

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

**APLICABILIDAD DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL EN LOS
COSTOS DE LAS OBRAS INMOBILIARIAS EN PROCESO**

CASO ESTUDIO: EMPRESA CONSTRUCTORA, SA

Trabajo especial para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables,
Mención Tributos: Área: Rentas Internas

Autora: Lcda. Frangy Nayleth Flores Torin
C.I.V- 18.125.610

Tutor: Lcdo. Luis Antonio Rivas Meza M.S.c

Mérida, abril 2018

C.C.Reconocimiento

DEDICATORIA

Este trabajo va dedicado

A Dios todopoderoso por iluminar mi camino,
guiándome siempre vía al éxito.

A mi familia por representar un soporte invaluable en mi vida personal y
profesional, quienes me han brindado su apoyo incondicional en todo
momento, ¡Gracias por existir!

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

ÍNDICE GENERAL

LISTA DE IMÁGENES.....	pág. vii
RESUMEN.....	viii
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPITULO I: EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema.....	5
Objetivos de la Investigación.....	15
Justificación de la Investigación.....	15
Alcance de la Investigación.....	17
CAPITULO II: MÁRCO TEÓRICO	
Antecedentes de la Investigación.....	18
Antecedentes Históricos de la Investigación.....	21
Reseña Histórica de la empresa.....	21
Estructura organizativa de la empresa Constructora Sociedad Anónima.....	22
Filosofía de la empresa.....	24
Bases Teóricas.....	27
El Sistema Tributario en Venezuela.....	27
El Impuesto Sobre la Renta.....	30
Definición de Inflación.....	32
Relación de la Inflación con el Impuesto Sobre La Renta.....	35
Generalidades del Ajuste por Inflación.....	36
El Ajuste por inflación fiscal y su procedimiento general.....	37
Factor de Actualización para el ajuste por inflación fiscal.....	45
Proceso de ajuste por inflación fiscal de los inventario.....	48
El ajuste inicial por inflación de los inventarios.....	49
El Ajuste inicial por inflación fiscal de los inventarios denominados por identificación específica o precios específicos.....	51
El reajuste regular por inflación de los inventarios.....	53
El reajuste regular por inflación fiscal de los inventarios denominados por identificación específica o precios específicos.....	55
El proceso de ajuste de las construcciones en proceso de activos cuyo destino es el uso de la empresa.....	56

Generalidades de los costos de producción y los sistemas convencionales de contabilidad de costos.....	57
Sistemas de acumulación de costos.....	59
Inventarios. Definición, tipos y medición	62
Método para medir los inventarios de acuerdo a NIIF para las PYMES – (2009).....	64
Definición Bienes Muebles e Inmuebles.....	65
Estructura de Costos versus costos de obras inmobiliarias en Venezuela	67
Bases Legales.....	70
Definición de Términos Básicos.....	72
Sistema de Variables.....	73
CAPITULO III: MARCO METODOLÓGICO	
Naturaleza de la Investigación.....	76
Tipo de Investigación.....	77
Fases de la Investigación.....	79
Población y Muestra.....	81
Técnica e Instrumentos de Recolección de datos.....	83
Validez y Confiabilidad del Instrumento.....	85
Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos.....	86
CAPITULO IV: ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	88
CAPITULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	95
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	97
ANEXOS	103

LISTA DE IMÁGENES

	pág.
Imagen 1: Trejo (2016), Esquema general del ajuste inicial por inflación fiscal, según la LISLR.....	39
Imagen 2: Trejo (2016), Esquema legal para ajuste por inflación fiscal.....	40
Imagen 3: Trejo (2016), Esquema reglamentario para el ajuste inicial por inflación fiscal.....	40
Imagen 4: Trejo (2016), Esquema legal para el reajuste por inflación fiscal.....	41
Imagen 5: Trejo (2015), Esquema reglamentario para el reajuste por inflación fiscal...	42
Imagen 6: Trejo (2006), Modelo de hoja de trabajo para e ajuste inicial por inflación de los inventarios – párrafo quinto, artículo 104 RISLR.....	51

Bdigital.ula.ve

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**

**APLICABILIDAD DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL EN LOS
COSTOS DE LAS OBRAS INMOBILIARIAS EN PROCESO.
CASO ESTUDIO: EMPRESA CONSTRUCTORA, S.A.**

Autora: Licda. Frangy N. Flores T.
Tutor: Lcdo. Luis Antonio Rivas Meza (MSc)
Fecha: abril, 2018

RESUMEN

En esta investigación se realizó un estudio de la aplicabilidad de ajuste por inflación fiscal en costos de las obras inmobiliarias en proceso y su impacto en el resultado fiscal en la Empresa Constructora SA ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida, respecto a la identificación de la naturaleza contable de los costos y la descripción del método utilizado en su ajuste por inflación fiscal y su incidencia en el resultado fiscal; la metodología utilizada estuvo diseñada bajo el paradigma cualitativo, siguiendo las bases del enfoque holístico. Se utilizó la investigación de campo con diseño no experimental, recurriendo a fuentes bibliográficas, expertos en el tema y a la entrevista no estructurada, tomando en cuenta para el muestreo los denominados informantes claves que son personas informadas, lucidas y dispuestas a hablar ampliamente acerca del tema de estudio. La validez del instrumento se realizó mediante el juicio de tres (3) expertos instruidos en el tema, referente a claridad, precisión y pertinencia de los ítems, lo que significa que el instrumento midió aspectos, dimensiones e indicadores importantes para el estudio; como resultado la investigación obtuvo que, por la realidad operacional de la empresa, la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso cuyo destino es la venta, debe ser bajo el sistema de valuación de inventarios por identificación específica o precios específicos, pues mide tales costos como costos de inversión distribuido en materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación siguiendo un proyecto específico que puede abarcar varios ejercicios económicos lo que permite identificar la afectación de la inflación sobre cada partida desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre de cada ejercicio económico, lo que conlleva a un resultado fiscal ajustado a la realidad protegiendo la capacidad contributiva de la empresa.

