajo, una inversión o una combinación de ambas, mientras que desde el punto de vista contable es la diferencia entre los ingresos derivados de cualquier actividad económica, menos el costo de obtención de dichos ingresos.

En relación a lo establecido anteriormente, Dugarte (2013), menciona que el ISLR, a lo largo de su articulado establece los siguientes tipos de renta:

Renta bruta. Es aquella que se obtiene de restar al ingreso bruto obtenido, los costos asociados a la actividad del contribuyente.

Enriquecimiento neto. Se obtiene de restar a la renta bruta, las deducciones admitidas por la Ley.

Renta presunta. Es la que se aplica a todos aquellos contribuyentes, sometidos a tributación en Venezuela, que no son residentes o no se encuentran domiciliados en el país.

Enriquecimiento neto gravable. También denominado Renta Neta Fiscal Gravada, este enriquecimiento constituye la base imponible, a la cual se le aplica la alícuota correspondiente conforme a la tarifa asociada.

En la determinación del ISLR es posible que el contribuyente obtenga pérdidas estas pueden ser:

Neta de Explotación. En este caso sería el monto negativo resultante de la actividad propia del contribuyente, sin considerar el reajuste por inflación del ejercicio, de acuerdo al artículo 55 de la LISLR (2015)

Las pérdidas netas de explotación de fuente venezolana podrán imputarse de igual fuente siempre que dichos enriquecimientos se obtuvieran dentro de los tres (03) periodos de imposición siguientes a aquel en que ocurrió la pérdida y dicha imputación no exceda en cada periodo el veinticinco por ciento (25%) del enriquecimiento obtenido.

Las pérdidas de fuente extranjera sólo podrán imputarse al enriquecimiento de igual fuente, en los mismos términos previstos en el encabezamiento de este artículo...

Netas por inflación. Son aquellas pérdidas que provienen de la aplicación del Reajuste por Inflación, de acuerdo al artículo 181 de la Ley de ISLR (2015), “las pérdidas netas por inflación no compensadas, no podrán ser trasladadas a los ejercicios siguientes”.

Inflación

Según Ruiz (2000), la inflación se puede definir como la “desproporción (o desequilibrio) entre la cantidad o volumen de bienes y servicios que se ofrecen en un país o en una colectividad y la masa o nivel de dinero circulante de que disponen los demandantes de esos bienes y servicios.” (p.405)

La relación entre los precios y el dinero disponible, determina lo que se conoce como el Nivel General de Precios. Este índice, en una economía inflacionaria varía constantemente.

Adicionalmente, Catacora (2009) establece que la inflación es el incremento porcentual de los precios de bienes y servicios representativos de una economía entre dos periodos determinados.

Por lo tanto, se podría decir que la inflación es un fenómeno financiero caracterizado por el aumento constante y generalizado de los bienes y servicios de un país, siendo el poder adquisitivo cada vez menor.

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, “IASB”), señala las características que presenta una economía inflacionaria:

1. La población mantiene su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera estable.
2. Las cantidades que se mantienen en moneda local o nacional son invertidas o utilizadas inmediatamente.
3. Los precios se cotizan en una moneda extranjera estable.
4. Las ventas y compras a crédito se realizan a precios que compensan la pérdida del poder adquisitivo.
5. Las tasas de interés, los salarios y los precios están vinculados a un índice de precios.
6. La tasa acumulada de inflación durante tres años se aproxima o excede el ciento por ciento.

Causas que originan la Inflación

Para Ruiz (2000) las causas o motivos por los cuales se puede producir u originar un proceso inflacionario, son diversas, a continuación se citan algunas de ellas:

1. El bajo volumen de bienes y servicios que se ofrecen al público, ante el exceso de dinero circulante.
2. La emisión de dinero inorgánico (billetes) para cubrir el déficit en la Balanza de pagos.
3. La escasez de divisas (reservas internacionales) para la adquisición de bienes y servicios en el exterior.
4. La baja producción de bienes, propicia la importación de lo que no se produce en el país, lo que obliga a los importadores a invertir las divisas del país en la adquisición de dichos bienes.
5. La carencia de recursos impositivos capaces de generar en forma estable y suficiente, los ingresos internos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas.
6. La existencia de mercados carterizados o monopolizados que impiden el juego del libre mercado.
7. La fuerte dependencia de uno o pocos productos básicos de exportación, que están expuestos a los precios de los mercados del exterior.
8. El alto índice o nivel de endeudamiento egresos fiscales internos para mantener el servicio de ese endeudamiento.
9. La fuga de capitales al exterior, por la falta de confianza o seguridad jurídica para invertir en el país.
10. El funcionamiento irregular de los canales de mercado, que provocan el acaparamiento de bienes y las prácticas especulativas.

Antecedentes Inflacionarios en Venezuela

Para Ruiz (2000) desde la existencia de la República de Venezuela (1830), hasta los años sesenta (60), no se conocía la existencia del fenómeno de la inflación en

Venezuela. Este fenómeno se inició en el país a partir del gobierno de Rómulo Betancourt (1959-1963).

Cuando el Presidente Betancourt tomó el poder en 1960, se encontró con un gran déficit fiscal, hasta el punto que el Tesoro Nacional no disponía de los recursos para el sostenimiento del país, por lo tanto, tuvo que recurrir a la implementación de las siguientes medidas:

1. Establecer el control de cambio (devaluación de la moneda).
2. Disminuir en un diez por ciento (10%), la remuneración de todos los funcionarios públicos del país.
3. Aumento de los impuestos (ISLR, principalmente).

Hasta la fecha el bolívar se cotizaba en Bs.3,35 por dólar, sin embargo, a partir de estas medidas el valor del bolívar pasó a Bs.4,60 por dólar.

Aunque estas medidas, no desataron un proceso inflacionario descontrolado, se puede afirmar que fueron las primeras referencias que se tienen de la devaluación de la moneda, sin embargo, existen una serie de acontecimientos adicionales que contribuyeron al crecimiento del proceso inflacionario en el país, estos son:

1. “El viernes negro”, cuando se fugaron al exterior alrededor de sesenta mil millones de dólares (\$60.000.000.000,00).
2. Se acrecentó el endeudamiento externo.
3. Disminuyeron las reservas internacionales, hasta el punto que el presidente Luis Herrera Campins, tuvo que crear al Régimen de Cambios Diferenciales “RECADI”, para controlar la salida de divisas al exterior.

Hasta la fecha la inflación se ha mantenido, acrecentándose en los últimos años, por lo tanto, el Legislador se vio en la obligación de establecer el Ajuste por Inflación a partir de la Reforma de la Ley del ISLR del año 1991, como un método para medir el efecto de la inflación en el patrimonio de los contribuyentes.

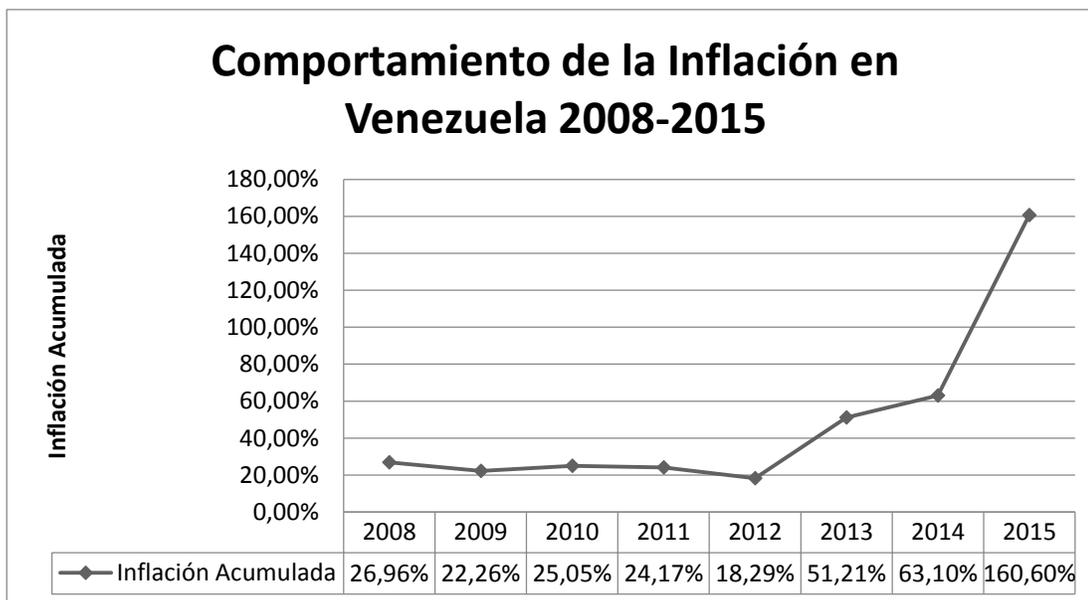


Gráfico 1. Comportamiento de la Inflación en Venezuela 2008-2015. Elaborado por Huiza (2017), con base al INPC, fuente: BCV-I.N.E

Como puede apreciarse para el año 2015, la inflación acumulada en Venezuela era del 160,60%, esta es la última cifra publicada por el Banco Central de Venezuela, esto ha traído distorsiones en cuanto a los porcentajes que se manejan, ya que este es el organismo autorizado por Ley para publicar el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), principal indicador que se emplea para medir la inflación, sin embargo, a la fecha dicho organismo no se ha pronunciado ante esta situación.

Para García (citado por Guevara, 2018) el fenómeno hiperinflacionario actual en Venezuela es consecuencia de los siguientes factores: “(a) crecimiento desorbitado de dinero sin respaldo para financiar el sector público, (b) abultados y sostenidos déficits del sector público, (c) pérdida de confianza en el bolívar como depositario de valor, (d) colapso del sector externo y alza desmedida del dólar negro y (e) indexación creciente de precios y remuneraciones.” (p.23)

Frente a esta situación, Guevara (2018), establece que “desde septiembre de 2016 hasta septiembre de 2017, la emisión de dinero del Banco Central subió 736%, principalmente por préstamos a Petróleos de Venezuela. La liquidez subió 483% el último año.” (p.24)

Por otra parte, este autor señala que los ingresos fiscales totales según la consultora Ecoanalítica cayeron en 47% en términos reales para octubre 2017, encontrándose dentro de ellos el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con una caída del 52%. Adicional a esto se encuentra la caída de la producción petrolera, la cual para mayo del año 2018 estaba produciendo unos 550.000 barriles menos de los que necesita para cumplir la cuota en la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP).

La pérdida de la confianza en el bolívar es otra de las causas que originan la hiperinflación, gracias a esto los habitantes del país optan por invertir el bolívar en bienes y servicios o en una moneda estable para evitar la descapitalización.

En atención a lo planteado la Academia Nacional de Ciencias Económicas, (citada por Guevara, 2018), ofrece al país cinco propuestas para superar la crisis dentro de ellas:

Eliminar su financiamiento monetario, unificar el tipo de cambio en torno a sus valores reales de equilibrio y liberar a las fuerzas productivas para que puedan responder a las necesidades del mercado doméstico. Es menester sanear las cuentas del sector público, eliminando el gasto improductivo y aumentando sus ingresos. Deben sincerarse los precios de bienes y servicios que brinda el Estado, venderse empresas que hoy desangran las arcas públicas y combatir eficazmente las corruptelas que tantos recursos les han robado a los venezolanos. (p.25)

Índice Nacional de Precios al Consumidor

El Índice Nacional del Precios al Consumidor (INPC) fue publicado por primera vez en abril del año 2008, según lo señala en Banco Central de Venezuela (BCV) y el Instituto Nacional de Estadística (I.N.E) este indicador permite conocer el comportamiento de los precios en el ámbito nacional, siendo este una guía para la planificación de la acción del gobierno, además constituye una herramienta de análisis para la toma de decisiones por parte de los gobiernos locales, gobierno central, agentes económicos y la población en general.

Ventajas del INPC

1. Resulta más adecuado para afectar, escalar e indexar valores que deben ser modificados de acuerdo al Índice de Precios al Consumidor.
2. Permite la cuantificación del poder adquisitivo por regiones.
3. Permite la comparación de precios entre regiones.
4. Es una referencia para estrategias de producción y distribución de los agentes económicos.
5. Contribuye al fortalecimiento de las estadísticas regionales.

Como se obtiene el INPC

El INPC es un indicador estadístico que mide, en un período determinado, la variación de precios tomando como referencia una canasta de bienes y servicios que representan el consumo familiar en una ciudad, región o en el país entero.

El INPC se obtiene de la información obtenida en importantes ciudades del país: Barquisimeto, Barcelona- Puerto La Cruz, Caracas, ciudad Guayana, Maracaibo, Maracay, Maturín, Mérida, San Cristóbal y Valencia, y también una muestra representativa de 74 localidades (ciudades medianas y pequeñas, así como áreas rurales).

Mensualmente, encuestadores del BCV y el INE visitan en conjunto aproximadamente 22.000 establecimientos comerciales de todo tipo, a través de los cuales se recopilan alrededor de 300.000 precios.

De acuerdo al artículo 191 de la Ley de ISLR (2015), la autoridad competente deberá publicar en los primeros diez (10) días de cada mes la variación del INPC, expresados con cinco decimales.

Índice Nacional de Precios al Consumidor de la Asamblea Nacional (INPCAN)

Según Alvarado (2019), el INPCAN es un indicador estadístico que mide la variación de los precios de una canasta de bienes y servicios representativos del consumo de las familias venezolanas de acuerdo a la información suministrada por la

“IV Encuesta de Presupuestos Familiares” realizada por el Instituto Nacional de Estadística, para ello se le asignó un peso relativo a cada uno de los precios y servicios que componen la canasta, de acuerdo a su importancia en el presupuesto familiar y luego los precios de los bienes y servicios de esa cesta son objeto de seguimiento a través de una encuesta de precios.

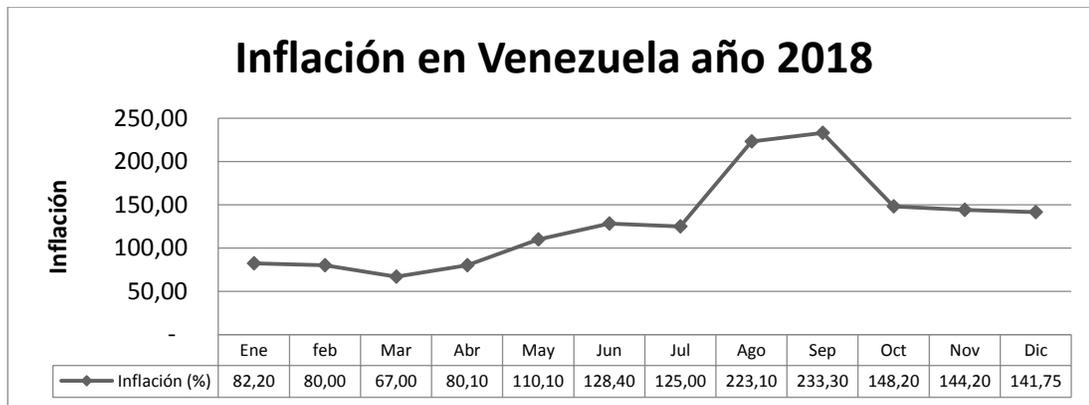


Gráfico 2. Inflación en Venezuela año 2018. Elaborado por Huiza (2019), con base al INPCAN, fuente: Asamblea Nacional.

Naturaleza del Ajuste por Inflación

De acuerdo a Rondón (2013), la naturaleza del ajuste por inflación es principalmente jurídica, económica y contable, por lo siguiente:

1. Jurídica: Debido a que está establecido y regulado por las leyes tributarias, siendo de obligatoria aplicación para aquellos contribuyentes sujetos al Sistema de Ajuste por Inflación, cumpliendo de esta manera con los principios de legalidad y reserva legal.

2. Económico: La inflación afecta la capacidad económica de las personas en general, por lo que su incidencia positiva o negativa debe evaluarse como un elemento adicional en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, en vista de tal situación es una materia que compete a la economía de un país.

3. Contable: Ya que se tienen que realizar los ajustes respectivos en la contabilidad para determinar el enriquecimiento neto (base imponible) sobre base real, siendo la contabilidad una herramienta indispensable para la declaración del ISLR, pues a partir de allí se toma la información necesaria para el cálculo de dicho impuesto.

Ajuste por Inflación a los fines contables y patrimoniales

De acuerdo a Ruiz (2000), el patrimonio de todo ente económico está representado por bienes, reflejados en sus libros y registros contables, los cuales suelen registrarse a su costo histórico o adquisición, sin embargo, cuando estamos en presencia de un proceso inflacionario, estos montos experimentan cambios.

El primer cambio se producirá por la depreciación y amortización que debemos realizar anualmente, por efectos del uso o deterioro que pueden sufrir, el segundo cambio estará representado por el incremento en el valor de la reposición como consecuencia del efecto de la inflación, y el tercero a la valorización que experimentarán los activos fijos o valores sujetos a depreciación o amortización.

Al respecto se debe señalar que el directorio nacional de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela aprobó en Caracas el 17 de Octubre del año 2009, la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades (en adelante NIIF para PYMES), bajo los principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela en adelante (VEN-NIF), cuya aplicación es obligatoria para los ejercicios económicos iniciados a partir del 01 de Enero del año 2011.

En este sentido, el boletín de aplicación de los VEN-NIF número dos , versión tres, criterios para el reconocimiento de la inflación de los Estados Financieros preparados bajo VEN-NIF, estableció que la información conforme a los Principios de Aceptación General en Venezuela, requieren el reconocimiento de la inflación mediante el uso de un índice general de precios, con la finalidad de que se refleje la afectación de dicho fenómeno sobre la información financiera en el entorno venezolano, que favorezca la representación exacta y la comparabilidad de los Estados Financieros, dando

cumplimiento de esta manera con lo establecido sobre economías hiperinflacionarias en la sección 31 de las NIIF para las PYMES 2015.

Ajuste por Inflación a los fines fiscales

Según Ruiz (2000) todos los entes económicos que estén sujetos a tributación en materia de ISLR, al final de cada ejercicio económico o contable, deberán reflejar en sus estados de resultados, las ganancias o pérdidas surgidas en el ejercicio. Si este ente económico tributa sobre el enriquecimiento neto obtenido, sin tomar, en cuenta el índice inflacionario del período, tributaria sobre una ganancia ficticia, sobreestimada y por ende pagaría un impuesto indebido. Esto cuando se tributa sobre la ganancia, como es el caso del ISLR.

Si la empresa obtuvo durante el ejercicio económico una pérdida, la misma sería irreal, toda vez que no se tomó en cuenta el efecto por inflación que afectó durante el período los valores determinantes de esta pérdida.

En vista de tal situación, para corregir estas desviaciones, se hace necesario que el contribuyente practique, antes de elaborar sus Estados Financieros, el ajuste de los valores de los activos y pasivos no monetarios con base al INPC que publica el BCV.

Incidencia de la Inflación en el sistema tributario

De acuerdo a las V Jornadas de Derecho Tributario celebradas en Santiago de Chile en 1967, (citada por Rondón, 2013), acerca de los efectos distorsionantes de la inflación sobre la tributación, se considera lo siguiente:

1. La inflación es un factor determinante en el deterioro de las economías y por ende sus sistemas tributarios.
2. La inflación debe ser considerada en los tributos, sin embargo, deben buscarse mecanismos que permitan controlar, disminuir o eliminar dicho fenómeno de la economía.

3. La política tributaria debe contribuir a controlar el proceso inflacionario, mientras esto no ocurra, el sistema tributario deberá contener normas que tiendan a corregir las distorsiones a fin de lograr la equidad.

4. Los efectos negativos de la inflación afectan a los sujetos de la relación jurídica tributaria por igual.

Frente a esta situación recomiendan:

1. Los sistemas tributarios deben estructurarse de manera que constituyan un mecanismo para prevenir y combatir la inflación.

2. Los institutos miembros deben proponer a sus gobiernos modificaciones en los sistemas tributarios a fin de que estos contribuyan a prevenir y combatir la inflación.

3. Adaptar los sistemas tributarios para que el Estado no vea afectado el valor real de sus ingresos y los contribuyentes tributen sobre la expresión real del valor de la base imponible, entendiéndose por valor real los depurados de los efectos distorsionados de la inflación, lográndose la uniformidad de valores en las relaciones entre el Estado y los contribuyentes.

4. Los gravámenes sobre los consumos deberán establecerse preferiblemente sobre base “ad valorem”.

5. La base imponible de los gravámenes que afecten al patrimonio deben ser actualizados mediante mecanismos de ajuste.

6. El proceso de determinación de los gravámenes que se aplican sobre los ingresos deben ser actualizados por inflación.

7. Los mecanismos de ajustes de los gravámenes al patrimonio y sobre los ingresos, debe cumplir los siguientes requisitos:

7.1. No deben introducir discriminaciones entre la carga tributaria que deben soportar los diferentes sectores sujetos al impuesto.

7.2. Los mecanismos destinados a lograr que el ISLR se aplique sobre utilidades reales, no debe producir como consecuencia el hecho de desgravar utilidades reales obtenidas debido al proceso inflacionario, sino que deben diseñarse con el fin de que dichas utilidades queden afectadas al impuesto.

7.3. Las diferencias resultantes de los ajustes no deberán estar gravadas por los impuestos.

7.4. Las correcciones de bases, las deducciones y mínimo gravables así como los tramos de las escalas progresivas deberán ser ajustados de forma automática en función al deterioro del poder adquisitivo de la moneda.

7.5. Los institutos nacionales deben estudiar y someter en las próximas jornadas procedimientos de ajustes que satisfagan los requisitos enunciados en el punto 6.

De acuerdo a lo mencionado, el ajuste por inflación tiene como finalidad lograr una equidad en los sujetos de la relación jurídica tributaria, actualizando por efectos de la inflación la situación económica real del contribuyente, sobre todo cuando se gravan enriquecimientos netos, como es el caso del ISLR.

Contribuyentes Sujetos al Ajuste por Inflación en Venezuela

De acuerdo al artículo 171 de la Ley de ISLR (2015), están sujetos al ajuste por inflación los contribuyentes que iniciaron sus operaciones a partir del 1ro de enero del año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, adicional el artículo 7 de esta Ley establece cuales son estos sujetos pasivos:

1. Las personas naturales.
2. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.
3. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares de hecho.
4. Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.
5. Las asociaciones, 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.

Se excluyen del ajuste por inflación los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros, reaseguros y los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria.

Metodología del Ajuste por Inflación

Para Garay (2014) es necesario conocer los siguientes términos básicos para aplicar la metodología del API:

Activo. Es el conjunto de bienes y derechos que posee una persona o empresa.

Activo fijo. Son los bienes utilizados en las operaciones o actividad de la entidad, que no se movilizan y que no están destinados a la venta.

Pasivo. Son las obligaciones pecuniarias que tienen una persona o empresa.

Patrimonio. Es la diferencia que existe entre el activo y pasivo, según el artículo 182 de la Ley de ISLR (2015) se considera patrimonio neto “la diferencia entre el total de los activos y pasivos monetarios y no monetarios”.

Activos y pasivos no monetarios. De acuerdo al artículo 171 párrafo segundo se consideran como activos y pasivos no monetarios aquellas partidas del Balance General Histórico que por su naturaleza o características se protegen de la inflación. Dentro de esta clasificación se encuentran: los inventarios, mercancías en tránsito, activos fijos, edificios, terrenos, maquinarias, mobiliarios, equipos, construcciones en proceso, inversiones permanentes, inversiones convertibles en acciones, cargos y créditos diferidos, activos intangibles, créditos o deudas con cláusula de reajustabilidad o en moneda extranjera, intereses pagados cobrados o pagados por anticipado o registrados como cargos o créditos diferidos.

Depreciación. Es el desgaste, deterioro o pérdida del valor útil de los activos permanentes o fijos, destinados a la producción de la renta, causada por obsolescencia o desgaste debido al uso, al desuso y a la acción del tiempo y los elementos.

Amortización. Es la disminución en el valor que sufren los costos de las inversiones hechas en bienes intangibles y en otros elementos invertidos en la producción del enriquecimiento.

Valor histórico. Es el costo de adquisición del bien, derecho u obligación.

Exclusión de los Activos No monetarios. Según lo establece el parágrafo cuarto del artículo 171 deberán excluirse de los Activos no monetarios las capitalizaciones en las cuentas de activos no monetarios por efectos de las devaluaciones de la moneda y cualquier otra revalorización de activos no monetarios no autorizados por la ley de ISLR, de igual manera deberán excluirse de los activos y pasivos los bienes, deudas y obligaciones utilizados en la producción de enriquecimientos exentos, exonerados o presuntos o no sujetos a dicho impuesto, los bienes intangibles no pagados ni asumidos por el contribuyente, ni otras actualizaciones o revalorizaciones de bienes no autorizadas por la normativa legal, las cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores, afiliadas, filiales y otras empresas relacionadas y/o vinculadas, estas exclusiones deberán registrarse en una cuenta de patrimonio denominada Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio.

Reajuste por Inflación. De acuerdo al artículo 176 de la Ley de ISLR (2015) el mayor o menor valor que resulte de actualizar los activos y pasivos no monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos o disminuciones del Patrimonio durante el ejercicio, distintos de las ganancias o pérdidas serán acumuladas en una cuenta de conciliación fiscal que se denominará Reajustes por Inflación

Clasificación Legal de los Ajustes por Inflación

Según Ruiz (2000) el ajuste por inflación se clasifica en:

Ajuste Inicial por Inflación. Este ajuste debe ser realizado por todos los contribuyentes obligados a realizarlo, debe practicarse al final del ejercicio económico anterior a aquel cuando deben tributar. Este ajuste se aplica sobre todo los activos y pasivos no monetarios, esto con la finalidad de actualizar el patrimonio del contribuyente.

De acuerdo al artículo 173 de la Ley de ISLR este ajuste se realizará tomando como base de cálculo la variación ocurrida en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), entre el mes anterior a su 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.

Esta actualización no surte ningún efecto a los fines del ISLR, aunque si se está sujeto al pago de un porcentaje del tres por ciento (3%) sobre el monto que resulte de los activos revaluados.

Este ajuste se encuentra establecido en el Título IX, Capítulo I de la Ley de ISLR (2015), el cual establece que se crea un registro de Activos Actualizados, este impuesto deberá pagarse en tres (03) porciones iguales y consecutivas, en sucesivos ejercicios fiscales, a partir de la inscripción de este registro.

Ajuste regular por Inflación. Este ajuste debe realizarse por todos los contribuyentes del ISLR sujetos al sistema, con el propósito de sincerar sus ganancias o pérdidas, en cuyo efecto se tomará en cuenta la magnitud del índice inflacionario durante el respectivo período. De no practicarse este ajuste, los contribuyentes, estarían tributando sobre una ganancia sobrestimada y por ende pagando un tributo en exceso, sobre una ganancia irreal, ficticia, distorsionada por efectos de la inflación.

El ajuste regular por inflación se encuentra establecido en el Título IX, Capítulo II de la Ley de ISLR (2015), el cual establece que una vez aplicado el ajuste inicial por inflación, deberán ajustarse los pasivos y activos no monetarios y el patrimonio al inicio del ejercicio, así como los aumentos o disminuciones del mismo durante el ejercicio, distintos de las ganancias o pérdidas.

La ganancia o pérdida que se genere producto de la aplicación del ajuste por inflación, serán acumuladas en una cuenta de conciliación fiscal que se denominará Reajuste por Inflación y se tomará en cuenta para la determinación de la renta gravable.

El contribuyente de acuerdo a lo establecido en el artículo 179 de la Ley de ISLR (2015), en concordancia con lo establecido en el artículo 190 de esta Ley, deberá llevar un registro de control fiscal que contenga por lo menos los siguiente:

1. Fechas de adquisición de los activos y pasivos no monetarios.
2. Costo de adquisición histórica.
3. Depreciación o amortización acumulada histórica al cierre del ejercicio gravable anterior y al cierre del ejercicio gravable actual.

4. Actualización acumulada de los costos y la depreciación o amortización desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior.

5. Actualización acumulada de los costos y la depreciación o amortización desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio actual.

6. Porción del reajuste correspondiente al ejercicio gravable.

7. Valor según libros de los activos no monetarios enajenados o retirados.

8. 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.

9. Ajuste inicial del costo y de la depreciación o amortización acumulada no imputables al costo de ventas.

10. Precio de venta de los activos no monetarios enajenados.

Adicional y de acuerdo al artículo 190 de la Ley de ISLR (2015) los contribuyentes sujetos al sistema deberán llevar un libro fiscal el cual deberá tener:

1. El Balance General Fiscal Actualizado inicial (Balance Fiscal Actualizado del ejercicio gravable anterior) reajustado según el INPC.

2. Los detalles de los ajustes de las partidas no monetarias.

3. Los asientos de las exclusiones fiscales históricas al patrimonio.

4. Los asientos de ajuste y reajuste.

5. El Balance Fiscal Actualizado Final, incluyendo todas los asientos y exclusiones, donde se muestre en el patrimonio de forma separada las cuentas de Reajustes por Inflación, Actualización de Patrimonio y las Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio.

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

Según lo establece el artículo 180 de la Ley de ISLR (2015) el ajuste de los inventarios en materia prima, productos en proceso o productos terminados para la venta, mercancía para la venta o mercancía en tránsito tendrán el siguiente procedimiento:

1. El inventario final ajustado en el ejercicio fiscal anterior se reajusta de acuerdo a la variación presentada por el INPC correspondiente al ejercicio gravable.

2. Se efectuará una comparación entre los totales del costo histórico de los inventarios de materia prima, productos en proceso, productos terminados o mercancía para la venta o en tránsito al cierre del ejercicio gravable con los valores históricos al cierre del ejercicio anterior, si el inventario de monto final es igual o menor al inventario final, se entiende que todo inventario proviene del inicial, por lo tanto, se ajustará este inventario final se ajustará en forma proporcional al inventario inicial reajustado, de acuerdo a lo establecido en el numeral 1.

3. Si de la comparación anterior resulta que el inventario final excede al inventario inicial, la porción en Bolívares que excede del Inventario inicial no se ajustará, la porción que viene del Inventario Inicial se ajustará de acuerdo a lo establecido en el numeral 1.

4. Se comparará el ajuste acumulado al inventario final obtenido en la comparación establecida en el numeral 3, con el ajuste acumulado en el inventario final en el cierre del ejercicio tributario anterior, si el ajuste acumulado al inventario final del ejercicio tributario es superior al ajuste acumulado al inventario final del ejercicio tributario anterior, la diferencia se cargará a la respectiva cuenta de inventario del activo del contribuyente con crédito a la cuenta Reajuste por Inflación.

5. Si de la comparación anterior resulta que el ajuste acumulado al inventario del ejercicio tributario es inferior al ajuste acumulado al inventario en el cierre del ejercicio anterior, la diferencia de acreditará a la cuenta de inventario y se cargará a la cuenta Reajuste por Inflación.

De acuerdo a lo señalado en el párrafo segundo de este artículo si el contribuyente utiliza el sistema de valuación de inventarios de identificación específica, podrá utilizar las fechas reales de adquisición de cada producto por separado, previa autorización de la Administración Tributaria.

En cuanto a la actualización del patrimonio del contribuyente, el artículo 182 de la Ley de ISLR (2015) señala que se acumularán en la cuenta Reajuste por Inflación el incremento o disminución del valor que resulte de reajustar anualmente el patrimonio neto al inicio del ejercicio gravable, tomando en consideración el INPC.

Deberán excluirse de los activos, pasivos y del patrimonio neto, las cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores, afiliadas, filiales y otras empresas relacionadas y/o vinculadas, así como los bienes, deudas y obligaciones utilizados en enriquecimientos presuntos, exentos, exonerados o no sujetos al ISLR.

Estas exclusiones se acumularán en una cuenta de patrimonio denominada Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio, cualquier modificación de esta cuenta durante el ejercicio se tratará como aumentos o disminuciones del patrimonio.

Adicionalmente y de acuerdo al artículo 183 de la presente Ley, se acumulará en la partida de Reajuste por Inflación como una disminución de la renta gravable los aumentos de patrimonio efectivamente pagados en dinero o en especies ocurridos durante el ejercicio gravable, reajustándose el incremento del patrimonio según el INPC entre el mes de aumento y el cierre del ejercicio gravable.

Así mismo, el artículo 184 señala que se acumularan en la cuenta Reajuste por Inflación como un incremento a la renta gravable, el valor que resulte de reajustar las disminuciones del patrimonio de acuerdo al INPC, desde la fecha en que ocurrió la disminución hasta el cierre del ejercicio gravable.

Estas disminuciones pueden ocurrir por reparto de dividendos, utilidades y participaciones análogas distribuidas dentro del ejercicio gravable o reducciones del capital.

También es importante destacar que las inversiones negociables que se coticen o que se enajenen a través de bolsas de valores de la República Bolivariana de Venezuela, se ajustarán según su cotización en la respectiva bolsa de valores a la fecha de su enajenación o cierre del ejercicio gravable de acuerdo a lo establecido en el artículo 185 de la Ley de ISLR (2015).

Efectos financieros y fiscales de la no aplicación del Ajuste por Inflación

Rondón (2013) establece que en una economía inflacionaria como la venezolana, al analizar la presentación de los resultados financieros y fiscales obtenidos a valores nominales, es decir, sin ajuste por inflación, se producen los siguientes efectos:

1. Heterogeneidad de las partidas que conforman los Estados Financieros, ya que, si no se toma en cuenta el efecto de la inflación, se estarían sumando partidas en Bolívares de diferente poder adquisitivo.
2. Pérdida por el mantenimiento de efectivo o cuentas por cobrar no ajustables, debido a que su poder adquisitivo va disminuyendo con el paso del tiempo.
3. Conveniencia financiera pero no fiscal, puesto que en una economía inflacionaria es pertinente endeudarse, sin embargo, desde el punto de vista fiscal el endeudamiento genera una posición monetaria pasiva, por lo tanto, genera el pago de mayores impuestos.

Inflación y Tributación en Iberoamérica

A continuación se presenta un análisis ofrecido por Asorey (2014) sobre los efectos que provoca la inflación sobre la legislación tributaria, a partir de las herramientas que utilizan algunos países iberoamericanos para atenuar o neutralizar sus efectos.

De acuerdo a Calle Saiz (citado por Asorey, 2014), el proceso inflacionario “modifica las bases imponibles, distorsiona el cómputo de las ganancias de capital, altera la estructura de los tipos de gravamen y el valor real de todas las exenciones, créditos, deducciones y desgravaciones que se encuentren fijadas en términos nominales.” (p.19)

Para este autor un ordenamiento jurídico que carezca de medidas que contribuyan a atenuar o neutralizar los efectos inflacionarios, traerá como consecuencia distorsiones en la propia legislación, ocasionando un sistema tributario irracional e inequitativo, generando de esta manera efectos en los principios fundamentales de la tributación.

Antes de comenzar con el análisis es importante conocer el comportamiento actual de la inflación en estos países:

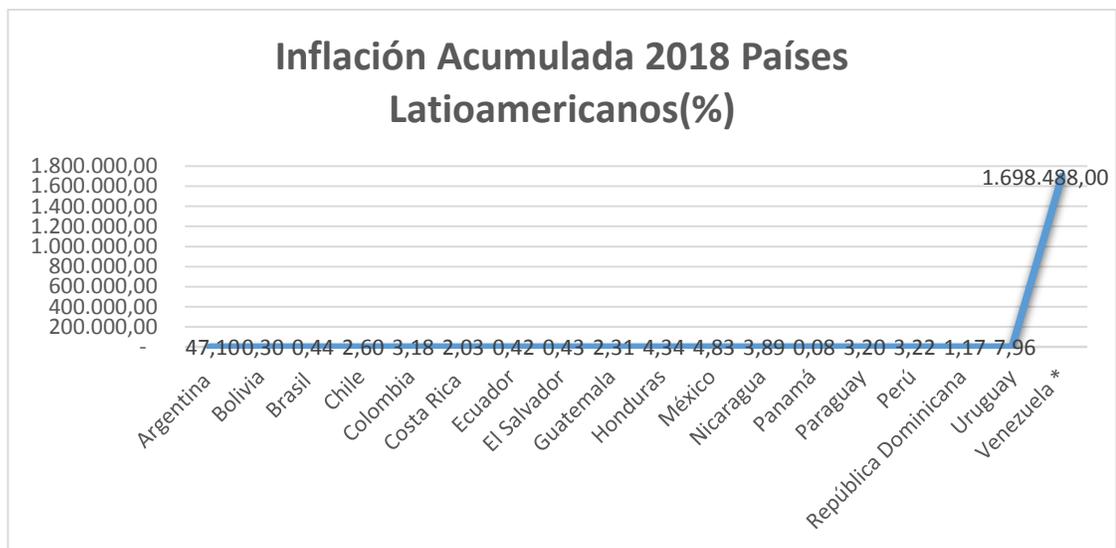


Grafico 3. Inflación Acumulada 2018 en los Países Latinoamericanos. Elaborado por Huiza (2019), con base a la información de GlobalScope, C.A., * las cifras en Venezuela son las publicadas por la Asamblea Nacional.

Brasil

Gómez de Sousa (citado por Asorey, 2014), señala que a partir de 1958 se comenzaron a tomar como permanentes las disposiciones que reconocían el efecto de la inflación en el sistema tributario brasileño, sin embargo, en el año 1964 se dictó la por primera vez la Ley que establecía la obligación de la corrección monetaria de activos, reduciendo el impuesto de 10 a 5% con la facultad para las personas jurídicas de suscribir el monto en Obligaciones Reajustables en vez de pagarlo.

Esta metodología ha sufrido una serie de modificaciones, adoptándose en el año 1977 un método integral dinámico que consiste el ajustar el patrimonio neto para determinar el resultado de la inflación, estableciendo de esta manera una diferenciación entre la inflación realizada y no realizada.

Este sistema corrige las cuentas de activo permanente, excluyéndose de esta los inventarios, de igual manera se ajustan las cuentas del patrimonio líquido, incluyendo las ganancias acumuladas.

Las diferencias entre las cuentas de activos permanentes y las del patrimonio líquido originará el resultado de la inflación, sin embargo, si el monto de los activos

permanentes es mayor al patrimonio el contribuyente puede diferir su inclusión como renta hasta tanto no esté realizado, esta realización se producirá por la venta o por medio de la depreciación, amortización o agotamiento, por el contrario si el monto del patrimonio es mayor al monto de los activos permanentes se producirá una pérdida por inflación y puede ser deducida como tal, de acuerdo a lo señalado por Pedreira y Da Cruz Filho (citados por Asorey, 2014).

Chile

Según lo señala Casanegra de Jantscher (citado por Asorey, 2014) a partir de 1942 se permitió a los contribuyentes revaluar y pagar un impuesto especial sobre dicha revalorización, sin embargo, es a partir del año 1954 cuando aparece un sistema más permanente, siendo en 1959 cuando se establece un sistema de revaluación del patrimonio neto que permaneció vigente hasta 1974.

En 1975, se estableció un mecanismo llamado “corrección monetaria” el cual consiste en ajustar las partidas del activo y pasivo a su valor real a la fecha del balance, este sistema se basa en la comparación del patrimonio inicial y final ajustados, es decir, ambos bajo la moneda de igual poder adquisitivo.

México

Según Cahiers (citado por Asorey, 2014) a partir de 1978 el sistema tributario mexicano tenía medidas limitadas relacionadas a la inflación, una de ellas era la depreciación de la moneda solo en el caso de que las deudas estuviesen expresadas en moneda extranjera hasta el momento de su pago, incluso las leyes fiscales prohibían la revalorización de activos.

Luego a partir del año 1979 según lo señala Moreno Padilla (citado por Asorey, 2014) el impuesto sobre la renta aplicado a las sociedades permitió aplicar factores de inflación a los activos fijos, al promedio de los activos financieros y a los pasivos de las empresas. A estos activos fijos se les elimina las tasas de deducción y se les aplica el factor anual de inflación, de esta manera la inversión en activos fijos se suma a los promedios financieros y se disminuyen los pasivos, permitiendo deducir esta cifra de la utilidad fiscal ajustada.

De acuerdo a lo mencionado Aguirre (citado por Asorey, 2014) establece que este régimen no daba un tratamiento adecuado “ya que no reconoce las pérdidas devengadas en el valor de activos financieros con una denominación nominal, de aquellas empresas con una posición acreedora neta en este tipo de activos, y se grava la ganancia en pasivo” (p.33).