Descriptor: ajuste por inflación fiscal, impuesto sobre la renta, costos de productos en proceso, obras inmobiliarias.

INTRODUCCIÓN

En las actividades de cumplimiento fiscal que impone la legislación venezolana, existe una creciente tendencia hacia la necesidad de dominar y entender los conceptos relacionados con la legislación tributaria, teniendo su efecto en las empresas, puesto que, éstas manejan herramientas establecidas en las normas tributarias que le permiten contar con elementos de juicio adecuados para la gerencia en la toma de decisiones oportunas del presente y futuro de la empresa, haciéndose necesario la implementación de estrategias que ayuden a minimizar el impacto impositivo relacionado con el ahorro fiscal, sin menoscabo de lo establecido en las leyes y reglamentos.

De tal manera, que la legislación fiscal sirve como base de la investigación, la cual está definida como el conjunto leyes y reglamentos que establecen, organizan y controlan los tributos; los cuales están definidos en el Glosario de Tributos Internos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) como: aquella prestación pecuniaria que el Estado, en su poder de imperio exige a los contribuyentes con el propósito de obtener recursos para financiar el gasto público, están catalogados en impuestos, tasas, precios públicos, contribuciones especiales y exacciones parafiscales (p. 31). Conforme a lo expuesto cabe decir que, los impuestos se definen como aquella obligación pecuniaria que el Estado en su poder de imperio exige a los contribuyentes para la satisfacción de sus necesidades, y están regidos por la legislación fiscal venezolana.

Otro aspecto importante a considerar para la investigación es el fenómeno llamado inflación, pues la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, a razón del aumento acelerado y sostenido de los precios de los bienes y servicios, genera efectos económicos nocivos para la vida financiera y fiscal de la empresa, debido a que la información contenida en los Estados

Financieros de la misma parte del registro contable de las operaciones, con el poder adquisitivo que tienen los bienes y servicios en el momento en que se consiguen, es decir que las transacciones quedan registradas al costo de adquisición también llamado costo histórico. Dado que la inflación se refleja en los resultados de las transacciones comerciales que las empresas realizan, una entidad en una economía inflacionaria, como es el caso venezolano, debe presentar su resultado real considerando el factor inflacionario que afecta el resultado del ejercicio económico, y así mostrarla situación patrimonial de la empresa ajustada a la realidad económica en el ejercicio, por tal motivo se hace necesario que se ajusten los valores de activos y pasivos siguiendo los lineamientos establecidos en las normas.

Hechas las consideraciones anteriores, se plantea el caso estudio de la Empresa Constructora, SA, constituida el 21 abril de 2001, ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida, empresa dedicada a la construcción de obras inmobiliarias civiles en el Estado Mérida. La empresa construye bienes inmuebles, por lo tanto, la determinación de sus costos no es una tarea sencilla, debido a que el sistema contable de este tipo de industria es más complejo, porque incluye cuentas para sus distintos costos de producción.

Desde esta perspectiva, Morillo (2007) en su Manual para la elaboración del estado de costo de producción y ventas en los sistemas convencionales de la contabilidad de costos, refleja claramente cuando escribe que:

“las industrias presentan costos por concepto de materiales, mano de obra, electricidad, combustibles y otros con el fin de fabricar productos destinados a la venta, en consecuencia, tales costos deben considerarse parte del valor de los productos vendidos” (p27).

Cabe destacar que, si la contabilidad de costos esta conducida a determinar el costo total de un producto, entonces su aplicación para el caso de las obras inmobiliarias en proceso, está sujeta a un proceso contable riguroso, puesto que los estrictos controles de registro conducen a definir y concentrar todos los elementos necesarios de cada una de las fases de la obra en construcción y así determinar los costos totales y por ende los costos unitarios, por lo tanto no deberían caracterizarse contablemente como inventario de obras en proceso sino como costos de obras inmobiliarias en proceso, como consecuencia de la caracterización contable de tales partidas se obtiene el efecto fiscal que permita identificar la afectación de la inflación.

Visto así el asunto, se hace referencia a la legislación fiscal venezolana, los tributos, la inflación, y la definición de los costos de obras inmobiliarias en proceso como base fundamental de esta investigación, de manera tal que se explique la importancia de realizar el ajuste por inflación fiscal de los costos de las obras inmobiliarias en proceso en la determinación del impuesto establecido en la Ley de Impuesto Sobre La Renta vigente en Venezuela, y la necesidad de realizar el procedimiento siguiendo los lineamientos establecidos en su respectivo reglamento.

En cuanto a la investigación, el propósito es realizar un estudio en la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso y su impacto en el resultado fiscal de la Empresa Constructora, Sociedad Anónima., ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida; para discernir los conceptos relacionados con el tema de investigación en cuanto a naturaleza contable de costos de obras inmobiliarias en proceso, su método de ajuste por inflación fiscal adecuado y su incidencia en el resultado fiscal, lo que aportaría a la empresa la obtención de resultados fiscales más ajustados a la realidad de la empresa

en ejercicios económicos futuros y así evitar que se vulnere su capacidad contributiva.