Frente a esta situación Moreno Padilla (citado por Asorey, 2014), señala que a partir del año 1986 se introdujeron nuevas modificaciones a la Ley de ISLR, incluyendo una tasa proporcional, de limitó la deducción de intereses, se generan ganancias monetarias, se elimina el sistema de disminución de costo por la sustracción de compras conectando este rubro con el modelo impositivo denominado flujo de efectivo, se indexan los valores de inversión y pérdida fiscales que reflejen resultados reales de acuerdo a la inflación y se limita la pérdida cambiaria.

Perú

En 1976 el sistema tributario incluyó normas que permitieran la actualización periódica de los activos fijos, con la finalidad de facilitar su reposición, dichas revaluaciones estaban sujetas a un impuesto que se aplicaba sobre el excedente, este impuesto es deducible como gasto en el ejercicio en que se debe determinar la materia sujeta al impuesto a la renta.

Dicha revaluación se hace tomando en consideración la variación del índice general de bienes del activo, que elabora el Instituto Nacional de Estadísticas, están obligados a realizar dicha revalorización las personas jurídicas y las personas naturales que se encuentren obligadas a presentar balances y que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría.

Uruguay

En 1979 este país adopta un sistema de ajuste por inflación llamado global, el cual tiene como finalidad neutralizar los efectos de la inflación en el impuesto sobre la renta de la industria y comercio.

Según lo establece Sujanov (citado por Asorey, 2014) este método es el mismo que adoptó Argentina.

Argentina

A partir del año 1972 se autorizó el revalúo permanente de la amortización de los bienes de uso a fin de considerarlo como parte del costo en caso de la venta dichos bienes.

Luego a partir del año 1978 se estableció el ajuste por inflación dentro del impuesto a las ganancias adaptándose como método el ajuste global, este sistema es obligatorio para las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, asociaciones civiles entre otras.

Según lo establece la ley si una empresa determina un ajuste que disminuye la ganancia o afecta la pérdida, donde sus activos superan a sus activos monetarios, ello significa que hay una pérdida por exposición a la inflación, por lo tanto debe deducirse de la materia imponible con la finalidad de que el resultado sea real, sin embargo, la empresa se financia con fondos de terceros, ello quiere decir que la empresa ha ganado por efectos de la inflación.

Se excluyen del activo para la aplicación del sistema: los inmuebles, inversiones en bienes muebles no amortizables, bienes inmateriales, acciones, cuotas y participaciones sociales, aportes o anticipos efectuados a cuentas de futuras integraciones de capital, la existencia de madera cortada o en pie en las explotaciones forestales, los saldos pendientes por cancelar de los accionistas, saldos deudores de los accionistas, los saldos deudores de personas o empresas relacionadas, gastos de constitución de la empresa, anticipos, retenciones y pagos a cuentas de impuestos y gastos no deducibles en el impuesto a las ganancias, inversiones en el exterior que no originan resultados de fuente Argentina, anticipos que congelen precios de bienes no imputables.

El activo computable luego de estas exclusiones se comparará contra el pasivo y la diferencia reflejará el capital expuesto a la inflación, arrojando un ajuste negativo cuando el activo sea mayor al pasivo y un ajuste positivo cuando el pasivo sea mayor al activo.

A la diferencia que surja ya sea negativa o positiva se le aplica el índice de inflación que haya existido entre el mes de cierre anterior y el mes de cierre del ejercicio que se liquida.

Luego a partir del año 1985 se incluyó el sistema de ajuste dinámico, el cual permite reflejar las variaciones que se produzcan en el activo y el pasivo durante el ejercicio. Este sistema mide el aumento de los pasivos computables o las rebajas de activos como un ajuste positivo que se produce por el fenómeno de la inflación, de igual manera mide como un ajuste negativo el incremento en el activo computable o la disminución del pasivo existente al inicio del ejercicio.

Venezuela

El ajuste por inflación como un elemento en la determinación del ISLR fue incluido en la reforma de la Ley de ISLR del año 1991, a partir de allí se han realizado varias reformas en los años 1994,1995, 2001, 2014 y 2015, sin embargo, en las reformas de los últimos dos años se excluyó el API para los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros, reaseguros y los sujetos pasivos especiales por la Administración Aduanera y Tributaria.

Como se puede apreciar en cada uno de los países mencionados se toma en cuenta la incidencia de la inflación en la tributación, aunque algunos de ellos presenten una inflación acumulada muy baja, sin embargo, Venezuela a pesar de tener la inflación más alta, excluye esta metodología para algunos contribuyentes.

Sujetos Pasivos Especiales

El artículo 01 de la Providencia N° 0685 Sobre Sujetos Pasivos Especiales (2007), considera que los sujetos pasivos calificados como especiales serán notificados de tal condición por la Gerencia de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y por las Gerencias Regionales de Tributos Internos, estos contribuyentes deberán sujetarse las normas contenidas en la presente providencia, en cuanto a la declaración, pago, cumplimiento de los deberes formales y cumplimiento de los deberes como agentes de retención o percepción de tributos.

Estas categorías de sujetos pasivos requieren de un mayor control por parte de la Administración tributaria en función de su nivel de ingresos, sector o actividad económica.

Calificación de los Sujetos Pasivos Especiales

Según lo establece la Providencia N° 0685 Sobre Sujetos Pasivos Especiales (2007), una de las siguientes condiciones es necesaria para que la Administración Tributaria califique a los sujetos pasivos especiales:

De acuerdo al artículo 4 de la presente ley, podrán ser catalogados por la Gerencia Regional de Tributos como sujetos pasivos especiales los siguientes sujetos pasivos:

1. Las personas naturales que hubieren tenido ingresos brutos iguales o superiores a siete mil quinientas unidades tributarias (7.500 U.T.), de acuerdo a la última declaración jurada anual presentada, esto en caso de tributos que se liquiden por períodos iguales o que hubiere realizado ventas o prestación de servicios por montos superiores a seiscientos veinticinco unidades tributarias (625 U.T) mensuales, de acuerdo a lo señalado en las últimas seis (06) declaraciones en caso de tributos que se declaren mensuales. Igual podrán ser catalogados como contribuyentes especiales las personas naturales que laboren bajo relación de dependencia y que hayan obtenido ingresos iguales o superiores a siete mil quinientas unidades tributarias (7.500 U.T.), conforme a lo presentado a la última declaración del ISLR.

2. Las personas jurídicas que hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores a treinta mil unidades tributarias (30.000 U.T.), conforme a la última declaración jurada anual, en caso de que los tributos se declaren anuales o que hubieren realizado ventas o prestado servicios por montos iguales o superiores a dos mil quinientas unidades tributarias (2.500 U.T.), según lo presentado en las últimas seis (06) declaraciones presentadas, para el caso de tributos que se liquiden mensualmente.

3. Los entes públicos nacionales, estatales y municipales, los institutos autónomos y demás entes descentralizados de la República, de los Estados y de los Municipios, con domicilio distinto de la Región capital.

4. Los contribuyentes que realicen operaciones aduaneras de exportación.

5. Los sujetos que emitan o reciban certificados de Débito Fiscal exonerado.

Según lo señala el artículo 3 podrán ser designados sujetos pasivos especiales por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital:

1. Las personas naturales que hayan obtenido ingresos anuales iguales o superiores a quince mil unidades tributarias (15.000 U.T) de acuerdo a la última declaración jurada anual presentada, esto para el caso de los tributos que se liquiden por períodos anuales o que hubieren efectuado ventas o prestado servicios por montos superiores a un mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.) mensuales, tomando en consideración las últimas seis (06) declaraciones en caso de los tributos que se liquiden mensuales, adicional las personas naturales bajo relación de dependencia podrán ser catalogadas siempre y cuando hayan obtenido ingresos iguales o superiores a quince mil unidades tributarias (15.000 U.T.), de acuerdo a la última declaración de ISLR.

2. Las personas jurídicas que hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores a ciento veinte mil unidades tributarias (120.000 U.T.), conforme a la última declaración anual, en el caso de tributos anuales, o que hayan realizado ventas o prestado servicios por montos iguales o superiores a diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en cualquiera de las últimas seis (06) declaraciones presentadas, en el caso de tributos que se liquidan mensualmente.

3. Los entes públicos nacionales, estatales y municipales, los institutos autónomos y demás entes descentralizados de la República, de los Estados y de los Municipios, que actúen exclusivamente en calidad de agentes de retención o percepción de tributos.

4. Las personas naturales o jurídicas que fueren socios, directores, gerentes, administradores o representantes de sociedades y demás entes calificados como sujetos pasivos especiales por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, con independencia del monto anual de ingresos brutos o ventas o prestación de servicios.

Según lo establecido en el artículo 4 podrán ser designados como sujetos pasivos especiales:

1. Los dedicados a las actividades primarias, industriales y transporte de hidrocarburos o la comercialización de los hidrocarburos y sus derivados para la exportación.

2. Los accionistas de las empresas mixtas que se dediquen a las actividades primarias, industriales y de transporte de hidrocarburos o a la comercialización de hidrocarburos y sus derivados para la exportación.

3. Los que realicen operaciones en materia de hidrocarburos o actividades conexas en virtud de Convenios Operativos, de Exploración y Explotación a Riesgo bajo el esquema de Ganancias Compartidas o de Asociaciones Estratégicas.

4. Los que en razón de sus actividades se constituyan en los principales proveedores, contratistas y prestadores de servicios de los sujetos mencionados en los numerales 1, 2 y 3.

5. Los que se constituyan en tenedores de acciones de los sujetos mencionados en los numerales 1 y 3.

6. Los que realicen operaciones de exploración, explotación, procesamiento, industrialización, transporte, distribución y comercio interno o externo de gas natural.

7. Los dedicados a actividades de explotación de minas o actividades conexas.

Como se puede apreciar la designación de sujetos pasivos especiales toma en consideración los ingresos brutos de una persona natural o jurídica mensuales o anuales en unidades tributarias, sin embargo, debido a la subestimación en el valor de la unidad tributaria no adaptada a la realidad inflacionaria del país, la designación de sujetos pasivos especiales se ha incrementado, siendo muchos de ellos contribuyentes pequeños, que no cuentan con las herramientas técnicas, profesionales y financieras para cumplir con la normativa que le demanda esta nueva designación.

Características de los Sujetos Pasivos Especiales

Según lo establecen Aguirre y Llovera (2016) el ser designado como contribuyente especial las empresas deben adaptarse a nuevos procedimientos, los cuales traen consigo costos, tributos exclusivos, exclusiones y sanciones específicas.

Dentro de sus características tenemos:

1. Los contribuyentes especiales son designados por la Administración Tributaria siempre y cuando se cumplan las condiciones mencionadas en el punto anterior.

2. El ser designado sujetos pasivo especial significa una nueva organización de trabajo, los cuales deben regirse por un nuevo calendario para la declaración y pago de ISLR, IVA y retenciones de IVA, ISLR e Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF), adicional este calendario para el 2017 y 2018, obliga al pago anticipado de la declaración anual de ISLR.

3. Los contribuyentes especiales deberán realizar la retención entre el 75% y 100% del IVA facturado por sus proveedores de bienes y servicios de acuerdo a lo establecido en la Providencia Administrativa SNAT/2015-0049, las compras realizadas en efectivo menores o iguales a veinte unidades tributarias (20 U.T.) estarán exentas de la retención.

4. Los contribuyentes especiales están sometidos al IGTF.

5. Los contribuyentes especiales están excluidos del sistema de Ajuste por Inflación.

6. De acuerdo al artículo 108 del COT (2014), “cuando los ilícitos formales previstos en este Capítulo sean cometidos por sujetos calificados como especiales por la Administración Tributaria, las sanciones pecuniarias aplicables serán aumentadas en un doscientos por ciento (200%)”

Bases Legales

Para Rosario Cohen y Camacho Acosta (2015) “la fundamentación legal de una investigación está constituida por aquel conjunto de leyes, normativas, decretos, reglamentos, ordenanzas, entre otros, que se encuentran directamente relacionados con el tema de estudio” (p.88).

De acuerdo a lo mencionado anteriormente para la presente investigación se consideró la siguiente normativa legal:

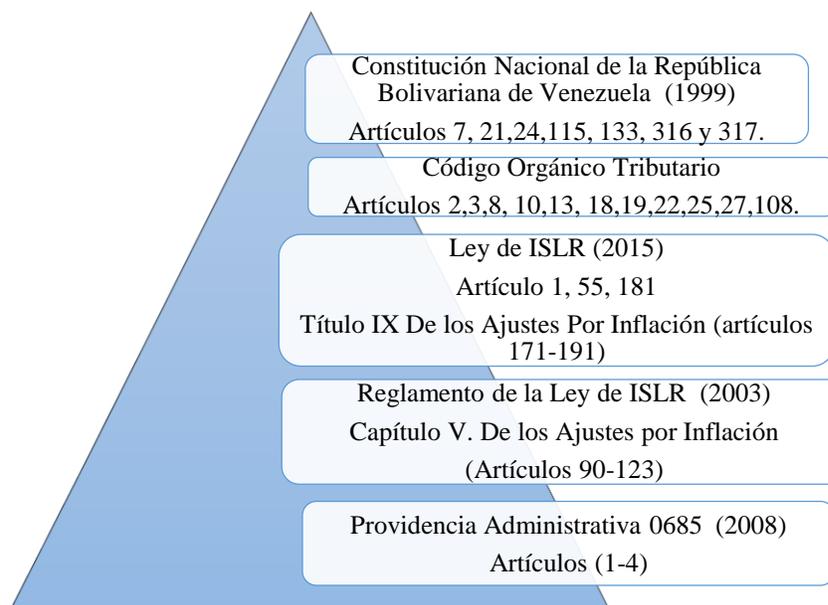


Grafico 4. Bases Legales que fundamentan la Investigación. Fuente: Elaborado por Huiza (2017), tomando en consideración la estructura de Kensel.

La CNRBV (1999) establece los principios tributarios que orienta o limitan al Estado frente a los contribuyentes en la adopción o modificación de los tributos, garantizando de esta manera el respeto por los derechos de los Sujetos Pasivos frente al poder de imperio del Sujeto Activo. En la investigación fue necesario el conocimiento de dichos principios para analizar su cumplimiento en la reforma de la Ley de ISLR (2015), en cuanto a la exclusión de los sujetos pasivos especiales del API fiscal.

Así mismo, se hizo necesario el estudio del COT (2014), para conocer las fuentes del derecho tributario, la sujeción de la normativa tributaria a las leyes, cumpliendo de esta manera con el principio de legalidad establecido en la CNRBV (1999), la entrada en vigencia de las leyes tributarias, la relación jurídica tributaria, la definición de sujeto activo y pasivo, los responsables y el incremento en las sanciones por ilícitos tributarios para los sujetos calificados como especiales.

El tema de la investigación radica en la exclusión de los Sujetos Pasivos Especiales del API fiscal, por lo que fue necesario el estudio del Capítulo IX de la Ley de ISLR

(2015) para conocer la metodología de dicho sistema, con la finalidad de evaluar su importancia en la determinación del ISLR, apoyado a su vez en la información contenida en el Capítulo V del Reglamento de la Ley de ISLR (2013), permitiendo de esta manera determinar el beneficio o el perjuicio de dicha exclusión en los contribuyentes afectados, a partir de allí se examinará el cumplimiento de los principios tributarios.

Adicional se hizo necesario conocer la normativa legal de los Sujetos Pasivos Especiales, principalmente las condiciones que deben presentar un contribuyente para ser catalogado como tal de acuerdo a lo establecido en la Providencia Administrativa 0685.

Operacionalización de las Variables

Para Canales (citado por Rosario y Camacho, 2015) la operacionalización es:

El proceso de llevar una variable de un nivel abstracto a un plano operacional se denomina operacionalización y la función básica de dicho proceso es precisar o concretar al máximo el significado o alcance que se otorga a una variable en determinado estudio (p.90)

Para Arias (2016) una variable “es una característica o cualidad; magnitud o cantidad, que pueda sufrir cambios, y que es objeto de análisis, medición, manipulación o control en una investigación.” (p.57)

Estas variables según su naturaleza pueden ser:

Cuantitativas. Las cuales son aquellas que se expresan en valores o datos numéricos.

Cualitativas. También denominadas variables categóricas, son aquellas que se expresan de forma verbal (no numérica), mediante palabras.

La operacionalización de las variables permite delimitar la investigación y definir los conocimientos teóricos y prácticos necesarios para llevar a cabo el proceso a partir de una serie de instrumentos que garantizarán el cumplimiento de los objetivos.

A continuación la operacionalización de las variables en la investigación:

Cuadro 2

Operacionalización de las Variables

Objetivo General: Analizar el Cumplimiento de los Principios Tributarios en la Exclusión del Ajuste por Inflación Fiscal para los Sujetos Pasivos Especiales. (Un estudio en la jurisdicción del Municipio Libertador del Estado Mérida).

Objetivos Específicos	Variable	Dimensión	Indicador	Instrumento	Ítems
Identificar los Principios Tributarios Constitucionales relacionados al API	Principios Tributarios relacionados al API fiscal	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)	Principio de Igualdad Capacidad Contributiva Progresividad y No Confiscatoriedad	Observación Documental/Entrevista Estructurada	1 y 2
Describir la Evolución Histórica del API fiscal en Venezuela	Evolución Histórica del API fiscal	Reformas de la Ley de ISLR en Venezuela relacionadas al API fiscal	Exposición de Motivos de la Inclusión del API en la determinación del ISLR.	Observación Documental/Entrevista Estructurada	3 y 4
Estudiar la metodología del API fiscal en la determinación del ISLR	Metodología del API fiscal	Ley de ISLR 2015 Reglamento de la Ley de ISLR (2003)	Ajuste Inicial por Inflación Ajuste Regular por Inflación	Análisis Documental/Entrevista Estructurada	5
Comparar las disposiciones de la Ley de ISLR 2015 con la reforma realizada en la Ley de ISLR 2014 relacionadas al API fiscal	Disposiciones de la Ley de ISLR 2015 con la reforma realizada en la Ley de ISLR 2014	Ley de ISLR 2015 y 2014	Exclusión del API fiscal	Análisis Documental/Entrevista Estructurada	6 y 7
Examinar de qué manera la exclusión del API fiscal en la determinación de la cuota tributaria del ISLR ha afectado el cumplimiento de los principios tributarios en el caso de los sujetos pasivos especiales	Cumplimiento de los Principios Tributarios en la exclusión del API para los Sujetos Pasivos Especiales	Incidencia económica en la determinación del ISLR	Determinación del ISLR con API fiscal Determinación del ISLR sin API fiscal	Análisis Documental/Entrevista Estructurada	8, 9 y 10

Fuente: Huiza (2017)

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

La investigación tiene como propósito analizar el cumplimiento de los principios tributarios en la exclusión del API fiscal para los Sujetos Pasivos Especiales, para ello se empleó una metodología que permitió examinar y establecer la incidencia de dicho sistema en la determinación de la cuota tributaria del ISLR. Los tipos de investigación seleccionados para llevar a cabo este estudio fueron la investigación analítica, comparativa y explicativa.

Para Hurtado (2012) la investigación analítica tiene como objetivo analizar un evento y comprenderlo, esta investigación incluye tanto el análisis como la síntesis. Analizar, consiste en descomponer una totalidad en sus partes, para estudiar cada uno de estas determinando así las relaciones entre sí con la totalidad, por otro lado, la síntesis significa reunir varios elementos de modo que formen una totalidad, esto permite identificar las características fundamentales que contribuyen a que el evento de estudio sea lo que es.

De igual manera, una investigación analítica es un proceso metódico que tiene como propósito la búsqueda de conocimiento, cuyo objetivo es generar una crítica o una interpretación del fenómeno de estudio, en este tipo de investigación no se considera ninguna intervención intencional con fines de modificar el evento, solo se juzga, critica o profundiza en un estudio partiendo de ciertos criterios.

Bajo estos conceptos en esta investigación se realizó una revisión bibliográfica basada principalmente en los estudios publicados por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) relacionados al cumplimiento de los principios tributarios en la exclusión del Ajuste por Inflación (API) fiscal, leyes tributarias y la exposición de motivos de cada una de las reformas realizadas a la Ley de ISLR en materia de API fiscal, con la finalidad de conocer su metodología y efecto en la determinación de la cuota tributaria del ISLR, así como los motivos que llevaron al legislador a incluir y a excluir dicha metodología dentro del cálculo de este impuesto.