De acuerdo a lo anterior el presente estudio se estructura en los siguientes cinco capítulos: el primer capítulo expone el planteamiento del problema, la justificación, los objetivos y el alcance de la investigación. El marco teórico es el segundo capítulo, conformado por los antecedentes, bases teóricas que contiene los conceptos básicos y bases legales que fundamentan el problema de investigación. El tercer capítulo, describe el marco metodológico, que contiene el diseño de la investigación, tipo de investigación, la confiabilidad y validez de los instrumentos; la técnica de análisis de los resultados del problema planteado se presentan el cuarto capítulo y por último en el quinto capítulos presentan las conclusiones y recomendaciones.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Los Gobiernos de los distintos países del mundo están en la obligación de considerar las exigencias de cada una de sus comunidades sociales, su organización política habitual y su territorio, en la toma de medidas económicas, fiscales y monetarias que les permitan generar recursos para satisfacer las necesidades de la colectividad, teniendo en cuenta el entorno nacional e internacional.

Concretamente en Venezuela, el gobierno por ser el más alto nivel de dirección del Estado venezolano, entre otras cosas ejerce el rol de recaudador de dinero a través del ingreso petrolero y de los tributos para hacer frente al gasto público y así satisfacer las necesidades de la colectividad. Vásquez y Leal (2003) en su análisis breve de la evolución fiscal en Venezuela señalan que desde la época de la colonia hasta el año 1909 los recursos del estado en gran medida provenían de la recaudación de impuestos, calculados en base a las actividades de producción, bienes y servicios prestados tales como: a) desde la colonia hasta 1830: el estanco del tabaco, manumisión de esclavo, destilación de aguardiente, alcabala, tonelaje y b) desde 1830 hasta 1909: impuestos aduaneros, sobre salinas, licores, sucesiones y herencias, sobre minas; aparecen los ingresos por estampillas, los de correo y telégrafo, los derechos consulares, contribuciones especiales y la patente de comercio, entre otros (p.36).

Adicionalmente Vásquez y Leal (2003), exponen que a partir del año 1909 la actividad petrolera era gravada por impuestos, al igual que los bienes y servicios, se realizaba mediante un *royalty* o pagos que se hacían a quienes habían descubierto la explotación petrolera, pues estos creían que poseían un derecho sobre el petróleo. Este *royalty* fue aumentando paulatinamente hasta que en el año 1940 surge la nacionalización de la industria petrolera que pasa a ser fuente de ingreso exclusivo para el Estado venezolano, por tal motivo se dice que en Venezuela la explotación de petróleo ha sido la principal fuente de ingresos para satisfacer el gasto público.

Así pues, con las realidades económicas de cada época en la historia de Venezuela, los tributos también son fuente de ingreso como parte de la política fiscal, que sirve para atender las necesidades del Estado. De acuerdo con Montagna (1996), “los tributos en general están entendidos como aquella prestación pecuniaria exigida por el Estado (...) cuyo objeto es contribuir a los gastos públicos” (p. 309). Se puede afirmar entonces que, las distintas reformas tributarias enfocadas a la realidad económica de cada época, han tenido como objetivo principal el aumento de los ingresos tributarios y del margen de acción de la política fiscal. Además, buscan atacar algunos problemas del sistema tributario venezolano para cubrir las necesidades del Estado con la intención de minimizar la dependencia del ingreso petrolero e incrementar la recaudación tributaria.

Por consiguiente, se puede decir que la Ley de Impuesto sobre la Renta es una medida de política fiscal utilizada por el Estado venezolano para satisfacer el gasto público, el cual puede evidenciarse a través de la historia, pues la primera Ley de Impuesto sobre la Renta en Venezuela surge en el año 1937 como propuesta de recaudación, presentada por el entonces Ministro de Hacienda Dr. Alberto Adriani, luego de varias discusiones y

modificaciones en el Congreso Nacional del momento, es en el año 1942 que se sanciona y entra en vigencia en el año 1943. A partir de este momento se generan cambios significativos, pues para ampliar las bases de recaudación, se considera la tipificación del tributo, los principios de disponibilidad, territorialidad y anualidad, entre otros.

Es preciso señalar que, desde el punto de vista de evolución del Impuesto Sobre La Renta, su ley ha tenido diferentes modificaciones por razones de política extrafiscal, en principio se promovía la actividad económica e industrial del país, ofreciendo incentivos fiscales a las empresas e industrias para que sus inversiones beneficiaran directamente a la sociedad. Al mismo tiempo, la Ley de Impuesto Sobre la Renta se reforma atendiendo a una situación económica estructural, pues se incorpora el ajuste por inflación, debido a que el gobierno reconoce que la inflación tiene un efecto negativo en las cuentas fiscales a los efectos de la recaudación. En la actualidad, la mencionada ley define con mayor precisión quienes son los sujetos pasivos o deudores ante el ente público. De igual forma establece las bases de cálculo para pagar el tributo lo más ajustado a la realidad, sin menoscabo de la actividad empresarial que el sujeto pasivo realice.

En relación a lo anterior, es necesario destacar que en el sistema económico venezolano se percibe el fenómeno llamado inflación, el cual está definido en el Glosario de Términos del Banco Central de Venezuela (2018), como el aumento continuo y generalizado de los precios de bienes y servicios que se comercializan en la economía, el cual es un factor fundamental al momento de realizar la determinación del impuesto sobre la renta de una entidad, pues los efectos producidos por la inflación se reflejan en el resultado de las actividades comerciales que las personas y las empresas realizan, así pues, el resultado de una entidad en una economía

inflacionaria no sería real, debido a que se considera el efecto inflacionario afecta cada periodo de la vida de la empresa.

Como la inflación tiene incidencia en las operaciones que las empresas realizan y por ende en sus resultados, es mediante el ajuste por inflación que tales resultados sean presentados en forma de estados financieros, siguiendo lo estipulado en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, como lo son las Normas Internacionales de Información Financiera (VEN-NIF), que adicional a los preceptos básicos para resumir y presentar la información financiera de la empresa, también indican que las empresas establecidas en los países con altos índices de inflación, requieren que los Estados Financieros se presenten con el efecto inflacionario (información reexpresada), pues la pérdida del poder adquisitivo de la moneda altera la situación patrimonial de la empresa. Dado que la inflación tiene efectos en los resultados de una entidad y por ende genera desviaciones en su situación patrimonial, se hace necesario que las empresas, antes de elaborar sus estados financieros, realicen un ajuste integral por inflación en los valores activos, pasivos y de patrimonio para reflejar la realidad del estado económico en el que se encuentra un ejercicio económico determinado, y sobre esta base poder calcular el impuesto ajustado.

Ahora bien, al hablar de impuesto sobre la renta como fuente de recaudación de ingresos para el Estado venezolano regido por su Ley como instrumento que regula las bases sobre las que se debe calcular y pagar tal impuesto ajustado a la realidad, la misma, establece las condiciones y el procedimiento para determinarlo, el cual incluye la reexpresión de los estados financieros, denominándola ajuste por inflación fiscal, cuyo propósito es determinar el resultado por efectos de la inflación y con este resultado sincerar la base imponible a los efectos del Impuesto Sobre la Renta.

En tal sentido, la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente en Venezuela es la publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.210 de fecha 30 de diciembre de 2015 y en su artículo 171 establece:

“A lo solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 7 de este decreto con rango valor y fuerza de ley que iniciaron sus operaciones a partir de 1 de enero de año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que esté obligados a llevar libros de contabilidad deberán al cierre de su primer ejercicio gravable, realizar una actualización inicial de sus activos y pasivos no monetarios según las normas previstas en este Decreto con rango valor y fuerza de Ley, la cual traerá como consecuencia una variación en el monto de patrimonio neto para esa fecha.(p. 26)”

De acuerdo con el artículo citado, son los contribuyentes quienes deben realizar la actualización del valor de sus activos y pasivos no monetarios, que son los susceptibles a protegerse de la inflación. Lo que daría entrada al sujeto partícipe de la investigación, pues la misma va dirigida al caso estudio Empresa Constructora Sociedad Anónima, que estaría catalogada como empresa de la industria de la construcción de inmuebles, inscrita en el Registro Mercantil según los lineamientos del Código de Comercio Venezolano y por ende obligada a llevar libros de contabilidad, por lo que se deduce que la empresa está sujeta a someterse al ajuste por inflación fiscal establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR).

Desde esta perspectiva, es necesario mencionar el Reglamento de Impuesto Sobre la Renta, en concordancia con la Ley de Impuesto Sobre La Renta establece las condiciones y el procedimiento del ajuste por inflación e indica cómo se calcula la reexpresión, tomando como base el Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco Central de Venezuela, que

de acuerdo al Glosario de Términos del Banco Central de Venezuela (2018) no es más que un indicador estadístico de carácter económico y social que mide los cambios ocurridos en los precios de una canasta de bienes y servicios representativa del consumo de los hogares que habitan un área geográfica específica, en un período determinado y adicionalmente sirve de base para determinar el factor que ayuda en la actualización del valor de los activos y pasivos susceptibles a protegerse de la inflación de una entidad.

En correspondencia con lo dicho, la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su reglamento, establecen el procedimiento para realizar el ajuste por inflación fiscal, bien sea inicial para el primer ejercicio económico y regular para los ejercicios subsiguientes, indicando que se debe partir de la clasificación de las partidas del Balance General Histórico del contribuyente en activos y pasivos, no monetarios y monetarios, es decir, susceptibles o no a protegerse de la inflación. Una vez realizada la clasificación se debe aplicar un factor de actualización para ajustar los activos y pasivos no monetarios.

Así pues, tomando en consideración lo anteriormente expuesto para la investigación y teniendo en cuenta que el caso estudio de la empresa es la industria de la construcción, se hace referencia al parágrafo segundo del artículo 171 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta. el cual indica lo siguiente:

“Se consideran como activos y pasivos no monetarios, aquellas partidas del Balance General Histórico del Contribuyente que por su naturaleza o características son susceptibles de protegerse de la inflación, tales como: los inventarios, mercancías en tránsito, activos fijos, edificios, terrenos, maquinarias, mobiliario, equipos, construcciones en proceso, inversiones permanentes, inversiones convertibles en acciones, cargos y créditos diferidos y activos intangibles. Los créditos y deudas con

cláusula de reajustabilidad o en moneda extranjera y los intereses cobrados o pagados por anticipado o registrados como cargos o créditos diferidos se considerarán activos y pasivos monetarios” (p. 26).