Adicionalmente, se aplicó una entrevista estructurada a los contadores y asesores de los sujetos pasivos especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida, parroquia Sagrario, permitiendo de esta manera conocer su experiencia y la incidencia positiva o negativa que ha traído la exclusión del API fiscal en la determinación de la cuantía de su obligación tributaria, tomando en cuenta esta información se evaluó de manera analítica y crítica el impacto que tiene esta exclusión en el cumplimiento de los principios de igualdad, capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad de estos Sujetos Pasivos Especiales.

También se realizó una comparación tomando en cuenta un escenario hipotético donde se realizó el cálculo del ISLR a un Sujeto Pasivo Especial incluyendo y excluyendo en API fiscal en dicha determinación, con la finalidad de describir a partir de los resultados numéricos el impacto de dicha metodología en los principios tributarios constitucionales de igualdad, capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad, es por ello, que este estudio también estará enfocado en un tipo de investigación comparativa, la cual según Hurtado (2012) es aquella cuyo objetivo es la identificación de diferencias y semejanzas relacionadas a un evento en dos o más contextos, grupos o situaciones diferentes, es decir, en esta investigación se trabaja con un evento de estudio a comparar, identificando el comportamiento de dicho evento en varias situaciones.

Diseño de la Investigación

Según Arias (2016), el diseño de la investigación “es la estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado. En atención al diseño, la investigación se clasifica en: documental, de campo y experimental” (p.27).

Tomando en cuenta esta clasificación, el diseño adoptado en esta investigación de acuerdo a lo establecido por Rosario y Camacho (2015), es un diseño mixto, ya que el estudio se basa en la búsqueda, análisis e interpretación de la información contenida en fuentes legales y bibliográficas relacionadas a la materia, siendo este un diseño documental, sin embargo, también se apoyó su estudio en un diseño de campo bajo el enfoque cualitativo, permitiendo de esta manera al investigador introducirse en el campo investigativo, constatando así la opinión de los contadores y asesores de los contribuyentes especiales del Municipio Libertador, Parroquia Sagrario, del Estado Mérida, frente a la exclusión del API, tomando como herramienta una entrevista estructurada.

Adicionalmente se evaluó la incidencia de dicha exclusión tomando en consideración un escenario hipotético donde se determinó la cuota tributaria del ISLR a un sujeto pasivo especial incluyendo y excluyendo el API fiscal.

Según lo señala Hurtado (2012) un diseño documental es aquel en el cual el investigador utiliza documentos diversos permitiendo de esta manera la recolección de los datos que darán respuesta a sus preguntas de investigación, por otra parte, en el diseño de campo el investigador obtiene los datos de estudio directamente del contexto en el que se lleva a cabo.

La investigación se realizó tomando en consideración las siguientes etapas:

1. Elección y delimitación del tema: en esta etapa se seleccionó el tema de investigación el cual se denomina Análisis del Cumplimiento de los Principios Tributarios en la Exclusión del Ajuste por Inflación Fiscal para los Sujetos Pasivos Especiales, delimitando el estudio a la jurisdicción del Municipio Libertador, parroquia Sagrario, del Estado Mérida, siendo este un tema relevante desde el punto de vista legal, contable y económico.

2. Recolección de la información: una vez delimitado el tema de estudio se procedió a realizar una revisión legal y bibliográfica que permitiera conocer el basamento legal y la metodología del API fiscal, determinando de esta manera la incidencia e importancia de este sistema en la determinación de la cuota tributaria del ISLR.

3. Organización de los datos: se organizó la información recolectada y se procedió a realizar la operacionalización de las variables, permitiendo de esta manera definir la dimensión, indicador e instrumento a utilizar para el cumplimiento de los objetivos planteados.

4. Análisis e interpretación de datos: en esta etapa se realizó un análisis de la información legal y bibliográfica relacionada al tema de estudio, apoyada a su vez en la realización de una entrevista estructurada a los sujetos pasivos especiales y la determinación del ISLR incluyendo y excluyendo el API fiscal en un escenario hipotético, permitiendo de esta manera examinar el cumplimiento de los principios de igualdad, capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad en la exclusión del API para los sujetos pasivos especiales, determinando de esta manera el beneficio o perjuicio de dicha exclusión en los contribuyentes afectados.

5. Elaboración de conclusiones y recomendaciones: una vez cumplida la etapa anterior, se procedió a realizar las conclusiones y recomendaciones obtenidas a partir de la investigación realizada.

Población y Muestra

Según Camacho y Rosario (2015), se entiende por población “aquel conjunto de entidades que comparten entre sí características comunes” (p.107).

Adicional a esto Arias (2016) señala que una de las características del conocimiento científico es la generalidad, es decir, el estudio debe aplicarse a muchos casos similares o de la misma clase para que los resultados sean confiables, esto es lo que se conoce como población, la cual puede ser una población finita, cuando se conocen la cantidad de unidades que la integran, una población infinita, la cual es

aquella en que desconoce el total de elementos que la conforman y una población accesible, también denominada población muestrada, la cual es la porción finita de la población objetivo a la que realmente se tiene acceso.

Cuando por diversas razones resulta imposible realizar el estudio a la totalidad de los elementos que conforman la población, se debe seleccionar una muestra, la cual es un subconjunto representativo y finito de dicha población.

Sin embargo, este autor señala que si la población es accesible por el número de elementos que la conforman, no será necesario extraer una muestra, gracias a esto, se podrá investigar u obtener datos de toda la población objetivo, sin que se trate de un censo.

En atención a lo planteado, la población objeto de estudio en esta investigación serán los contadores y asesores, que de ahora en adelante se llamarán expertos de los sujetos pasivos especiales de la parroquia Sagrario de la jurisdicción del Municipio Libertador del Estado Mérida, el cual está conformado por una población de siete (07) sujetos pasivos especiales, los cuales serán sometidos en su totalidad a estudio, en consecuencia, no será necesario extraer una muestra, debido a que el número de unidades que integran la población resulta accesible para la aplicación del instrumento.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Según Arias (2016) “se entenderá por técnica de investigación, el procedimiento o forma particular de obtener datos o información.” (p.67)

Para Hurtado (2012) las técnicas de recolección de la información “comprenden los procedimientos y actividades que le permiten al investigador obtener la información necesaria para dar respuesta a su pregunta de investigación.” (p.771)

Por otro lado, esta autora señala que “los instrumentos de recolección de datos constituyente la herramienta mediante la cual es posible aplicar una determinada técnica de recolección de información” (p.773).

En atención a estas premisas las técnicas e instrumentos de recolección de datos utilizados esta investigación son los siguientes:

Técnica de la Observación.

Para Arias (2016) esta técnica “consiste en visualizar o captar mediante la vista, en forma sistemática, cualquier hecho, fenómeno o situación que se produzca en la naturaleza o en la sociedad, en función de unos objetivos de investigación preestablecidos” (p.69).

De acuerdo a lo señalado, una de las técnicas que se empleó para el cumplimiento de los objetivos fue la observación y análisis documental de fuentes legales y bibliográficas relacionadas al API fiscal, que sirvieron de base para examinar el cumplimiento de los principios tributarios en la exclusión del API para los Sujetos Pasivos Especiales.

Adicionalmente se realizó una observación de los resultados arrojados en un escenario hipotético permitiendo de esta manera evaluar la incidencia económica de dicha exclusión en los sujetos pasivos especiales.

Esta observación es libre o no estructurada, ya que se realizó en función de cada uno de los objetivos planteados, sin una guía prediseñada que especifique cada uno de los aspectos que se deben observar.

Los instrumentos seleccionados para esta técnica fueron los documentos, libros, registros estadísticos e información electrónica relacionados al tema, apoyados en recursos tales como el subrayado, resumen y fichaje.

Revisión documental

Para Hurtado (2012), la revisión documental es una técnica que utiliza la información escrita, esta información puede ser producto de observaciones o mediciones hechas por otros, o textos que constituyen unidades de estudio, adicional a esto incluye otros tipos de documentos como videos, representaciones gráficas, fotografías y material digital.

En esta investigación se realizó una revisión bibliográfica basada principalmente en los estudios publicados por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) relacionados al cumplimiento de los principios tributarios en la exclusión del Ajuste

por Inflación (API) fiscal, leyes tributarias, la Exposición de motivo del legislador cuando se adoptó y excluyó el API en la Ley de ISLR y demás documentos relacionados a la materia.

Técnica de la entrevista

Para Hurtado (2012) la entrevista es una interacción verbal entre dos o más personas, a partir de la cual el entrevistador obtiene información de los entrevistados acerca de un tema en particular.

Según el grado de elaboración de las preguntas pueden ser: estructuradas y inestructuradas, la entrevista estructurada es aquella en la cual el entrevistador tiene las preguntas previamente establecidas, por otro lado, la entrevista inestructurada es aquella en que se formulan preguntas libres, con base a las respuestas que va dando el entrevistado.

En el presente estudio se aplicó una entrevista estructura, a partir de una serie de preguntas elaboradas previamente por el investigador de acuerdo a su conocimiento y experiencia acerca del tema de estudio.

Además de ello fue una entrevista personal, la cual se caracteriza porque hay un entrevistador y un entrevistado, donde el resultado es una opinión o un conjunto de información independiente por cada entrevistado.

Técnica de Análisis de los Datos

Para Arias (2016) “en este punto se describen las distintas operaciones a las que serán sometidos los datos que se obtengan: clasificación, registro, tabulación y codificación si fuere el caso” (p.111).

En cuanto al análisis este autor establece que se definirán las técnicas cuantitativas o cualitativas, las cuales serán empleadas para descifrar lo que revelan los datos recolectados.

Para esta investigación se realizó una revisión de fuentes legales y bibliográficas relacionadas al tema de estudio, permitiendo de esta manera examinar de manera

cualitativa el efecto del API en la determinación del ISLR, tomando en consideración los criterios de diversos autores acerca de la importancia que tiene la aplicación de dicha metodología y su incidencia en los principios de igualdad, capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad.

La recolección de la información se realizó tomando en consideración los objetivos planteados en la investigación de la siguiente manera: verificación de la información, selección, ordenamiento, clasificación y análisis, utilizando técnicas como el subrayado, el resumen y el fichaje.

Adicionalmente, el investigador aplicó una entrevista estructura a los contadores o asesores de los sujetos pasivos especiales, permitiendo de esta manera examinar el criterio objetivo de los entrevistados a partir de las repuestas generadas en cada una de las preguntas contempladas en el instrumento, apoyado a su vez en el análisis e interpretación de los resultados cuantitativos obtenidos a partir de la aplicación de casos prácticos donde se incluirá y excluirá el API fiscal en la determinación del ISLR, evaluando de esta manera su incidencia en la capacidad contributiva, progresividad, igualdad y no confiscatoriedad.

Validez y Confiabilidad del Instrumento

Para Hernández (citado por Rosario y Camacho, 2015), la validez de contenido “implica juicios de valor por parte de expertos, entre otros criterios, acerca de la pertinencia y relevancia del contenido de cada uno de los ítems del instrumento, en relación con lo que se pretende medir.” (p.130)

En la revisión documental ya sea para la elaboración del marco teórico o porque el diseño sea documental es necesario validar las fuentes. Para Hurtado (2012) esta validación consiste en realizar un examen crítico de las fuentes, a fin de evitar información falsa, prejuiciada o desviada.

Esta autenticidad se puede determinar mediante un conjunto de operaciones analíticas y sintéticas. Para esta investigación se consideró las operaciones analíticas, tomando en consideración la triangulación de la fuente, a partir de la comparación de diversos autores independientes que contengan información

relativa al evento de estudio, permitiendo de esta manera determinar si existen contradicciones o discrepancias en dicha información. Además de ello, los documentos bibliográficos utilizados proceden de fuentes legales, autores y organismos de reconocida y respetable trayectoria profesional.

Adicionalmente la entrevista estructura fue evaluada por jueces o expertos en el área, esta técnica permite corroborar si existe un consenso entre el investigador y los expertos, con respecto a la pertinencia de cada ítems con los objetivos de investigación, para ello se desarrolló la tabla de operacionalización de variables, se realizó una selección de los jueces que validaron el instrumento, compuestos por tres (03), un experto en metodología y lingüística y dos en contenido. Para la aplicación de esta validación se elaboró un conjunto de documentos dentro de los cuales se encuentran: carta explicativa donde se solicita el apoyo del experto para la verificación del instrumento, copia del instrumento a validar y constancia de validación que deben firmar.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Una vez realizada la revisión bibliográfica y desarrollados los marcos teórico y metodológico, los cuales sirven de guía o de soporte para el desarrollo del estudio, el primero de ellos porque permitió conocer el conjunto de compendios conceptuales que sirvieron de base para sustentar la investigación, en este caso todos los conceptos relacionados a los principios tributarios constitucionales, las características y los elementos que forman parte del ISLR y su determinación, así como la incidencia del proceso inflacionario en este impuesto.

El segundo de ellos pero no menos importante, el marco metodológico, donde se seleccionaron las herramientas y métodos a utilizar para la recolección de la información, generando de esta manera respuestas a la problemática planteada inicialmente en el objetivo general y los objetivos específicos de esta investigación.

Cumplidos ambos procesos, se proceden a presentar los resultados obtenidos luego de aplicar los instrumentos a cada uno de los objetivos específicos planteados en el cuadro de la operacionalización de las variables:

Al primer objetivo: Identificar los principios tributarios constitucionales que fundamentan el API fiscal en Venezuela

Según lo señala Serrano (2003), el sistema tributario venezolano ha tenido durante muchos años como principal fuente de ingreso bajo una forma de imposición directa al ISLR, en el cual el sujeto que determina, declara y paga la obligación tributaria es el

mismo que soporta dicha carga, gracias a esto es fundamental que el principio de capacidad contributiva, sea la norma sobre la cual se establezcan los elementos cualitativos y cuantitativos que forman parte de este impuesto, encontrándose dentro de los elementos cualitativos los sujetos, el hecho imponible y la materia gravable y dentro de los elementos cuantitativos la base imponible y las tarifas.

Inicialmente el cálculo del ISLR se realizaba tomando en consideración una información financiera elaborada con base a una moneda uniforme, es decir, la determinación de la cuota tributaria se realizaba bajo cifras históricas sin considerar el impacto del proceso inflacionario sobre esta información, sin embargo, es a partir de la reforma del año 1991, que se consideró incorporar un mecanismo de corrección monetaria, que permitiera medir el impacto de dicho fenómeno en la renta gravable, permitiendo de esta manera que la base imponible estuviera acorde con el entorno económico, cumpliendo de esta manera con los principios de capacidad económica y progresividad.

El Capítulo IX de la Ley del ISLR, establece el sistema de ajuste por inflación, el cual a pesar de ser una norma de origen e incidencia económica, es de carácter tributario, puesto que constituye uno de los elementos a considerar durante la determinación de la cuota tributaria, por lo tanto, debe cumplir con todos los preceptos y principios que rigen al Derecho y en especial al Derecho Tributario, gracias a esto debe velar por el cumplimiento de los principios tributarios constitucionales, dentro de ellos el de legalidad, capacidad económica, progresividad y no confiscación. De igual manera al ser parte de una Ley que establece un tributo de naturaleza personal, directo y periódico, debe considerar dentro de su contenido, los elementos que permitan que estas características se mantengan.

Referente a esta materia, Montagna (2013) señala que la base imponible del ISLR está constituida por los incrementos patrimoniales ocurridos durante el ejercicio, por lo tanto, si el patrimonio inicial se expresa en cifras monetarias de distinto poder adquisitivo con respecto al final, el resultado obtenido debe ser una pérdida o una ganancia, derivada de comparar peras con manzanas, esto trae como consecuencia una

sobreestimación o subestimación de la capacidad económica de un determinado contribuyente.

Gracias a esto, numerosos tratadistas y autores destacan la importancia de incluir dentro de la determinación del ISLR la incidencia inflacionaria, una de estas recomendaciones fue dada en la V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Santiago de Chile en el año 1967, donde se manifestaba la necesidad de adaptar los sistemas tributarios de manera tal que el Estado no vea afectado el valor real de sus ingresos y que para los contribuyentes el tributo recaiga sobre la expresión real de la base imponible, entendiéndose por valores reales los depurados por efecto de la inflación.

Estas recomendaciones fueron adoptadas por Venezuela y gracias a esto se incluyó el ajuste por inflación fiscal como un elemento dentro de la determinación de la cuota tributaria del ISLR, frente a esta situación es importante señalar que nuestro sistema tributario debe atender, entre otros principios, al principio de Equidad y el de Capacidad Contributiva, los cuales se encuentran establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, específicamente en el artículo 316, y para la fecha de la inclusión de dicho sistema en la reforma del año 1991, en el artículo 223 de la Constitución de 1961, estableciendo de esta manera la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente.

Adecuar el ISLR a la real capacidad económica, permite garantizar que se aplique el impuesto si hay capacidad contributiva, y si la inflación distorsiona los resultados, solo depurando sus efectos será que se obtenga una manifestación real de riqueza.

Según lo señala Pittaluga (citado por Montagna, 2013), la existencia de una manifestación de capacidad económica imponible es el antecedente y el tributo el consecuente, por lo tanto, debe considerarse la situación real del contribuyente, prevaleciendo siempre la realidad sobre la apariencia o la sustancia sobre la forma, permitiendo de esta manera constatar si existe o no verdadera capacidad contributiva.

Frente a esta situación, este autor cita el criterio establecido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en la sentencia N° 01162 del 31 de agosto de 2004, caso Cementos Caribe, C.A., donde se establece que es necesario

considerar el sistema de API en una economía inflacionaria, donde no es posible establecer el verdadero poder económico del contribuyente, si la renta obtenida no es ajustada por inflación, es decir, no es posible determinar si la capacidad económica del contribuyente se ha incrementado o disminuido a pesar de la apariencia que manifiesta el costo histórico, gracias a esto el enriquecimiento neto gravable no es solo el resultado de restar de los ingresos, los costos y gastos permitidos por la Ley a valores históricos, sino que se hace necesario la comparación de este resultado con la situación del patrimonio expuesto a la inflación, en consecuencia los aumentos o disminuciones que se obtenga luego de aplicar dicho sistema sobre el balance del contribuyente, estarán cónsonos con la realidad económica, dando cumplimiento de esta manera con lo previsto en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Sobre la capacidad contributiva Dugarte (2017) trae a colación lo dispuesto por el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional del año 2010, el cual establece lo siguiente:

Como la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un periodo fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo(...).De esta manera, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de una lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Con base a lo expuesto anteriormente, la capacidad del contribuyente para soportar las cargas fiscales impuestas por el Estado en ejercicio de su poder de imposición, en una sola, única e indivisible que debe ser respetada por cada esfera de imposición, es decir, por el poder público nacional, estatal y municipal

Adicionalmente, Pire (2013) indica que con la incorporación del sistema de API se aspiraba lograr que la Ley del ISLR estuviese congruente con la realidad económica del país, garantizando de esta manera el cumplimiento de los principios de neutralidad, equidad y capacidad contributiva en la determinación de la cuota tributaria, ya que, este impuesto está dirigido a la determinación del incremento o disminución real del patrimonio de los contribuyentes, por lo tanto, es importante que el mismo este depurado por los efectos de la inflación.

En atención a lo planteado, en el instrumento de recolección de datos se aplicaron las preguntas de acuerdo a la complejidad de los objetivos específicos en su orden, con la finalidad de conocer la opinión de los expertos en el área tributaria, arrojando los resultados que de seguida se exponen:

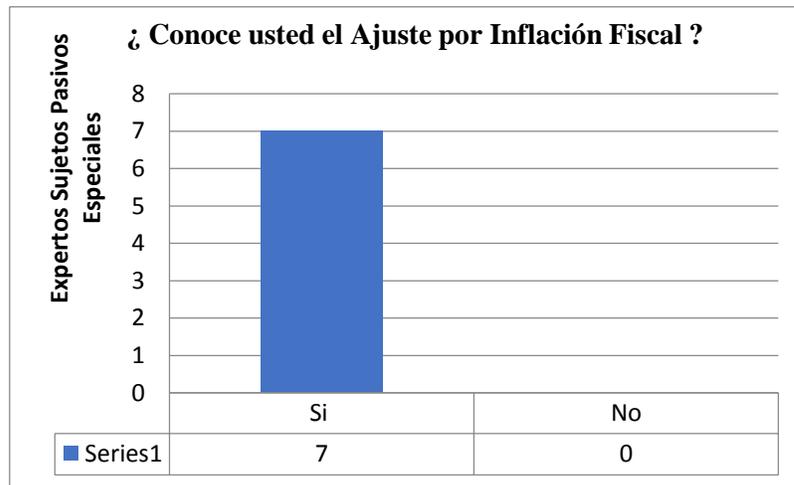


Gráfico 5. **Pregunta 1, ¿Conoce usted el Ajuste por Inflación Fiscal? Si___ No___.** Huiza (2019).