Tal como lo señala el párrafo segundo del citado artículo, las construcciones en proceso son activos capaces de protegerse de la inflación, entonces, los costos de obras de construcción en proceso, ejecutadas con recursos propios de las empresas constructoras de bienes inmuebles que no van a ser utilizados por tales compañías, también deberían ser protegidos de los efectos de la inflación.

Por su parte el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta en su artículo 90 reafirma la obligación de los contribuyentes de apegarse al sistema de ajuste por inflación fiscal de sus enriquecimientos, de igual manera ratifica en su artículo 93 que las partidas susceptibles a protegerse de la inflación se clasifican no monetarias, puesto que sus valores reales son superiores a los históricos, entre las cuales se encuentran las construcciones en proceso, adicionalmente el párrafo único del mencionado artículo indica que:

“La fecha de adquisición para actualizar las construcciones en proceso es cada una de las fechas de adquisición o egreso de las diferentes partidas que componen el saldo a la fecha de cierre de cada ejercicio gravable, es decir, la fecha de pago o de registro de la partida en la contabilidad, por lo que ocurra primero. El ajuste por inflación acumulada del activo durante la construcción en proceso, debe formar parte de la base sujeta al ajuste por inflación, en cuyo caso la fecha de adquisición del activo no deberá ser cambiada o asumida a la fecha de capitalización. Una vez capitalizada la partida en su totalidad e iniciada la depreciación, deben actualizarse los componentes individuales y sus depreciaciones y no el total del activo capitalizado” (p. 20).

Con base en lo dispuesto en el artículo citado, se explica que la legislación considera que las construcciones en proceso se deben actualizar tomando en cuenta las fechas de adquisición de las partidas que componen el saldo a la fecha de cierre, condicionando el método solo para construcciones que van convertirse en propiedad planta y equipo de la compañía y una vez capitalizada su actualización dependerá de su costo y su depreciación. Dejando de lado, para el caso de las empresas constructoras, los costos de obras inmobiliarias en proceso, una vez culminada la construcción, su activo pasará a formar parte de su producto disponible para la venta.

En este sentido, los profesionales de contabilidad en las empresas de la industria de la construcción encargados de aplicar la Ley de Impuesto Sobre La Renta y los profesionales que velan por el cumplimiento de la misma Ley, es decir los funcionarios de la administración tributaria, consideran que las obras de construcción en proceso anteriormente mencionadas se deben caracterizar como inventario puesto que su destino final es la venta y por ello deben ser ajustados como inventario de productos en proceso, realizando la respectiva comparación entre los inventarios iniciales y finales, método comúnmente conocido como masa monetaria, No obstante, tales partidas se deberían ajustar como costos individuales por identificación específica o precios específicos, atendiendo las fechas de pago o registro en contabilidad del activo o costo, pues de acuerdo a lo establecido en parágrafo único del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta las construcciones en proceso se deben ajustar tomando en cuenta la fecha de adquisición o egreso de las diferentes partidas que componen el saldo a la fecha de cierre de cada ejercicio gravable, es decir, la fecha de pago o de registro de la partida en la contabilidad, por lo que ocurra primero.

Es importante señalar que de acuerdo al mismo párrafo único del artículo este último método de ajuste para estas partidas se pueden realizar solo una vez en el ajuste inicial, para los periodos subsiguientes en los cuales permanece la obra en construcción se entiende de acuerdo al párrafo único del artículo 93 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta que: “Una vez capitalizada la partida en su totalidad e iniciada la depreciación, deben actualizarse los componentes individuales y sus depreciaciones y no el total del activo capitalizado” lo que pone de manifiesto que el requisito para ajustar por inflación los costos de las obras inmobiliarias en proceso considerando la fecha de adquisición o egreso de las diferentes partidas que componen el saldo a la fecha de cierre de cada ejercicio gravable es que una vez culminado el proyecto de construcción el bien inmueble pase a formar parte de la propiedad planta y equipo de la entidad quedando de lado la elección del método de ajuste para las partidas de obras inmobiliarias en proceso que tengan como destino final la venta, lo que implica un efecto en los resultados fiscales de cada periodo, afectando la realidad contributiva de la empresa.

Debido a la situación de justificación de los profesionales de la Empresa Constructora, Sociedad Anónima y los de la administración tributaria, en cuanto a la identificación de los costos de las obras inmobiliarias en proceso como “inventario” para el ajuste por inflación fiscal y su efecto en los resultados, lo que repercute en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, tal situación se examinó con la decisión nº 031-2015 de Juzgado Superior Contencioso Tributario de la Región los Andes de Táchira, de 25 de febrero de 2015, en el que se presentó el falso supuesto de hecho por errada interpretación de la partida “obra en proceso” como inventario en proceso y no como construcciones en proceso.

Tal decisión en la sección de experticia contable expone por un lado, que no existe una errónea aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, lo que trae como consecuencia que la empresa en cuestión reflejaba en su balance general histórico los costos de obras inmobiliarias en proceso como activo fijo y adicionalmente registra un inventario final histórico de obras en proceso y por el otro lado expone que los costos de inversión de las obras inmobiliarias en proceso, en razón de que se les da la caracterización de costos de inversión, consideran que tales costos erogados y los activos adquiridos que se registraron como obras inmobiliarias en proceso se deben caracterizar como costo de producción y no como inventario, así mismo la decisión n° 031-2015 de Juzgado Superior Contencioso Tributario de la Región los Andes de Táchira, de 25 de febrero de 2015 señala que las obras inmobiliarias en proceso, desde un punto de vista contable, no se pueden, ni deben capitalizar ni tampoco depreciar periódicamente, hasta tanto no se culmine el proceso de construcción y se encuentre totalmente operativo el activo construido, adicionalmente no registran entradas y salidas de inventarios.