El 100% de la población entrevistada opinó que si conoce el Ajuste por Inflación fiscal, esto garantiza la confiabilidad en el resto de las repuestas, gracias a que la totalidad de los expertos pueden ofrecer un criterio acerca del cumplimiento de los principios tributarios en dicha exclusión, de igual manera pueden establecer el beneficio o perjuicio en la determinación del ISLR de los contribuyentes afectados.

Cuadro 3

Pregunta 2, ¿Cuáles considera usted que son los principios tributarios que fundamentan el API fiscal? Explique

Experto/Pregunta 2	¿Cuáles considera usted que son los principios tributarios que fundamentan el API fiscal? Explique
1	Son varios, entre los que se encuentran: capacidad económica (contributiva), justicia tributaria y la de no confiscatoriedad.
2	Gravar las ganancias reales de la empresa.

3	1. Su aplicación atiende al principio de progresividad, a mayor activos no monetarios mayor será el impacto en la conciliación y determinación de las rentas para el cálculo del ISLR; 2. Tiene un periodo fiscal (temporalidad) para su cálculo; 3. Base imponible con base activos no monetarios, pasivos no monetarios y patrimonio; 4. En términos de aplicación de las NIFF fundamental para la imagen financiera y por ende parte del cálculo de los activos no monetarios, son la base para la determinación del ISLR diferido; 5. Al ser parte de la estructura legal del ISLR en la determinación de la Renta Neta Mundial está sujeta a una alícuota atendiendo al principio de progresividad comentada en el punto 1; 6. Por último el reconocimiento de la inflación como elemento que afecta las rentas por ser una partida monetaria en principio y que necesita de ajuste real para la corrección nominal del tributo.
4	Principio de Legalidad, por su tipificación en la norma tributaria; principio de justicia tributaria, debido a que el API fiscal busca sincerar la situación financiera al valor actual de la moneda de las entidades económicas.
5	El API fiscal es un elemento que forma parte de la determinación del ISLR, gracias a esto debe cumplir con los principios tributarios establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
6	El sistema de API fiscal permite que aquellos contribuyentes que resulten protegidos por efecto de la inflación tributen sobre las ganancias derivadas de la misma y aquellos que obtengan una pérdida puedan deducir la misma del ISLR, gracias a esto se estarían aplicando los principios de capacidad contributiva, progresividad e igualdad.
7	Progresividad, capacidad contributiva, justicia, equidad e incluso no confiscatoriedad. En general, el API fiscal permite que el contribuyente sea gravado sobre el resultado que refleje su verdadera capacidad contributiva (en caso de obtener ganancia). El reconocimiento de la inflación a través del API fiscal permite sincerar la ganancia o pérdida que finalmente reportará el contribuyente y en consecuencia la tarifa (de ser ganancia) a aplicar y el impuesto causado todo lo cual va de la mano con los principios de progresividad, capacidad contributiva y justicia. Por su parte el principio de no confiscatoriedad también podría fundamentar el API fiscal, pues él mismo principio procura evitar que el pago del tributo prive al contribuyente de su derecho a la propiedad y al verse gravado sobre ganancias inexistentes se lesiona el patrimonio y el derecho a la propiedad.

Fuente: Huiza (2019)

La información obtenida de diversos autores en consonancia con cada una de las respuestas dadas por los expertos permiten constatar que el ajuste por inflación fiscal es un elemento más dentro de la determinación del ISLR, es decir, adicional a los ingresos, costos y deducciones permitidos por la Ley, el contribuyente debe considerar en la determinación del enriquecimiento neto el impacto de la inflación en el patrimonio, en consecuencia dicha metodología al formar parte de la estructura del impuesto, debe respetar cada uno de los principios tributarios establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Uno de ellos es el de legalidad, es decir, este sistema debe estar tipificado en la normativa legal, en este caso en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, adicional a esto, la metodología del API fiscal permite actualizar los valores históricos según los efectos de la inflación, gracias a esto la determinación del ISLR se realiza sobre cifras reales, garantizando de esta manera la comparabilidad de la misma con la información financiera presentada en años anteriores, en consecuencia nos lleva a conocer la verdadera capacidad económica del contribuyente, principio que no solo es una herramienta para distribuir las cargas públicas según el nivel de enriquecimiento, sino además constituye un límite para el Estado en cuanto a la exigencia de la cuota tributaria, siendo esta la base para el cumplimiento de los principios de progresividad, donde a mayor enriquecimiento mayor debe ser la cuota tributaria, adicional a esto la Ley establece que todos los contribuyentes deben tener los mismos derechos y obligaciones respetando de esta manera el principio de igualdad, así mismo, al aplicar el ISLR sobre un enriquecimiento neto depurado de los efectos de la inflación se estaría evitando la sustracción indebida del patrimonio de contribuyente, evitando de esta manera la confiscación.

Al segundo objetivo: Describir la evolución histórica del API en Venezuela

El sistema del API se adoptó en Venezuela por primera vez en la reforma de la Ley de ISLR del año 1991, de acuerdo a lo señalado por Montilla Varela (2003), el legislador seleccionó un sistema integral, siguiendo el mismo lineamiento del sistema

de corrección chileno, donde a la determinación de la base imponible se le agrega las ganancias por inflación o se resta las pérdidas por inflación.

Inicialmente este sistema se inicia con un Ajuste por Inflación Inicial con la finalidad de establecer un punto inicial de referencia con un nuevo balance, donde las partidas no monetarias estarían actualizadas permitiendo así obtener un primer patrimonio fiscal para el sistema.

En atención a lo planteado la definición del Enriquecimiento Neto establecido en el artículo 2 de la Ley del ISLR del año 1991, quedó reformado de la siguiente manera:

“Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos los costos y deducciones permitidas por esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el Título IX de las misma”.

El Título IX contempla en su totalidad el sistema de Ajuste por Inflación, adoptándose a partir del 01 de enero del año 1993, como un elemento más en la determinación del ISLR.

La exposición de motivos de la citada reforma establece lo siguiente:

El proyecto propone la incorporación de la normativa referente a un ajuste integral por la actualización de los elementos de Activo, Pasivo y Patrimonio, con el propósito de que los contribuyentes paguen sobre la base de ingresos reales y no nominales como hasta el presente ha ocurrido. No se persigue con este sistema un mayor ni un menor ingreso de impuesto, sólo está dirigido a lograr la equidad, haciendo que las empresas tributen por sus verdaderos resultados económicos, reconociendo y aceptando las pérdidas por inflación, pero también sincerando las ganancias que se produzcan de dicho proceso.

Desde su creación este sistema ha estado sujeto a las siguientes reformas de la Ley de ISLR: Gaceta Oficial No.4.727 del 27-05-1994, Gaceta Oficial No. 5.390 del 22-10-1999, Gaceta Oficial No.5.566 del 28-12-2001, Gaceta Oficial No. 6152 del 18-11-2014 y Gaceta Oficial No.6.210 del 30-12-15.

Cambios en la reforma de 1994

1. Incorporación del Ajuste Inicial.
2. Reconocimiento pleno del costo actualizado de los bienes enajenados.
3. Cambios en la actualización de inventarios.

Cambios en la reforma de 1999

1. Las pérdidas netas por inflación podrán ser trasladadas por un ejercicio.
2. Se consideró para la actualización de activos no monetarios representados por títulos valores que se coticen en una Bolsa de Valores de Venezuela el valor de cotización de la respectiva Bolsa de Valores y no el IPC.
3. El reajuste por inflación sólo se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable en el período que una empresa concluya la etapa preoperativa, por lo tanto, quedaba muy bien establecido que estas empresas no tendrían que incorporarse a dicho sistema hasta tanto no inicien operaciones productivas, siendo la oportunidad para la inscripción en el Registro de Activos Revaluados (RAR) después de la primera facturación.

Cambios en la reforma de 2001

Según Garay (2004) la reforma de diciembre 2001 modificó prácticamente todas las disposiciones existentes en la Ley de ISLR de 1999 en materia de API, quedando vigente solo de la anterior Ley los artículos 123, 131, 134,137 y 139. Se eliminó el artículo 125 correspondiente a revaluaciones no depreciables, el 129 reajuste de inventarios por unidades físicas y el 141 patrimonio neto negativo, se incluyó el artículo 181 que se refiere a lo que debe contener el libro de registro de ajustes y reajustes, a efectos de control fiscal.

Algunas consideraciones importantes en cuanto al API de esta reforma:

1. Las obligaciones en moneda extranjera o con cláusula de reajustabilidad son partidas monetarias.
2. Las inversiones convertibles en acciones, aunque son consideradas partidas no monetarias, tienen un tratamiento especial.
3. Se excluyen las siguientes partidas de los activos y pasivos: cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores y empresas relacionadas.
4. Se excluye a las rentas presuntas de las partidas no monetarias y por consiguientes del API.
5. Se excluye del API las rentas exentas, exoneradas y no gravadas.

6. Los aportes de los accionistas pendientes por capitalizar al cierre del ejercicio gravable, deben ser capitalizados al cierre del ejercicio siguiente, de lo contrario se considerarán pasivos monetarios.

Cambios en la Reforma 2014

Se modifica el artículo 173, donde se excluye del Ajuste por Inflación los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros.

Se establece como base de cálculo para el ajuste por inflación inicial y regular el índice Nacional de Precios al Consumidor (en adelante INPC).

Se modifica el artículo 183, donde las pérdidas por inflación no podrán ser trasladadas a los ejercicios siguientes.

Se incorpora el artículo 195, donde se establece que la Administración Tributaria dictará las normas que regulen los ajustes contables que deberán realizar los contribuyentes por la exclusión del ajuste por inflación.

Cambios en la Reforma 2015

Se extiende la exclusión del Ajuste por Inflación a los Sujetos Pasivos Especiales, se delega al SENIAT el régimen contable para aplicar la exclusión del Ajuste por Inflación y se modifican las normas para la declaración estimada de ISLR de los excluidos del ajuste por Inflación.

En atención a lo planteado, en el instrumento de recolección de datos se aplicaron las preguntas de acuerdo a la complejidad de los objetivos específicos en su orden con la finalidad de conocer la opinión de los expertos en el área tributaria, arrojando los resultados que de seguida se exponen:

Cuadro 4

Pregunta 3, En su opinión ¿Cuáles fueron los motivos que llevaron al legislador a incluir en la reforma de la Ley de ISLR del año 1991 en API fiscal? Explique

Experto/Pregunta 3	En su opinión ¿Cuáles fueron los motivos que llevaron al legislador a incluir en la reforma de la Ley de ISLR del año 1991 en API fiscal? Explique
1	Las razones quedaron expresadas en la exposición de motivos que acompañó la propuesta de la reforma, fundamentalmente reconocer los efectos del fenómeno inflacionario en la cifras fiscales a fin de sincerar la renta gravable del contribuyente.
2	Evitar ganancias ficticias o históricas.
3	El motivo tal como lo explique en el punto 6, es la corrección del ingreso nominal por uno real que se traduzca en un cálculo de una renta neta mundial acorde a la inflación conjuntamente con los costos y gastos como elementos del cálculo de la renta en la conciliación. Ingresos Brutos-Costos=Renta Neta-Gastos=Renta Neta+/- API(efecto de los ingresos, costos y gastos por exposición de los activos no monetarios, pasivos no monetarios y patrimonio en la cuantía real de cada partida)=Renta Neta; Conclusión: corrección de la renta para determinar un tributo real acorde con la inflación, reconocimiento de la inflación
4	Debido a que para el año 1991 los niveles de inflación en el país venían incrementándose y las proyecciones del mismo señalaban que dicho incremento se iba a acelerar
5	El API fue adoptado en Venezuela siguiendo las recomendaciones de las V Jornadas de Derecho Tributario celebradas en Chile , como un mecanismo para medir el impacto de la misma en la determinación del ISLR
6	El motivo que llevó al legislador a incluir el API fiscal en la determinación del ISLR fue la presencia y crecimiento de la inflación en Venezuela.
7	Evitar la descapitalización de los contribuyentes al tener que pagar impuestos sobre ganancias ficticias producto de la inflación

Fuente: Huiza (2019)

Según los expertos el API fiscal se incluyó en la reforma de la Ley de ISLR de 1991 siguiendo los lineamientos de las V jornadas de Derecho Tributario celebradas en Chile, con la inclusión de esta metodología se buscaba sincerar la renta gravable del contribuyente, debido a los niveles de inflación que venía presentando el país para ese momento, evitando de esta manera ganancias ficticias o históricas que pudieran traer como consecuencia la descapitalización de los contribuyentes.

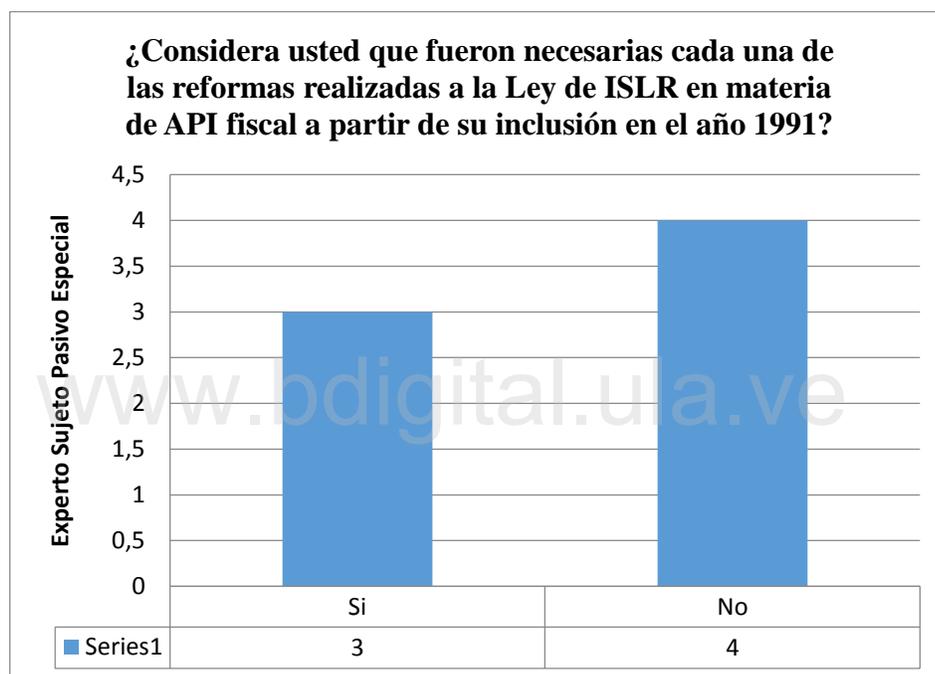


Gráfico 6. Pregunta 4. ¿Considera usted que fueron necesarias cada una de las reformas realizadas a la Ley de ISLR en materia de API fiscal a partir de su inclusión en el año 1991?

Fuente: Huiza (2019)

De los entrevistados el 42,86% opinó que fueron necesarias cada una de las reformas de la Ley de ISLR en materia de API fiscal a partir del año 1991 y el 57,14% no están de acuerdo con la reformas de esta Ley.

Cuadro 5

Pregunta 4, ¿Considera usted que fueron necesarias cada una de las reformas realizadas a la Ley de ISLR en materia de API fiscal a partir de su inclusión en el año 1991? Análisis del Criterio Explicativo de los expertos

Experto/Pregunta 4	¿Considera usted que fueron necesarias cada una de las reformas realizadas a la Ley de ISLR en materia de API fiscal a partir de su inclusión en el año 1991? Si__ No__. Explique.
1	No, las reformas de noviembre 2014 en la que se excluyó del ajuste fiscal a los sectores bancarios, financieros y asegurador y la de diciembre 2015, en la que se excluyó a los sujetos pasivos especiales calificados por la Administración Tributaria, son contrarias a las justificadas razones por la que en la reforma del año 1991 se incluyó la figura del ajuste por inflación fiscal. Las restantes reformas fueron para mejorar la normativa y aclarar aspectos que en la redacción inicial no estuvieron muy claros o para hacer más práctico el proceso de ajuste fiscal.
2	Si, para que sea más real la información.
3	Si, el legislador tomó en consideración aspectos que corregir tales como la exclusión de partidas como las cuentas por pagar a socios que disminuían la renta; Sin embargo, actualmente al establecer la exención de bancos y contribuyentes especiales se acordó: evitar que las instituciones financieras mostraran sus pérdidas por efecto de la inflación, recordemos que los bancos en su mayoría cuentan con partidas monetarias y en el caso de los contribuyentes especiales la falta de inversión en activos no monetarios como propiedad, planta y equipo originaría pérdidas por efectos de la inflación, lo cual considero fue un error no considerar la situación real de la empresa.
4	Si, debido a lo mencionado en la pregunta anterior se venían ajustando a los cambios de las condiciones económicas que enfrentaba el país.

5	Hasta el año 2014, fueron necesarias, ya que, lo que se buscaba era corregir cada una de las fallas del sistema, sin embargo, no estoy de acuerdo con las reformas del año 2014 y 2015 donde se excluyó el API fiscal para determinado grupo de contribuyentes
6	Cada una de las reformas realizadas a partir del año 1991 buscaban mejorar el sistema, no obstante, la determinación del ISLR sufrió un grave retroceso con la eliminación del API para el sector financiero y los contribuyentes especiales.
7	Resultaron importantes y necesarias en mi opinión, las reformas previas a 2014, por cuanto se estandarizó el tratamiento de las partidas y los fines del ajuste (contable y fiscal) y en general se establecieron procedimientos más detallados y nuevas normas de control fiscal. Básicamente no comparto la exclusión de los sectores financieros, bancarios, seguros; así como los contribuyentes especiales

Fuente: Huiza (2019)

El 42,87% de los entrevistados considera que las reformas de la Ley de ISLR en materia de API fiscal fueron necesarias para que la información sea más real y cónsona con los cambios económicos que estaba presentando el país, sin embargo, el restante 57,14%, menciona estar de acuerdo con los cambios sufridos previos a la reforma del año 2014, ya que, estas reformas fueron para mejorar la normativa y aclarar aspectos que en la redacción inicial no estuvieron muy claras, esto contribuyó a que los procedimientos fueran más detallados, estableciendo nuevas normas de control fiscal, no obstante, las reformas en la que se excluyeron del API fiscal a los sectores financieros, bancarios, seguros, así como a los sujetos pasivos especiales son contrarias a las razones por la que en la reforma del año 1991 se incluyó el API fiscal dentro de la determinación del ISLR.

Al tercer objetivo: Estudiar la metodología del API en la determinación del ISLR.

London y Sánchez (2017) señalan que el fenómeno de la inflación causa una pérdida en los activos monetarios, denominada pérdida monetaria, esto trae como consecuencia

que estos tengan una menor capacidad para ser intercambiados por activos monetarios o servicios. Caso contrario ocurre con los pasivos monetarios, los cuales producto del efecto de la inflación causan a los deudores una ganancia monetaria, debido a que los mismos necesitarán de un menor valor para satisfacer la obligación, en atención a lo indicado la inflación tendrá efectos diferentes en el patrimonio de los contribuyentes, es decir, si el mismo presenta una posición monetaria activa tendrá una disminución en su patrimonio asociado a estas partidas, en cambio si su posición monetaria es pasiva causará una ganancia que se traducirá en un incremento de su patrimonio.

La moneda es la unidad de medida en la contabilidad, al perder este valor producto de la inflación, la información contable sufre una distorsión, la cual termina afectando la objetividad en la determinación del resultado económico, dicha distorsión se puede corregir aplicando la metodología del API fiscal.

El sistema de API fiscal a partir de su inclusión en el año 1991, ha sufrido una serie de reformas, sin embargo, se ha mantenido en esencia el objeto del mismo, el cual busca medir el efecto de la inflación y luego aplicar dicho resultado a los valores nominales o históricos, de esta manera se estarían corrigiendo dichos valores.

La metodología adoptada parte de la realización de un ajuste inicial por inflación que no tiene incidencia en la renta fiscal, a partir de este ajuste se genera la información base para luego a partir de ella aplicar la determinación anual del reajuste regular por inflación, el cual si tiene incidencia sobre el resultado de cada ejercicio fiscal.

En el ajuste inicial por inflación cada activo y pasivo no monetario debe ser actualizado por inflación, partiendo de la variación del INPC dictado por la autoridad competente, entre la fecha de adquisición y la fecha de cierre del ejercicio fiscal en el cual se practica el ajuste inicial, el resultado neto se carga o abona según corresponda, utilizando como contrapartida la cuenta de actualización del patrimonio que cumple la función de equilibrio del balance general contable del contribuyente. Es importante señalar, que el ajuste de la propiedad, planta y equipo, deberá depreciarse o amortizarse en el periodo correspondiente, es decir, el monto del ajuste inicial formará parte de las depreciaciones y amortizaciones de estos activos que deberán tomarse en cuenta a fin

de determinar el enriquecimiento neto de los ejercicios siguientes al inicial, hasta el agotamiento total del valor neto del activo ajustado.

Luego de realizar el ajuste inicial se debe realizar al final del ejercicio fiscal el reajuste regular por inflación, establecido en los artículos 176 al 191 de la Ley de ISLR (2015), este ajuste tiene incidencia en la determinación del enriquecimiento gravable del contribuyente, es decir, al resultado producto de restarle a los ingresos, costos y deducciones permitidas por la Ley, se le debe sumar o restar el monto producto de la aplicación del API, frente a esta situación Romero (citado por London y Sanchez, 2017), señala que el resultado nominal y el surgido producto del API, considerados en la determinación del ISLR, contribuyen a precisar la verdadera materia gravable, respetando de esta manera la legalidad del ISLR, que obliga a establecer el impuesto sobre la verdadera capacidad contributiva.

La metodología que se aplica en el reajuste por inflación fiscal establecida en la Ley de ISLR es la siguiente:

1. Se reajustan los activos no monetarios por la variación inflacionaria anual del ejercicio correspondiente o menor en caso de que el activo se haya adquirido durante el transcurso del año. Los activos monetarios que estén presentes al inicio del ejercicio fiscal tienen dos elementos que inciden en la determinación del ISLR, uno siempre es negativo, es decir, origina una pérdida por efecto de la depreciación o amortización acumulada al inicio del ejercicio fiscal, el otro elemento siempre será positivo, generando de esta manera una utilidad, la cual corresponde al reajuste por inflación del saldo neto del activo al cierre del ejercicio fiscal. El neto de estas dos operaciones será negativo o positivo, el que resulte mayor.

2. Se realiza el reajuste de los pasivos no monetarios por variación inflacionaria del ejercicio fiscal o menor si la obligación se obtuvo en el transcurso del ejercicio fiscal. Los pasivos en moneda extranjera se ajustan de acuerdo a lo establecido en el artículo 186 de la Ley de ISLR.

3. Se reajusta el patrimonio neto inicial considerando la variación anual de la inflación, así como los aumentos y disminuciones producidos en dicha partida durante el año, considerando la fecha de la variación y la fecha del cierre del ejercicio, si el

patrimonio neto inicial es positivo su reajuste genera una pérdida por inflación, si por el contrario es negativo genera una ganancia por inflación, en cuanto a la variación si esta genera un aumento en el patrimonio el resultado de su reajuste será una pérdida por inflación y si la variación es negativa genera una ganancia por inflación.

4. El resultado neto de los ajuste generará en caso de ser positivo una ganancia por inflación y en caso de ser negativo una pérdida por inflación, este valor se considera en la partida de conciliación fiscal, la cual se sumara o restará a la renta neta obtenida a valores históricos, permitiendo así establecer la base imponible a partir de la cual se determinará el ISLR.

Cuadro 6

Determinación del Enriquecimiento Neto

Contribuyentes Sujetos al API Determinación del Enriquecimiento Neto

Fuente Territorial	Fuente Extranjera
Ingresos Brutos	Ingresos Brutos
<u>-Costos</u>	<u>-Costos</u>
Renta Bruta	Renta Bruta
<u>-Deducciones</u>	<u>-Deducciones</u>
Renta Neta	Enriquecimiento Neto Extraterritorial
<u>+/- API</u>	
Enriquecimiento Neto Territorial	
<u>+Enriquecimiento Neto Extraterritorial</u>	
Enriquecimiento Neto Global	

Contribuyentes Excluidos del API Determinación del Enriquecimiento Neto

Fuente Territorial	Fuente Extranjera
Ingresos Brutos	Ingresos Brutos
<u>-Costos</u>	<u>-Costos</u>
Renta Bruta	Renta Bruta
<u>-Deducciones</u>	<u>-Deducciones</u>
Enriquecimiento Neto Territorial	Enriquecimiento Neto Extraterritorial
<u>+Enriquecimiento Neto Extraterritorial</u>	
Enriquecimiento Neto Global	

Fuente: Méndez, A. (2017)

En atención a lo planteado, en el instrumento de recolección de datos se aplicaron las preguntas de acuerdo a la complejidad de los objetivos específicos en su orden, con la finalidad de conocer la opinión de los expertos en el área tributaria, arrojando los resultados que de seguida se exponen:



Gráfico 7. **Pregunta 5, ¿Considera usted que es importante aplicar el API fiscal en la determinación de la cuota tributaria?** Fuente: Huiza (2019).

El 100% de los entrevistados considera que es importante aplicar el API fiscal en la determinación de la cuota tributaria del ISLR.

Cuadro 7

Pregunta 5, ¿Considera usted que es importante aplicar el API fiscal en la determinación de la cuota tributaria? Análisis del Criterio Explicativo de los expertos

Experto/Pregunta 5	¿Considera usted que es importante aplicar el API fiscal en la determinación de la cuota tributaria del ISLR? Si__ No__. Explique
1	Si, el reconocimiento de la inflación en las cifras fiscales permite sincerar el enriquecimiento gravable para la determinación del Impuesto Sobre la Renta. El impuesto calculado sobre cifras históricas en una economía de alta inflación puede, como está ocurriendo actualmente en Venezuela, entrar en el terreno de la confiscación.
2	Sí, porque se calcularía la cuota tributaria sobre información precisa.
3	Si, en igualdad de condiciones para todas las empresas considerando la situación actual del país y la presión fiscal que no estimula el crecimiento empresarial.
4	Si, por los mencionado en la respuesta de la primera pregunta, el API busca sincerar las cifras a través de la aplicación del cálculo que permite acercar la situación financiera de una entidad económica a la realidad, ajustando la rentabilidad de las empresas a un entorno inflacionario más allá de las actividades operacionales, buscando mantener el equilibrio financiero, evitando el impacto de las distorsiones provocadas por la inflación en la determinación contable de los resultados.
5	Claro que es importante, gracias al API la determinación del ISLR se realiza sobre cifras depuradas por efecto de la inflación
6	Si, el API permite medir el efecto de la inflación en el enriquecimiento neto del contribuyente, gracias a esto la determinación del ISLR se realiza sobre cifras reales y no ficticias

7	En una economía inflacionaria y más aún en hiperinflacionaria, los resultados tienen un origen operacional y otro inflacionario, en consecuencia ambos deben ser considerados a los fines de determinar el verdadero enriquecimiento o pérdida fiscal, lo que a su vez permite el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios, no considerar el API fiscal distorsiona la base de cálculo del impuesto, trayendo como consecuencia un gravamen que pueda llegar a descapitalizar a los contribuyentes al pagar impuestos sobre ganancias ficticias, o en caso contrario, eximir del pago a otros que realmente generaron ganancias fiscales, además de los efectos en el impuesto a las ganancias, particularmente el diferido.
---	---

Fuente: Huiza (2019)

El 100% de los entrevistados considera que el API fiscal debe ser considerado dentro de la determinación del ISLR, sobre todo en una economía hiperinflacionaria como la venezolana, con este sistema lo que se busca es sincerar el enriquecimiento gravable, el cual estará formado por un resultado de origen operacional y otro inflacionario, al no considerar el API fiscal dentro de la determinación del ISLR se estaría aplicando la alícuota sobre una ganancia ficticia, distorsionando así la base de cálculo, lo que podría generar una confiscación del patrimonio del contribuyente o eximir del pago a sujetos pasivos especiales que realmente generaron ganancias fiscales.

Al cuarto objetivo: Comparar las disposiciones de la Ley de ISLR 2015 con la reforma realizada en la Ley de ISLR 2014 en relación al API

Cuadro 8

Comparación del Artículo 171 la Ley de ISLR 2015 con la reforma realizada en la Ley de ISLR 2014 en relación al API.

Artículo 171 Ley de ISLR 2014	Artículo 171 Ley de ISLR 2015
"... Los Contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros quedarán excluidos del sistema de ajuste por inflación previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley...."	"... Los Contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros, reaseguros y los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria, quedarán excluidos del sistema de ajuste por inflación previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley...."

Fuente: Ley de ISLR (2014 y 2015).

De acuerdo a lo señalado por London y Sanchez (2017), en la reforma de la Ley de ISLR (2015), la exclusión del ajuste por inflación fiscal se extiende a los sujetos pasivos calificados como especiales, esta reforma se da por vía de un Decreto con rango, fuerza y valor de Ley, la exposición de motivos de este decreto establece que "... La reforma parcial elimina el ajuste por inflación fiscal, el cual se ha constituido en un mecanismo de disminución injustificada del pago de Impuesto".

Para estos autores el ajuste por inflación fiscal constituye un elemento determinante de la real capacidad económica de los contribuyentes, sin embargo, esto no constituye un elemento de elusión o evasión del tributo, no existiendo una evidencia estadística que certifique esta situación, frente a esto dicha exclusión viola los principios de capacidad contributiva, al considerarse un enriquecimiento gravable histórico en una economía altamente inflacionaria.

Adicional a esto la exclusión del ajuste por inflación responde a la categorización que la Administración Tributaria hace a un determinado grupo de contribuyentes, a los cuales denomina especiales. La condición de sujetos pasivos especiales no puede asociarse a una capacidad contributiva mayor al resto de los contribuyentes, por el contrario, es solo una condición que permite facilitar la recaudación y el cumplimiento

de las obligaciones tributarias de los contribuyentes de mayor relevancia en materia de IVA e ISLR.

Frente a esta situación Dongoróz (2017), señala que los sujetos pasivos especiales no constituyen una nueva categoría de contribuyentes, sino que se trata de una herramienta creada por el SENIAT para mejorar su competencia en la recaudación de tributos, en atención al nivel de ingresos o actividad económica desarrollado por cierto grupo de contribuyentes. También menciona que el artículo 41 del COT, establece que la Administración Tributaria puede establecer plazos diferentes para cierta categoría de contribuyentes, con la finalidad de mejorar la recaudación y esto es lo que se persigue con la providencia N° 0685.

Para complementar la información anterior, en el instrumento de recolección de datos se aplicaron las preguntas de acuerdo a la complejidad de los objetivos específicos en su orden con la finalidad de conocer la opinión de los expertos en el área tributaria, arrojando los resultados que de seguida se exponen:

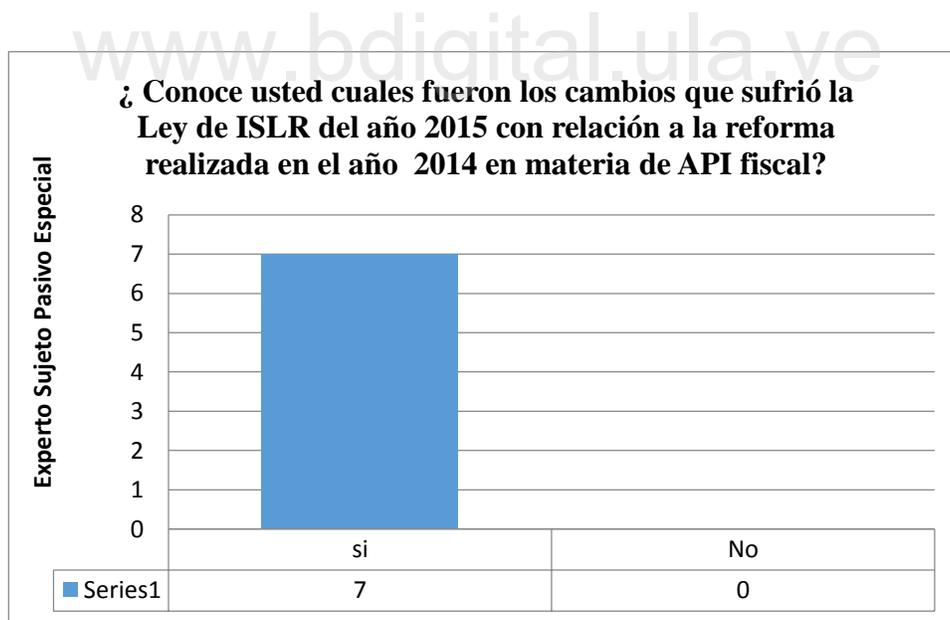


Gráfico 8. Pregunta 6, ¿Conoce usted cuales fueron los cambios que sufrió la Ley de ISLR del año 2015 con relación a la reforma realizada en el año 2014 en materia de API fiscal? Fuente: Huiza (2019).

El 100% de los entrevistados conoce cuales fueron los cambios que sufrió la reforma de la Ley de ISLR del año 2015 con respecto a la Ley de ISLR del año 2014 en materia de API fiscal.

Cuadro 9

Pregunta 7, ¿Cuáles considera usted que fueron las causas que llevaron al legislador a excluir el API fiscal para los sujetos pasivos especiales en la reforma de la Ley de ISLR del año 2015? Explique

Experto/Pregunta 7	¿Cuáles considera usted que fueron las causas que llevaron al legislador a excluir el API fiscal para los sujetos pasivos especiales en la reforma de la Ley de ISLR del año 2015? Explique
1	La causa (única) que llevó al Ejecutivo Nacional en 2015 fue la de incrementar la recaudación del impuesto sobre la renta con el fin de sostener la corrupta estructura de gobierno basada en corrupción
2	La hiperinflación genera pérdidas
3	Sabían que tendrían una merma considerable en la tributación, en los especiales y bancos
4	Básicamente la razón principal del legislador fue la afectación del flujo de caja del fisco provocada por un punto de inflexión generado dentro del procedimiento normal del sistema de cálculo tributario, es decir, el ajuste por inflación fiscal estaba provocando un efecto en ciertos contribuyentes que debido a la naturaleza de su estructura financiera estaban generando pérdidas en el API fiscal y este efecto perjudicaba la recaudación, tomando en cuenta que estas pérdidas eran trasladables hasta por un periodo más.
5	El desconocimiento de lo que representa el API en la determinación del ISLR
6	Evitar que los contribuyentes excluidos del sistema puedan reconocer las pérdidas generadas por efecto de la inflación, sobre todo en una economía altamente inflacionaria como la venezolana

7	El hecho de que la mayoría de los contribuyentes especiales estuviesen declarando pérdidas fiscales producto del API, no fue entendido por el Estado como el efecto nocivo de la inflación o incluso como producto de la justa búsqueda de estrategias para sobrevivir a los embates de la inflación, sino como una manipulación y planificación dirigida a la minimización de la carga fiscal por parte de tales contribuyentes
---	--

Fuente: Huiza (2019)

Los entrevistados señalan que las causas que llevaron al legislador a excluir el API fiscal para los sujetos pasivos especiales fue incrementar la recaudación, en vista de que la estructura financiera que estaban presentando algunos contribuyentes estaba generando pérdidas debido a los altos niveles de inflación que presenta el país en este momento, esto no fue entendido por el Estado como una consecuencia de este fenómeno o como una justa búsqueda de estrategias para sobrevivir a los embates de la misma, sino como un mecanismo de evasión fiscal.

Al quinto objetivo: Examinar de qué manera la exclusión del API fiscal en la determinación de la cuota tributaria del ISLR ha afectado el cumplimiento de los principios tributarios en el caso de los contribuyentes especiales.

Para el cumplimiento de este objetivo se presentan los siguientes escenarios hipotéticos con la finalidad de evaluar el impacto económico de la exclusión del API fiscal en los sujetos pasivos especiales, modelos tomados de London y Sánchez (2017), adaptados por el investigador para lograr la comparabilidad de los mismos.

Caso 1.

Un contribuyente al iniciar el ejercicio fiscal posee un activo monetario de Bs.100.000, en su caja de seguridad, siendo este su único patrimonio, en el transcurso del año la inflación fue del 150%, la determinación sería la siguiente:

Cuadro 10

Representación de la determinación del Reajuste por Inflación cuando existe pérdida monetaria

Balance Fiscal del Contribuyente	Costo Histórico	Reajuste por Inflación
Activos Monetarios al Cierre del Ejercicio (no se reajustan)	100.000,00	
Activos No Monetarios al Cierre del Ejercicio (se reajustan)		
Pasivos Monetarios al Cierre del Ejercicio (no se reajustan)		
Pasivos No Monetarios al Cierre del Ejercicio (se reajustan)		
Patrimonio Neto Inicial (se reajusta)	- 100.000,00	- 150.000,00
Totales/Reajuste Regular Neto del Ejercicio	-	- 150.000,00

Fuente: Modelo London y Sánchez (2017).

Como puede observarse el contribuyente tiene una pérdida producto de la inflación de Bs.150.000, 00, es decir, su poder adquisitivo se redujo en esta cantidad.

Caso 2.

Un contribuyente posee un terreno valorado en Bs.100.000,00, este fue su único patrimonio, la inflación anual fue de 150%.

Cuadro 11

Representación de la determinación del Reajuste por Inflación de un contribuyente protegido de la inflación (resultado neutral)

Balance Fiscal del Contribuyente	Costo Histórico	Reajuste por Inflación
Activos Monetarios al Cierre del Ejercicio (no se reajustan)		
Activos No Monetarios al Cierre del Ejercicio (se reajustan)	100.000,00	150.000,00
Pasivos Monetarios al Cierre del Ejercicio (no se reajustan)		
Pasivos No Monetarios al Cierre del Ejercicio (se reajustan)		
Patrimonio Neto Inicial (se reajusta)	- 100.000,00	- 150.000,00
Totales/Reajuste Regular Neto del Ejercicio	-	-

Fuente: Modelo London y Sánchez (2017)

Como puede observarse este contribuyente resultó protegido de la inflación, sin embargo, puede evidenciarse que el resultado producto del reajuste por inflación es neutral, es decir, no obtuvo ni una ganancia ni una pérdida monetaria derivada del API fiscal.

Caso 3

El contribuyente obtuvo un préstamo bancario para la adquisición de un vehículo valorado en Bs.100.000,00, la inflación del periodo fue del Bs.150%.

Cuadro 12

Representación de la determinación del Reajuste por Inflación cuando existe ganancia monetaria

Balance Fiscal del Contribuyente	Costo Histórico	Reajuste por Inflación
Activos Monetarios al Cierre del Ejercicio (no se reajustan)		
Activos No Monetarios al Cierre del Ejercicio (se reajustan)	100.000,00	150.000,00
Pasivos Monetarios al Cierre del Ejercicio (no se reajustan)	- 100.000,00	
Pasivos No Monetarios al Cierre del Ejercicio (se reajustan)		
Patrimonio Neto Inicial (se reajusta)		-
Totales/Reajuste Regular Neto del Ejercicio	-	150.000,00

Fuente: London y Sanchez (2017)

Como puede observarse el contribuyente obtuvo una ganancia por inflación, ya que, podría vender el vehículo al costo actualizado Bs.250.000,00 y su deuda continuaría siendo de Bs.100.000,00, obteniendo una ganancia de Bs.150.000,00, la cual es gravable para efectos de ISLR.

En atención a los tres casos presentados puede evidenciarse que el ajuste por inflación no siempre arroja una pérdida monetaria, que ocasiona una disminución del ISLR, sino que ello depende de la posición monetaria neta del contribuyente, con este sistema lo que se quiere es lograr una equidad en la determinación del ISLR, sin embargo, al excluir este ajuste puede evidenciarse que la determinación tributaria de contribuyentes con distinta capacidad contributiva será la misma, en este caso, el contribuyente que obtuvo una pérdida producto de la inflación no puede deducir la misma de su cuota tributaria, por el contrario el contribuyente que resultó favorecido producto de la inflación no tributará sobre esta ganancia, vulnerando de esta manera los principios de igualdad, justicia, capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad.