Frente a esta situación se pretende realizar un estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal de los costos de las obras inmobiliarias en proceso de la Empresa Constructora Sociedad Anónima del Municipio Libertador del Estado Mérida que aporte explicaciones ajustadas a la realidad, teniendo en cuenta los principios contables y el basamento legal, el cual origina las siguientes interrogantes: ¿Cuál es la naturaleza contable de los costos de las construcciones en proceso, si se ajustan a los principios contables aceptados en Venezuela?, ¿cómo deberían ajustarse fiscalmente los costos de las obras de construcción en proceso en las empresas constructoras, cuando su fin es obtener el producto para la venta?, ¿De qué manera incide el ajuste por inflación fiscal de los costos de las construcciones en proceso en el resultado fiscal del ejercicio económico?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Realizar un estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso y su impacto en el resultado fiscal, en la Empresa Constructora, S.A., ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida.

Objetivos Específicos

- Identificar la naturaleza contable de los costos de las construcciones en proceso, siguiendo los principios contables aceptados en Venezuela.
- Describir el método utilizado en el ajuste fiscal de los costos de las obras de construcción en proceso, aportando explicaciones ajustadas a la realidad, tomando en cuenta los principios contables y las normativas legales aplicables.
- Determinar la incidencia del ajuste por inflación de los costos de las construcciones en proceso, en el resultado fiscal del ejercicio económico.
- Proponer el estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso y su impacto en el resultado fiscal, en la Empresa Constructora, Sociedad Anónima, ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida.

Justificación de la Investigación

Los cambios adversos en la forma de cómo la inflación ha abarcado el sistema económico de las empresas influye de tal manera que los resultados producto de sus operaciones deben ser ajustados a la realidad de la economía del país, sin menoscabo de lo establecido en la legislación fiscal,

en consecuencia, ajustar por inflación es el medio establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y tiene efecto en la renta gravable, por consiguiente, afecta la determinación del Impuesto Sobre La Renta y por ende el capital de trabajo de la entidad. Aunado a esto, la correcta caracterización de las partidas contables sujetas a protegerse de la inflación, como es el caso de las construcciones inmobiliarias en proceso, también suministra directrices sobre el método a utilizar para el respectivo ajuste por inflación fiscal.

Como resultado de lo señalado, esta investigación tiene su importancia en la identificación de la naturaleza contable de los costos de las obras inmobiliarias en proceso de la Empresa Constructora Sociedad Anónima, y su método de ajuste por inflación fiscal adecuado para la determinación de la renta gravable. Es importante señalar que la adecuada tipificación de los costos de las construcciones inmobiliarias en proceso ayudaría en la formulación de una estrategia fiscal para la empresa, y marcar la diferencia entre obtener ganancias o pérdidas en la volátil economía de hoy.

Por otro lado, los resultados de la investigación ofrecerían una base para otros investigadores interesados en el área del ajuste por inflación y los costos de las obras inmobiliarias en proceso, generando conclusiones que pudieran ayudarles en la búsqueda razonable y legítima del ahorro fiscal justo, permitiéndoles cumplir cabalmente con las obligaciones tributarias.

Asimismo, esta investigación tiene su justificación desde el punto de vista metodológico, debido a que se basó en un trabajo de campo, de tipo descriptivo y bibliográfico, sustentado con argumentos teóricos, haciendo uso de las técnicas de recolección de datos, que permiten obtener resultados y

por consiguiente realizar conclusiones y recomendaciones sustentables en el tiempo.

Alcance de la Investigación

Esta investigación está encaminada al estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal los costos de las obras inmobiliarias de construcción en proceso de la Empresa Constructora Sociedad Anónima, haciendo uso de la normativa legal y contable vigente, para así dar explicaciones ajustadas a la realidad en cuanto a la identificación de la naturaleza contable de los costos de las construcciones inmobiliarias en proceso, luego describir el método para su ajuste fiscal adecuado y por ende determinar su incidencia en el resultado fiscal.

Por lo tanto, los resultados de esta investigación permitirán a los profesionales encargados del cálculo del Impuesto Sobre La Renta de la Empresa Constructora Sociedad Anónima obtener un enfoque específico para realizar el ajuste por inflación fiscal de los costos de las construcciones inmobiliarias en proceso y realizar la determinación del Impuesto Sobre La Renta lo más ajustado a la realidad económica, sin menoscabo de lo estipulado en la ley. Asimismo, este estudio también constituirá un antecedente para otras investigaciones.

Con base en lo anterior, la investigación plantea realizar el estudio basado en un análisis de campo tomando los datos únicamente de la Empresa Constructora, Sociedad Anónima; apoyado en la revisión bibliográfica, observaciones directas y entrevistas no estructurada al profesional encargado de realizar la determinación del Impuesto sobre la Renta de la Empresa Constructora, Sociedad Anónima.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

En este capítulo se presentan los hechos o investigaciones anteriores a la formulación del problema que guardan relación con el propósito de la investigación y cuyo fin es orientar el estudio para darle un mayor soporte y validez a la investigación, suelen ser una base que reafirman el tema a desarrollar, sirven para aclararlo y complementarlo.

Es importante acotar, que Balestrini (2007) señala que la fundamentación teórica, determina la perspectiva de análisis, la visión del problema que se asume en la investigación y de igual manera muestra la voluntad del investigador, de analizar la realidad objeto de estudio de acuerdo a una explicación pautada por los conceptos, categorías y el sistema preposicional, atendiendo a un determinado paradigma teórico (p. 91). Por lo tanto, el marco teórico comprende la delimitación teórica relativa y exclusiva que da sustento a un tema de investigación en forma lógica, donde sus elementos conceptuales son inherentes a las teorías en estudio.

Antecedentes de la Investigación

Garcés (2018), en su tesis de maestría en construcciones titulada **“Modelo de control de costos durante los procesos productivos en la construcción de proyectos inmobiliarios de edificios condominales en la ciudad de Cuenca - Ecuador”**, estudia desde el ámbito de la administración de la construcción y específicamente en el control de costos,

el planteamiento de nuevas metodologías que permitan controlar la edificación de proyectos, con la finalidad de que los constructores cumplan a cabalidad con la oferta presentada en el contrato, evitando pérdidas económicas mediante la aplicación a tiempo de medidas correctivas, por lo que en este contexto, su tesis planteó un modelo como herramienta de evaluación económica rigurosa y detallada de los costos de ejecución de un proyecto. El estudio contempló el análisis del estado de arte sobre diferentes modelos de control de costos en la ejecución de procesos productivos, seleccionando uno con características adecuadas al entorno. El modelo seleccionado se contextualizó a través de un análisis sobre un caso de estudio y con los resultados obtenidos se determinaron las características fundamentales que sirvieron de base para desarrollar el modelo de control de costos durante los procesos productivo en la construcción de proyectos inmobiliarios de edificios condominales para la ciudad de Cuenca-Ecuador. Esta investigación aporta al estudio explicaciones técnicas y conceptualizaciones referidos al control de costos durante los procesos productivos en las construcciones inmobiliarias, pues son la base esencial para el estudio de la aplicabilidad de ajuste por inflación en materia fiscal.

Gronesbelt (2015), en su trabajo de investigación **“Lineamientos para optimizar el cumplimiento de las Obligaciones tributarias en materia de impuesto sobre la Renta en la empresa AGRO-INDUSTRIAS JB, C.A.”** tuvo como propósito la elaboración de lineamientos que permitieran optimizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y así evitar ser sancionada por el fisco. Estuvo enmarcada en la modalidad de investigación de campo, bajo el enfoque de proyecto factible, de tipo descriptiva y con apoyo documental, usando como técnica de recolección de datos a la encuesta a la que se le aplicó la prueba Alfa de Cron Bach, para concluir que los integrantes de la empresa no poseen conocimiento profundo sobre las obligaciones que deben cumplir, por lo tanto Agro-Industrias JB, C.A. no cumple de manera eficiente

con sus deberes, en base a esto se formularon una serie de lineamientos, que al ser implementados permitirán a la organización estar preparada para una fiscalización por parte del Seniat, reduciendo así el riesgo de ser sancionada con multas que puedan afectar el normal desenvolvimiento de sus funciones. El aporte de la investigación es tomarla como referencia para la información y conclusiones obtenidas con el objeto de servir como guía para establecer posibles estrategias que ayuden a elaborar recomendaciones de la investigación.

Delfino (2015), llevó a cabo una investigación titulada **“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.”**, diseñada bajo la modalidad de investigación de campo, de tipo descriptiva y con revisión documental. Dentro del estudio realizado se concluyó que se hace necesario los lineamientos de la planificación fiscal dentro de la empresa, ya que la misma deberá de tenerla como base para tomar decisiones. Dicho trabajo posee relación con la presente investigación ya que su propósito estuvo dirigido a la evaluación de los procedimientos realizado para garantizar el correcto cálculo del ajuste por inflación establecido en la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

Hernández (2015), en su trabajo de investigación titulado **“Administración de inventarios y cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado en SANFORD BRANDSVENEZUELA, L.L.C”**, tuvo como finalidad analizar el proceso de administración de los inventarios de Sanford Brands Venezuela, L.L.C para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado a través del conocimiento de las normas tributarias y de su aplicabilidad en la

administración de los inventarios, metodológicamente se caracterizó por tener un diseño de investigación de campo tipo descriptiva con apoyo documental, dentro de la investigación se empleó como técnica de recolección de información la revisión documental y la encuesta, arrojando como conclusión que la administración de los inventarios debe estar estrechamente relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales aplicables en la gestión de los inventarios. Esta investigación tiene su relación con el presente estudio debido a que aporta explicaciones técnicas en cuanto a las definiciones y manejo de los inventarios asociado con el cumplimiento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Antecedentes Históricos de la Investigación

Reseña Histórica de la Empresa Constructora Sociedad Anónima

Empresa Constructora Sociedad Anónima, es una empresa que se dedica a la construcción de obras civiles, viviendas familiares, multifamiliares y desarrollos urbanísticos, compra venta de bienes inmuebles y toda actividad relacionada con el ramo de la construcción, se encuentra inscrita ante el Registro Mercantil Primero del Estado Mérida, desde el 25 de abril del 2001, está ubicada en la Avenida Las Américas de la Parroquia Caracciolo Parra Pérez del Municipio Libertador en el Estado Mérida. Para realizar el trabajo de la mejor forma posible, la empresa ha contado con el personal calificado en cada uno de sus áreas de proyectos: ingeniería y arquitectura, finanzas, recursos humanos, ventas, seleccionado por la junta, así mismo, posee una excelente trayectoria comercial con sus proveedores manteniendo su credibilidad y confianza.