Adicionalmente la exclusión del API a nivel contable traerá las siguientes consecuencias:

Cuadro 13

Efecto contable antes de la exclusión del API fiscal

Propiedad, planta y Equipo	Importe en Libros		Base Fiscal	Diferencia Temporal imponible	Alícuota	Impuesto Diferido Pasivo	
	Histórico	API	API				
Histórico	5.000,00	12.500,00	12.500,00	-	34%	-	(a)
Por revaluación		6.000,00	-	6.000,00	34%	2.040,00	(b)

Fuente: Peña (2017)

(a) Sin reconocimiento de Impuesto diferido base contable=base fiscal

(b) La normativa del ISLR no considera el efecto de las revaluaciones

Cuadro 14

Efecto contable después de la exclusión del API fiscal

Propiedad, planta y Equipo	Importe en Libros		Base Fiscal	Diferencia Temporal imponible	Alícuota	Impuesto Diferido Pasivo	
	Histórico	API	API				
Histórico	5.000,00	12.500,00	5.000,00	7.500,00	34%	2.550,00	(a)
Por revaluación		6.000,00	-	6.000,00	34%	2.040,00	(b)
						4.590,00	(c)

Fuente: Peña (2017)

(a) Reconocimiento de Impuesto diferido base contable ≠ base fiscal

(b) La normativa del ISLR no considera el efecto de las revaluaciones

(c) Total que debe reconocerse por impuesto diferido pasivo

Como puede apreciarse la exclusión del API fiscal para los sujetos pasivos especiales no solo traerá consecuencias a nivel tributario, sino también a nivel contable, al reconocer un impuesto diferido mayor, lo cual distorsiona la información financiera al reconocer un gasto ficticio que disminuirá la utilidad para ese ejercicio.

En atención a lo planteado, en el instrumento de recolección de datos se aplicaron las preguntas de acuerdo a la complejidad de los objetivos específicos en su orden con la finalidad de conocer la opinión de los expertos en el área tributaria, arrojando los resultados que de seguida se exponen:

Cuadro 15

Pregunta 8, En su opinión, ¿considera usted que se han cumplido los principios tributarios en la exclusión del API fiscal para los sujetos pasivos especiales? Si ___ No ___. En caso de ser negativa su respuesta indique ¿Cuáles principios tributarios se han vulnerado y por qué?

Experto/Pregunta 8	En su opinión ¿considera usted que se han cumplido los principios tributarios en la exclusión del API fiscal para los sujetos pasivos especiales? Si ___ No ___. En caso de ser negativa su respuesta indique ¿Cuáles principios tributarios se han vulnerado y por qué?
1	Se han vulnerado los principios de capacidad contributiva, justicia tributaria y el de la no confiscación
2	La capacidad económica del contribuyente.
3	El BCV al no publicar los INPC se ha vulnerado el reglamento de ISLR, por lo que los contribuyentes ordinarios están en el limbo; igualmente no existe progresividad por no considerar a todos los contribuyentes por igual (especiales Vs ordinarios) frente a la ley y estamos frente al hecho de regresividad.

4	Se viola el principio de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, ya que es importante recordar que la condición de sujeto pasivo especial se generó como una necesidad puntual en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en busca de solucionar un problema de evasión en este tributo, por lo tanto, no es prudente tomar en cuenta esta clasificación para afectar otros elementos referentes a las cargas impositivas sobre estos contribuyentes, es decir, en este caso no se debe caracterizar a los contribuyentes solo por su tamaño (pequeño, mediano, grande) ya que al no tomar en cuenta otras características del contribuyente se está violando el principio de justicia tributaria y capacidad contributiva
5	No se han cumplido, en este caso se están vulnerando los principios de capacidad contributiva, progresividad e igualdad, debido a que se están aplicando metodologías distintas en cuanto a la determinación del ISLR a contribuyentes que pueden tener el mismo enriquecimiento
6	En la exclusión del API fiscal para los sujetos pasivos especiales no se están cumpliendo los principios de capacidad económica, progresividad, igual y hasta no confiscatoriedad, en vista de que se está determinando el ISLR sobre una ganancia ficticia, muchas veces subestimada o sobreestimada
7	No, los principios que se violan son capacidad contributiva, justicia, no confiscatoriedad las razones se expusieron en la pregunta número 1

Fuente: Huiza (2019)

El 100% de los entrevistados considera que no se han cumplido los principios tributarios en la exclusión del API fiscal para los sujetos pasivos especiales, vulnerándose los principios de capacidad contributiva (económica), progresividad, igualdad, justicia y no confiscatoriedad.

Cuadro 16

Pregunta 9, ¿Qué efectos económicos le ha traído la exclusión del API fiscal (Sujetos Pasivos Especiales)? Explique.

Experto/ Pregunta 9	¿Qué efectos económicos le ha traído la exclusión del API fiscal (Sujetos Pasivos Especiales)? Explique
1	La exclusión del ajuste fiscal ha aumentado la presión tributaria de los contribuyentes, afectando el flujo de caja y junto con el fenómeno inflacionario, ha llevado a un importante número de empresas a una situación de descapitalización financiera y quiebre de muchas.
2	Pago de ISLR
3	Incremento del ISLR por no reconocer la pérdidas por efecto de la inflación
4	Considero que el efecto económico real es que las cargas impositivas de los sujetos pasivos especiales dependerá únicamente del producto de sus operaciones, dejando a un lado los efectos provocados por las partidas contables consideradas por la normativa para la determinación de este ajuste
5	Que el contribuyente no pueda deducir las pérdidas y gracias a esto deba pagar un impuesto más elevado
6	En este caso ha sido beneficioso, ya que, el contribuyente posee una cantidad considerable en propiedad, planta y equipo, por lo tanto no está tributando sobre la ganancia producto del efecto de la inflación sobre estos activos no monetarios
7	La exclusión del API fiscal trae una severa distorsión en la base imponible que se traduce en un gravamen para el contribuyente con posible pérdidas y dispensa del impuesto para contribuyentes que en realidad han generado efectos desde el punto de vista financiero dadas las implicaciones en la base fiscal para la determinación del impuesto diferido

Fuente: Huiza (2019)

Los expertos señalan que la exclusión del API fiscal ha ocasionado los siguientes efectos económicos a los sujetos pasivos especiales: (a) Aumento de la presión tributaria, (b) incremento de la cuota tributaria del ISLR al no reconocer las pérdidas, (c) afectación del flujo de caja al pagar un mayor impuesto, (d) descapitalización y quiebre de algunas empresas y (e) beneficios ya que la cuota a pagar es menor al no reconocer las ganancias producto de la inflación.

Cuadro 17

Pregunta 10, ¿Qué está haciendo usted para minimizar los efectos derivados de la exclusión del API fiscal (Sujetos Pasivos Especiales)? Explique

Experto/Pregunta 10	¿Qué está haciendo usted para minimizar los efectos derivados de la exclusión del API fiscal (Sujetos Pasivos Especiales)? Explique
1	En lo personal, nada, pero es notorio que los contribuyentes están manipulando sus cifras para minimizar o disminuir el enriquecimiento gravable y el impacto que esta situación ha tenido en las finanzas empresariales
2	Respuesta en blanco
3	Es importante mantener un flujo de caja positivo, por lo que la protección en moneda extranjera en una forma para hacer frente al pago de los tributos, si produce muchos Bolívares; Adicionalmente comprar activos de fácil convertibilidad, en especial inventarios; participar en títulos valores
4	Considero que no se trata de hacer algo específico para minimizar el impacto de la exclusión del API fiscal para estos sujetos pasivos especiales, ya que, los efectos económicos que se generan de la aplicación de las normas tributarias no siempre van de la mano con las estrategias del contribuyente durante el desempeño de sus operaciones, por lo tanto, los efectos económicos que surtan de la imposiciones fiscales deben ser asumidas por los sujetos pasivos especiales y ser analizados por cada contribuyente para evaluar las acciones adicionales a seguir y así cumplir la norma.
5	Nada
6	Respuesta en blanco
7	Los efectos económicos son de tal magnitud que resulta imposible minimizar la distorsión. Las estrategias en lo fiscal se reducen a procurar a través del control interno, el cumplimiento de los requisitos para el disfrute de costos y deducciones

Fuente: Huiza (2019)

El 71,43% de los entrevistados indican que no están haciendo nada para minimizar el efecto económico producto de la exclusión del API fiscal, por otra parte, el 28,57% señala que debe mantenerse un flujo de caja positivo, si existe excedente de bolívares podría invertirse en moneda extranjera para hacer frente al pago de tributos, adicional se recomienda buscar estrategias en lo fiscal a través del control interno, garantizando de esta manera el cumplimiento de los requisitos para el disfrute de costos y deducciones permitidos en la Ley.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Los principios tributarios se encuentran establecidos en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999), dentro de estos tenemos el principio de igualdad establecido en el artículo 21, el principio de generalidad contenido en el artículo 133, los principios de capacidad contributiva y progresividad señalados en el artículo 316 y los principios de legalidad y no confiscatoriedad fundados en el artículo 317.

Estos principios al encontrarse por encima de todo ordenamiento jurídico y tributario constituyen un elemento garante de los derechos de los contribuyentes, puesto que el Estado debe considerar y respetar el cumplimiento de cada uno de estos en la adopción o modificación de los tributos a nivel municipal, estatal y nacional, es decir, permite mantener el equilibrio entre el derecho que tiene el Estado de exigir tributos y el derecho de los contribuyentes a que se respete su capacidad económica real de contribución.

Los tributos constituyen una de las fuentes de financiamiento del Estado, encontrándose dentro de este grupo, los impuestos, los cuales son los que generan mayores ingresos al fisco nacional, principalmente el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Sobre la Renta (ISLR).

Dentro de la normativa tributaria el ISLR es uno de los impuesto que considera dentro de su estructura principios como el de capacidad contributiva (económica) y progresividad, es decir, es un impuesto directo donde la carga tributaria recae sobre el contribuyente, aplicando tarifas progresivas según el nivel de enriquecimiento, donde a mayor riqueza mayor debe ser la cuota tributaria a pagar.

El ISLR ha sufrido una serie de reformas, desde su implementación en el año 1942, estas modificaciones lo que buscaban era perfeccionar este impuesto, adecuándolo de esta manera a la dinámica económica que presentaba el país, adoptando mecanismos de control y mejorando el procedimiento para la determinación de la cuota tributaria.

Una de estas reformas fue la inclusión del ajuste por inflación (API) fiscal en año 1991, siguiendo las recomendaciones de las V Jornadas de Derecho Tributario celebradas en Santiago de Chile, en la cual se señalaba que la inflación era un fenómeno que distorsionaba la economía y por ende sus sistemas tributarios, es por esta razón que debía considerarse dentro de la determinación de los mismos.

En atención a lo señalado, la exposición de motivos de la Ley de ISLR señalaba que con adopción del API fiscal lo que se buscaba era que el contribuyente pagara su impuesto sobre cifras reales depuradas por efecto de la inflación y no cifras históricas o nominales, con esto no se perseguía una mayor recaudación, simplemente estaba dirigido a lograr la equidad, es decir, aquellos que resultaran afectados por el fenómeno inflacionario pudieran deducir la pérdida y los que resultaran protegidos estarían sujetos al pago de impuesto por esta ganancia.

Sin embargo, a partir de la reforma de la Ley de ISLR del año 2014, se excluyó del API fiscal a los sectores financieros, seguros y reaseguros, extendiéndose esta exclusión a los sujetos pasivos especiales a partir de la reforma del año 2015, la exposición de motivos de esta reforma indicaba que se realizaba la eliminación de este sistema para estos contribuyentes debido a que el mismo era un mecanismo que era utilizado para disminuir el impuesto.

Frente a esta situación, se hizo pertinente realizar esta investigación, con la finalidad de presentar un análisis del cumplimiento de los principios tributarios en la exclusión del ajuste por inflación fiscal para los sujetos pasivos especiales, limitando el estudio al municipio Libertador, parroquia Sagrario, del Estado Mérida, durante el año 2018, para ello se realizó una revisión bibliográfica, apoyada a su vez en la aplicación de una entrevista estructurada a los contadores o asesores de los sujetos pasivos especiales de esta parroquia, los cuales se llamaron expertos, arrojando de esta manera las siguientes conclusiones:

1. El API fiscal al formar parte de la estructura de la determinación del ISLR, debe cumplir con los principios tributarios, en este caso el principio de igualdad, justicia, capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad.
2. El principio de capacidad contributiva, permite la distribución de las cargas públicas y constituye un límite para el Estado en cuanto a la exigencia de la cuota tributaria, gracias a esto, es un elemento fundamental para el cumplimiento de los principios de progresividad, igualdad, equidad y no confiscatoriedad.
3. Los sujetos pasivos especiales no forman parte de una nueva categoría o grupo de contribuyentes, solo es una condición que busca mejorar los controles de recaudación por parte de la Administración Tributaria.
4. La condición de sujeto pasivo especial no puede considerarse como una mayor capacidad contributiva en comparación con resto de los contribuyentes.
5. Los sujetos pasivos especiales no están exentos de los efectos de la inflación.
6. No existen evidencias estadísticas que demuestren que el API fiscal constituye una herramienta de disminución de la cuota tributaria, en todo caso si existiesen, la Administración Tributaria posee los mecanismos necesarios de fiscalización para corregir esta situación.
7. Países como Brasil, Chile, México, Perú, Uruguay y Argentina a pesar de presentar niveles de inflación muy bajos adoptaron el sistema de corrección monetaria dentro de su estructura tributaria.
8. El artículo 319 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999), establece que el Banco Central de Venezuela (BCV) deberá rendir informes periódicos sobre el comportamiento de las variables macroeconómicas, encontrándose dentro de esta variable la inflación, adicionalmente el artículo 191 de la Ley de ISLR establece que la autoridad competente en este caso el BCV deberá publicar en dos de los diarios de mayor circulación durante los primeros diez (10) días de cada mes, la variación y el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) del mes anterior, sin embargo, el último INPC publicado fue el año 2015, esta situación ha ocasionado que los contribuyentes ordinarios también se encuentren imposibilitados de aplicar el API fiscal.

9. Venezuela según cifras publicadas por la Asamblea Nacional para el año 2018 presentó una inflación acumulada de 1.698.488%.

10. Hasta la fecha los niveles de inflación continúan incrementándose, a pesar de ello el Estado no ha ofrecido soluciones al respecto, por el contrario ha contribuido a que esto empeore, aumentando la emisión de bolívares sin respaldo, el endeudamiento público, expropiando empresas, limitando la oferta de bienes y servicios, entre otros.

11. La base imponible del ISLR está formada por los incrementos patrimoniales ocurridos durante el ejercicio económico, si el patrimonio inicial no es actualizado, esto traería como consecuencia la comparación de una información financiera con distinto poder adquisitivo.

12. Al incluir el API fiscal dentro de la determinación del ISLR se están depurando los efectos de la inflación sobre el patrimonio del contribuyente, en vista de que se está considerando un resultado operacional y otro inflacionario, con esto se está garantizando que se aplique el impuesto sobre la real capacidad económica, depurado de los efectos de la inflación.

13. La sentencia N° 01162 del 31 de agosto 2004, de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso Cementos Caribe, C.A. estableció que es necesario considerar el API fiscal en una economía inflacionaria.

14. En el caso de Venezuela el bolívar es la unidad de medida de la contabilidad, por lo tanto, al no depurarse esta información contable por efecto de la inflación, se estaría aplicando el ISLR sobre una información ficticia o no acorde a la realidad económica.

15. La inflación tendrá efectos diferentes en cada contribuyente, es decir, aquellos que presente una posición monetaria pasiva tendrán un incremento de su patrimonio, por otra parte los que tengan una posición monetaria activa tendrán una disminución de su patrimonio, por lo tanto, el beneficio o perjuicio de la inflación en los contribuyentes no está relacionado a su condición de sujeto pasivo especial sino a su posición monetaria.

16. Uno de los efectos de la inflación es la pérdida del poder adquisitivo, por lo tanto, si las empresas mantienen activos monetarios, los cuales no se encuentran

protegidos de dicho efecto, estos sufrirán una pérdida de valor, uno de estos casos podrían ser algunas empresas transnacionales, las cuales presentan altos niveles de liquidez debido a los problemas que representa repatriar sus ganancias en dólares u otra moneda debido al control de cambio, en consecuencia estas empresas tienen todo el derecho de considerar estas pérdidas dentro de su determinación de ISLR, sin que esto signifique una estrategia para disminuir dicho impuesto.

17. La causa principal que llevó al legislador a excluir el API fiscal para los sujetos pasivos especiales fue aumentar la recaudación, limitando a los contribuyentes a deducir las pérdidas fiscales producto de los efectos distorsionantes de la inflación.

18. En las últimas reformas de la Ley de ISLR 2014 y 2015 se puede apreciar la facultad del Ejecutivo para legislar vía habilitante.

19. La eliminación del API fiscal traerá como consecuencia que el fisco nacional no pueda recibir la cuota tributaria proveniente de la ganancia surgida al aplicar dicho sistema a los contribuyentes protegidos de la inflación.

20. La exclusión del API fiscal solo se aplicó a ciertos contribuyentes, por lo tanto, se están aplicando metodologías diferentes a contribuyentes que pueden estar presentando la misma capacidad contributiva (económica), adicionalmente no se está permitiendo que los contribuyentes puedan reconocer sus pérdidas o ganancias, vulnerando de esta manera los principios de igualdad y justicia tributaria.

21. El API fiscal permitía distribuir en el tiempo los efectos de la inflación sobre la propiedad, planta y equipo, sin embargo, debido a la exclusión de los sujetos pasivos especiales, estos deberán tributar sobre la ganancia total al vender uno de estos activos, sin poder deducir los ajustes realizados a la fecha, esto puede poner en riesgo el patrimonio del contribuyente, debido a la aplicación del impuesto sobre una ganancia sobreestimada.

22. La exclusión del API para los sujetos pasivos especiales ha traído como consecuencia una mayor presión fiscal, la imposibilidad de deducir las pérdidas, lo que genera un mayor pago de impuestos, por ende, una afectación en el flujo de caja, sin embargo, para algunos contribuyentes ha sido beneficioso, ya que, al no considerar la ganancia producto de este sistema, el impuesto a pagar es menor.

23. La Administración Tributaria a la fecha no ha publicado una providencia que establezca los ajustes contables que deberán realizar los sujetos pasivos especiales producto de la exclusión del API fiscal.

24. La sección 29 de las NIIF para las PYMES establece el reconocimiento de un impuesto diferido, el cual puede surgir por las diferencias entre la base financiera y fiscal de activos y pasivos, frente a esta situación el BA-VEN NIF 2 establece el reconocimiento del efecto de la inflación en los Estados Financieros, esto origina el reconocimiento de diferencias temporarias significativas, ya que, tenemos una base financiera ajustada por inflación y una base fiscal a valores históricos.

25. En atención a lo planteado en el numeral anterior el BA VEN-11, establece la posibilidad de que los sujetos pasivos especiales omitan el reconocimiento del impuesto diferido, sin embargo, esto puede causar distorsiones en la información financiera, ya que, se estaría omitiendo el reconocimiento de un pasivo futuro, en caso de que se vuelva a incluir el API fiscal dentro de la determinación del ISLR, correspondiente a los periodos impositivos en los que no se consideró la inflación.

26. Las consecuencias derivadas del API fiscal, la inseguridad jurídica, la presión tributaria y la situación económica, política y social, hacen que Venezuela sea poco atractiva no sola para la inversión extranjera sino también para la nacional.

Tomando en consideración cada uno de los numerales presentados, se puede concluir que la exclusión del API fiscal para los sujetos pasivos especiales no cumple con los principios tributarios establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, violando principios como la capacidad contributiva, progresividad, igualdad, justicia y no confiscatoriedad.

Recomendaciones

En atención a las circunstancias planteadas se hace necesario:

1. Realizar una reforma a la Ley de ISLR, en este caso el artículo 171, con la finalidad de incluir el Ajuste por Inflación Fiscal para todos los contribuyentes, sin distinción de condición o sector, con esto se estaría garantizando el cumplimiento de los principios de igualdad, justicia, capacidad contributiva, progresividad y no confiscación.

2. Es importante que esta reforma se realice por vía legislativa y no habilitante.

3. A partir de esta reforma se debe indicar el procedimiento que deberán seguir los sujetos pasivos especiales para todos aquellos ejercicios fiscales en los que no se consideró al API fiscal.

4. Una vez incluido el API fiscal, se debe realizar una revisión del procedimiento actual, considerando:

4.1. El ajuste del patrimonio inicial negativo, ya que, resulta contradictorio reconocer una ganancia si el contribuyente obtuvo pérdidas vulnerando el principio de capacidad contributiva.

4.2. Se debe examinar el reajuste de los inventarios por masa monetaria, ya que, este no toma en cuenta los movimientos del inventario durante el ejercicio económico.

5. Las reformas tributarias, en este caso de la Ley de ISLR, deben hacerse con la participación de los sectores involucrados, en este caso el Estado, especialistas tributarios, el Colegio de Contadores Públicos, la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y los contribuyentes. Con la participación de la sociedad se estarían reduciendo al mínimo las distorsiones y se lograría un consenso, reduciendo de esta manera la evasión fiscal.

6. Aunque la inflación debe ser considerada dentro de la determinación del ISLR, el Estado debe buscar mecanismos que coadyuven a disminuir los niveles de inflación, fomentando la inversión privada y brindando seguridad jurídica, adicionalmente se debe revisar la carga tributaria a las que están sometidas actualmente las empresas.

7. Los controles de fiscalización aplicados de manera correcta, constituye un mecanismo para contrarrestar la utilización del API fiscal como un mecanismo de disminución de impuesto.

En cuanto a los sujetos pasivos especiales, son tan evidentes los efectos económicos derivados de la exclusión del API fiscal que son pocos los esfuerzos que se pueden realizar para minimizar las consecuencias, sin embargo, se recomienda para estos contribuyentes:

1. Conservar los papeles de trabajo relacionados al API fiscal aplicado a la empresa hasta la fecha de su exclusión.

2. Implementar un control interno eficaz que garantice un mayor disfrute de costos y deducciones en la determinación de ISLR.

3. Evaluar la situación de cada sujeto pasivo especial en particular, que permitan determinar la incidencia económica de la exclusión del API fiscal, con la finalidad de evaluar el impacto económico futuro que se pudiera generar por la aplicación del impuesto sobre la ganancia inflacionaria originada durante el tiempo en que no estuvo vigente el sistema, en caso de que se vuelva a retomar nuevamente el ajuste para estos contribuyentes.

4. Buscar el asesoramiento de expertos tributarios en la venta de activos, que pudieran poner el riesgo el patrimonio del contribuyente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguirre, N. y Llovera, M. (2016). *7 Características de los Contribuyentes Especiales en Venezuela* [Documento en línea]. Disponible: <https://naymaconsultores.com/caracteristicas-contribuyentes-especiales-venezuela/>. [Consulta: 2017, Octubre 15].
- Alvarado, A. (2019). *Estadísticas* [Documento en línea]. Disponible: <https://angelalvaradorangel.com/estadisticas/>. [Consulta: 2019, Mayo 05].
- Arias, F.G. (2016). *El proyecto de Investigación, Introducción a la metodología científica (7ª.ed)*. Caracas: El Pasillo 2011, C.A.
- Arias, L.A. (2011). *Principios Constitucionales Tributarios*. Revista Judicial, Costa Rica, N° 102 [Revista en línea]. Disponible: https://www.poder-judicial.go.cr/escuelajudicial/archivos/documentos/revs_juds/revista102/pdf/08_principios.pdf. [Consulta: 2017, Octubre 15].
- Asorey, R. O. (Comp.).(2014). *Inflación y Tributación en Iberoamérica. 50 años de la Revista de Derecho Tributario. Compilación de Estudios publicados en la Revistas N°51 a las N°100*. Caracas: AVDT [Documento en línea]. Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/50%20A%C3%91OS%20DE%20LA%20REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20COMPILACION%20DE%20ESTUDIOS%20PUBLICADOS%20EN%20LAS%20REVISTAS%20NUM%2051%20A%20LA%20NUM%20100.pdf>. [Consulta: 2017, Octubre 15].
- Banco Central de Venezuela e Instituto Nacional de Estadística. Índice Nacional de Precios al Consumidor [Folleto en línea]. Disponible: <http://www.bcv.org.ve/ipcnac/dipinpc0308.pdf?id=406>. [Consulta: 2017, Noviembre 02].
- Banco Central de Venezuela. Índice Nacional de Precios al Consumidor [Información en línea]. Disponible: www.bcv.org.ve/excel/4_5_7.xls?id=410. [Consulta: 2017, Noviembre 02].
- Belisario Rincón, J. R. (Comp.). (2013). *Los Principios Constitucionales que Sirven de base al Sistema Tributario Venezolano. Manual venezolano de Derecho Tributario Tomo I*. Caracas: AVDT [Documento en línea]. Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/MANUAL%20VENEZOLANO%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20TOMO%20I.pdf>. [Consulta: 2017, Octubre 07].

Boletín de Aplicación de los VEN-NIF NUMERO DOS, VERSIÓN TRES (2016). *Criterios para el reconocimiento de la inflación en los Estados Financieros preparados de acuerdo a VEN-NIF*. Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

Boletín de Aplicación de los VEN-NIF NUMERO ONCE, VERSIÓN CERO (2017). *Reconocimiento del Impuesto Diferido Pasivo originado por la supresión del Sistema de Ajuste por Inflación Fiscal en Venezuela*. Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

Catacora, F. (2009). *Reexpresión de Estados Financieros*. Caracas: Comunidad virtual de contadores.

Código Orgánico Tributario (Decreto No.1434). (2014, noviembre 17). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 6.152 (Extraordinario), Noviembre 18, 2014.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Gaceta Oficial No.36.860). (1999, Diciembre 30).

Delfino Pereira, S. (2015). *Evaluación de los Procedimientos en el Cálculo del Ajuste por Inflación establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, bajo la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (VEN-NIF) caso de estudio: AGROBUEYCA, S.A.* [Tesis en línea]. Trabajo de Especialización no publicado, Universidad de Carabobo. Disponible:<http://mriuc.bc.uc.edu.ve/bitstream/handle/123456789/1814/sdelfino.pdf?sequence=1>. [Consulta: 2017, Octubre 15].

Dongoróz Porras, J.E.(Comp.).(2017). *Los Sujetos Pasivos Especiales y su Relevancia en la Reforma de la Ley de ISLR. El Impuesto Sobre la Renta. Aspectos de una necesaria Reforma , Memorias de las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Caracas: AVDT. [Documento en línea]. Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/LIBRO%20XVI%20JORNADAS.pdf>. [Consulta: 2018, Diciembre 18].

Dugarte Lobo, A. (Comp.). (2017). *Perverso Efecto Económico Generado en la Determinación de la Renta Neta Fiscal de los Sujetos Pasivos Especiales, luego de su exclusión del Sistema de Ajuste por Inflación Fiscal en la Reforma sufrida en Diciembre 2015. El Impuesto Sobre la Renta. Aspectos de una necesaria Reforma , Memorias de las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Caracas: AVDT. [Documento en línea]. Disponible:

<http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/LIBRO%20XVI%20JORNADAS.pdf>.
[Consulta: 2018, Diciembre 18].

Dugarte Lobo, A. (Comp.). (2013). *Reseña Histórica, concepto de renta, hecho imponible y sujetos pasivos. Manual venezolano de Derecho Tributario Tomo II*. Caracas: AVDT.[Documento en línea]. Disponible:<http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/MANUAL%20VENEZOLANO%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20TOMO%20II.pdf>. [Consulta: 2017, Octubre 15].

Durán Ramírez, M.K. (Comp.). (2013). *Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria. Manual venezolano de Derecho Tributario Tomo I*. Caracas: AVDT.[Documento en línea]. Disponible:<http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/MANUAL%20VENEZOLANO%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20TOMO%20I.pdf>. [Consulta: 2017, Octubre 07].

Finanzas Digital (2019). *Infografía: Resultados de la Inflación en América Latina diciembre 2018*. [Documento en línea]. Disponible: <https://www.finanzasdigital.com/2019/01/infografia-resultados-de-la-inflacion-en-america-latina-diciembre-2018/>. [Consulta: 2019, Mayo 05].

Guevara, A. (2018). *Hiperinflación: Perspectiva histórica para Venezuela*. [Documento en línea]. Disponible: <http://cedice.org.ve/observatoriogp/wp-content/uploads/2018/08/Hiperinflaci%C3%B3n-en-Venezuela-una-perspectiva-historica.pdf>. [Consulta: 2019, Mayo 18].

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. y Pilar Baptista, L. (2014). *Metodología de la investigación*. México: McGraw-Hill.

Hurtado de Barrera, J. (2012). *Metodología de Investigación: guía para una comprensión holística de la ciencia* (4ª. ed.). Bogotá-Caracas: Cieza-Sypal y Quirón, S.A.

Jarach, D. (2007). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (1a. ed.). Argentina: Nuevo Mundo Siglo XXI.

Garay, J. (2004). *Ley de Impuesto Sobre la Renta del 28-Dic-2001*. Caracas: Corporación AGR, S.A.

García Victora, Y.Y.(2004). *Efectos del Ajuste por Inflación Fiscal en la medición de la Capacidad Contributiva en materia de Impuesto Sobre la Renta* [Tesis en línea]. Tesis de Especialización no publicada, Universidad de los Andes. Disponible:

http://bdigital.ula.ve/storage/pdftesis/postgrado/tde_arquivos/53/TDE-2011-05-28T00:18:55Z-1099/Publico/garciayuley_parte1.pdf. [Consulta: 2017, Octubre 07].

Ley de Impuesto Sobre la Renta (Decreto No. 2.163). (2015, diciembre 29). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 6.210 (Extraordinario), Diciembre 30, 2015.

London A., C.E. y Sanchez, M.R. (Comp.).(2017). *La Eliminación del Ajuste por Inflación Fiscal, los Ajustes Acumulados y la Normativa Administrativa para el Ajuste Contable de los Contribuyentes Excluidos. El Impuesto Sobre la Renta. Aspectos de una necesaria Reforma , Memorias de las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Caracas: AVDT [Documento en línea]. [Documento en línea]. Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/LIBRO%20XVI%20JORNADAS.pdf>. [Consulta: 2018, Diciembre 18].

Montagna, A. (Comp.). (2013). *El Efecto del Reajuste por Inflación dentro de la determinación de la Renta Fiscal gravable: ¿Ilusorio o necesario?. 70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tomo III de la AVDT*. Caracas: Torino, C.A. [Documento en línea]. Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/70%20A%C3%91OS%20DEL%20IMPU%20ESTO%20SOBRE%20LA%20RENTA%20TOMO%20III%20HOMENAJE%20A%20ARMANDO%20MONTILLA.pdf>. [Consulta: 2017, Octubre 07].

Montilla Varela, A. (Comp.). (2003). *El Ajuste Fiscal por Inflación en Venezuela: Retrospectiva de los cambios emblemáticos en el sistema. 60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela, evolución histórica y estudios de la legislación actual*. Caracas: AVDT [Documento en línea]. Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/60%20A%C3%91OS%20DE%20IMPOSICION%20A%20LA%20RENTA%20EN%20VENEZUELA.pdf>. [Consulta: 2017, Diciembre 18].

Moucharfieh, D. (Comp.).(2013). *Clasificación Jurídica de los Tributos. Manual Venezolano de Derecho Tributario, Tomo I*. Caracas: AVDT [Documento en línea]. Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/MANUAL%20VENEZOLANO%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20TOMO%20I.pdf> [Consulta: 2017, Octubre 07]. [Consulta: 2017, Diciembre 18].

Peña, A. (2017). *Impacto de la Eliminación del API fiscal en la información financiera preparada por empresas calificadas como Contribuyentes Especiales*. Comité permanente de Principios de Contabilidad CPPC [Documento en línea]. Disponible: <https://www.ccpdistritocapital.org.ve/uploads/descargas/e7a53b181c9fea68e494dd20f4572c7ad99e4847.pdf> / [Consulta: 2019, Mayo 22].

- Peña Pacheco, M. (2011). *Análisis del Ajuste por Inflación Fiscal como Herramienta de Planificación Tributaria* [Tesis en línea]. Tesis de Especialización no publicada, Universidad de los Andes. Disponible: <http://pcc.faces.ula.ve/>. [Consulta: 2017, Octubre 07].
- Pire Meléndez, R.S. (Comp.).(2013). Análisis de la Metodología utilizada en el Ajuste por Inflación, por la Variaciones Ocurridas en las Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio. *70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tomo III de la AVDT*. Caracas: Torino, C.A. [Documento en línea].Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/70%20A%C3%91OS%20DEL%20IMPUESTO%20SOBRE%20LA%20RENTA%20TOMO%20III%20HOMENAJE%20%20ARMANDO%20MONTILLA.pdf>..[Consulta: 2017, Octubre 07].
- Providencia sobre Sujetos Pasivos Especiales (Providencia N° 0685). (2007, Febrero 08) [Transcripción en línea]. Disponible:<http://www.juris-line.com.ve/data/docs/549.pdf>. [Consulta: 2017, Noviembre 27].
- Rondón, C. (2016). *Análisis: Reforma de la Ley de ISLR publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria Nro. 6.210 del 30/12/2015*. [Documento en línea].Disponible:<https://gerenciaytributos.blogspot.com/2016/01/reformada-la-ley-de-islr-publicada-en.html>. [Consulta: 2017, Noviembre 05].
- Ruiz Montero, J. F. (2000). *Impuesto Sobre la Renta: Manual didáctico y de consulta* (1a. ed.).Caracas:*Legislec Editores*.
- Rondón Vince, E. (Comp.). (2013).*Ajuste por Inflación. Manual venezolano de Derecho Tributario Tomo II*. Caracas: AVDT. Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/MANUAL%20VENEZOLANO%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20TOMO%20II.pdf>. [Consulta: 2017, Octubre 15].
- Romero Muci, H. (1990). *Los Ajustes por Inflación y la Reforma del Impuesto Sobre la Renta*. Revista de Derecho Público N°44. [Revista en línea]. Disponible:http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDPUB/44/rdpub_1990_44_55-92.pdf.. [Consulta: 2017, Noviembre 05].
- Rosario Cohen, M.A. y Camacho Acosta, C.R. (2015). *Apuntes de Metodología de la Investigación*. Santa Bárbara: Universidad Nacional Experimental Sur del Lago “Jesús María Semprum”.
- Serrano Bauza, G.A. (Comp.).(2003). *Aspectos Prácticos del Sistema de Ajuste por Inflación Fiscal. 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución Histórica y estudios de la Legislación Actual*. Caracas: AVDT. Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/60%20A%C3%91OS%20DE%20IMPOS>

ICION%20A%20LA%20RENTA%20EN%20VENEZUELA.pdf. [Consulta: 2018, Diciembre 08].

Universidad Pedagógica Experimental Libertador, Vicerrectorado de Investigación y Postgrado. (2016). *Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales (5ta. Ed.)*. Caracas: FEDUPEL.

Valladares, G.A. y Pirela, M.A. (2008). *Los principios de capacidad contributiva y progresividad en la imposición sobre la renta en Venezuela*. Revista en Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Urdaneta. [Revista en línea]. Disponible:<http://200.35.84.134/ojs-2.4.2/index.php/cj/article/viewFile/115/108> [Consulta: 2017, Septiembre 23].

Villegas, H.B. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (8ª.ed.)*. Buenos Aires: Astrea.

www.bdigital.ula.ve

ANEXOS

www.bdigital.ula.ve

Mérida, 30 de Octubre 2018.

Estimado Investigador:

El instrumento que se presenta a continuación forma parte de un estudio que se lleva a cabo acerca de la Aplicación de los Principios Tributarios en la Exclusión del Ajuste por Inflación fiscal para los Sujetos Pasivos Especiales, con el fin de determinar el beneficio o el perjuicio de dicha exclusión en estos contribuyentes. El instrumento consiste en una escala para ser aplicada a tres (03) expertos, uno en metodología y lingüística y dos en contenido.

Para realizar la validación debe leer cuidadosamente cada ítem y colocar una x en la casilla correspondiente a la dimensión que usted considere pertinente, al lado de cada grupo de ítem hay un espacio para las observaciones.

Se agradecen las sugerencias relativas a la redacción, contenido y cualquier otro aspecto que usted estime pertinente para mejorar el instrumento, a continuación se presentan los ítems con las diversas alternativas, para ahorrar espacio, los nombres de las dimensiones se abrevian de la siguiente manera:

E: Excelente

B: Buena

R: Regular

D: Deficiente

Gracias por su colaboración

Nayleth Z. Huiza. M.

1. Identificación del experto.

Nombres: _____ Apellidos: _____

Cédula de Identidad: V___ E_____ N° _____ Sexo: M___ F_____

Profesión: _____

Ocupación: _____

Lugar de trabajo: _____

Dirección: _____

Teléfono fijo: _____ Móvil: _____

Dirección electrónica: _____

Firma del validador: _____

Juicio del experto.

www.bdigital.ula.ve

Planilla de validación del instrumento:

Criterios	Apreciación Cualitativa Global			
	E	B	R	D
Presentación del Instrumento				
Claridad en la redacción de las preguntas				
Pertinencia de las variables con los indicadores				
Relevancia en el contenido				
Factibilidad de aplicación				

E: Excelente B: Buena R: Regular D: Deficiente

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS

**ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN LA EXCLUSIÓN DEL AJUSTE
 POR INFLACIÓN FISCAL PARA LOS SUJETOS PASIVOS ESPECIALES**

(Un Estudio en el Municipio Libertador del Estado Mérida)

JUICIO DEL EXPERTO A LA FORMULACIÓN DE PREGUNTAS

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	ITEMS	APRECIACIÓN CUALITATIVA				OBSERVACIONES
		E	B	R	D	
1. Identificar los principios tributarios constitucionales que fundamentan el Ajuste por Inflación (API) fiscal en Venezuela.	1. ¿Conoce usted el Ajuste por Inflación (API) fiscal? Sí___ No___					
	2. ¿Cuáles considera usted que son los principios tributarios que fundamentan el API fiscal? Explique					
2. Describir la evolución histórica del API fiscal en Venezuela.	3. En su opinión ¿Cuáles fueron los motivos que llevaron al legislador a incluir en la reforma de la Ley de ISLR del año 1991 el API fiscal? Explique					
	4. ¿Considera usted que fueron necesarias cada una de las reformas realizadas a la Ley de ISLR en materia de API fiscal a partir de su inclusión en el año 1991? Si___ No___. Explique					
3. Estudiar la metodología del API fiscal en la determinación del ISLR.	5. ¿Considera usted que es importante aplicar el API fiscal en la determinación de la cuota tributaria del ISLR? Si___ No___. Explique					

E: Excelente B: Buena R: Regular D: Deficiente

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	ITEMS	APRECIACIÓN CUALITATIVA				
		E	B	R	D	OBSERVACIONES
4. Comparar las disposiciones de la Ley de ISLR 2015 con la reforma realizada en la Ley de ISLR 2014 en relación al API fiscal	6. ¿Conoce usted cuales fueron los cambios que sufrió la Ley de ISLR del año 2015 con relación a la reforma realizada en el año 2014 en materia de API fiscal? Si___ No___.					
	7. ¿Cuáles considera usted que fueron las causas que llevaron al legislador a excluir el API fiscal para los sujetos pasivos especiales en la reforma de la Ley de ISLR del año (2015)? Explique					
5. Examinar de qué manera la exclusión del API fiscal en la determinación de la cuota tributaria del ISLR ha afectado el cumplimiento de los principios tributarios en el caso de los contribuyentes especiales.	8. En su opinión ¿Considera usted que se han cumplido los principios tributarios en la exclusión del API fiscal en los Sujetos Pasivos Especiales? Si___ No___ . En caso de ser negativa su respuesta indique cuales principios tributarios se han vulnerado y por qué?					
	9. ¿Qué efectos económicos le ha traído la exclusión del API fiscal? Explique					
	10. ¿Qué está haciendo usted para minimizar los efectos económicos derivados de la exclusión del API fiscal? Explique.					

www.bdigital.ula.ve

www.bdigital.ula.ve