Por consiguiente, tiene un exitoso historial de trabajo reflejado en los proyectos culminados cómo: Residencias Trigales, proyecto iniciado en el

año 2005 culminado en el 2007, Conjunto Residencial El Remanso, proyecto iniciado en el año 2007 culminado en el 2008, Conjunto Residencial Tinajeros, proyecto iniciado en el año 2009 culminado en el 2011, Centro Profesional El Quijote, proyecto iniciado en el año 2010 culminado en el 2011.

En la actualidad está ejecutado el conjunto multifamiliar que contiene, tres (03) edificaciones, denominado Conjunto Residencial Yerbabuena, el cual planeó culminar en un lapso de 2 años contados a partir del mes de octubre del año 2014, y debido a situación país sobrevenida en los últimos cinco años se ha extendido el plazo de culminación del proyecto, por consiguiente, ha requerido una apreciable inversión para la adquisición de maquinaria y equipos, material directo, mano de obra y cubrir costos de obra esta obra inmobiliaria. Con la experiencia que la empresa tiene en el mercado, y a pesar de la crisis económica acaecida en los últimos años, la empresa conserva la credibilidad comercial ante sus proveedores.

Estructura Organizativa de la Empresa Constructora Sociedad Anónima

Cómo Empresa Constructora Sociedad Anónima; es una empresa dedicada construcción de obras inmobiliarias civiles en el Municipio Libertador del Estado Mérida, emplea recursos técnicos y económicos para manejar los volúmenes de materiales requeridos para la construcción de los inmuebles. Para realizar el trabajo de la mejor forma posible, la empresa con el tiempo se ha ido dotando de planta física y el equipo adecuado como: camiones, trompos y bombas de concreto, así como el personal calificado en cada uno de sus departamentos: Departamento de Proyectos, Ingeniería y arquitectura, Departamento operativo de obras, Departamento de finanzas y administración, Departamento de recursos humanos y Departamento de ventas, todos encabezados por la Junta Directiva.

Organigrama Estructural



Fuente: Organigrama estructural de la empresa (2017)

Organigrama Funcional

Desde el punto de vista organizativo la empresa está conformada por una estructura que le permite cumplir con los objetivos previstos, su misión y visión que rigen y orientan las acciones a seguir.

De esta manera, los elementos organizativos se encuentran agrupados en tres niveles:

1. **Nivel Estratégico:** Conformado por la Asamblea de Accionistas, Junta Directiva, Departamentos, encargados de definir los objetivos organizacionales y las estrategias para lograrlos, enfrentan la incertidumbre y resuelven los aspectos y tendencias a largo plazo tanto en la empresa como en su entorno, de manera concertada, en la búsqueda del beneficio de la empresa y sus empleados.

2. **Nivel Administrativo:** Es el nivel de apoyo, entre el nivel estratégico y el nivel operativo, está integrado por el departamento de Finanzas que dirige la Administración, Contabilidad, Recursos Humanos y Ventas, definen los programas de acción acorde con las estrategias, toman decisiones respecto al nivel operativo, enfrentan la incertidumbre y riesgos del ambiente.
3. **Nivel operativo:** Es el nivel de táctico, conformado por empleados calificados, encargados de ejecutar las actividades y tareas diarias de las obras inmobiliarias en construcción, aplicando las estrategias y los programas definidos por los demás niveles.

Filosofía de la empresa

Misión

La misión es, satisfacer las necesidades de los clientes, cumpliendo con los más altos estándares de calidad en la ejecución de los proyectos, asumiendo los compromisos adquiridos con responsabilidad en plazos establecidos, a través del correcto desempeño del personal especializado de la empresa.

Visión

La visión es, ser reconocida como empresa líder en el mundo de la construcción, con capacidad de competir exitosamente en el mercado nacional e internacional, evolucionando constantemente para ofrecer la mejor calidad en sus productos.

Objetivos

Objetivo General

El objetivo de la empresa se centra en, cumplir con la elaboración y ejecución de proyectos civiles, cumpliendo sus compromisos en plazos establecidos, asistidos con mano de obra profesional y especializada, haciendo uso del equipo indicado.

Objetivos Específicos

- Adaptar y actualizar de la forma más rápida los cambios según las exigencias de los clientes, el mercado y del entorno.
- Mejorar la calidad del servicio que presta a través del análisis constante de los gustos y preferencias de los clientes.
- Mantener excelentes relaciones con los empleados mediante la motivación y estimulación, a través del continuo seguimiento de su desempeño.

Principios organizacionales

- **Iniciativa y alto rendimiento**, desempeña el trabajo con dedicación y responsabilidad. Procura mejorar constantemente todo lo que hace y explora metodologías nuevas, más rápidas y creativas para resolver los desafíos a los que se enfrenta. Actúa para obtener resultados.
- **Rapidez y sencillez**, realiza el trabajo con agilidad. Actuando rápidamente y simplificando las relaciones comerciales con los clientes.
- **La calidad es lo primero**, la calidad de los productos y servicios son la prioridad, con ella logra satisfacción de los usuarios y clientes, y la propia.

- **Los clientes son el centro de atención**, el trabajo debe ser realizado pensando en la satisfacción del cliente, proporcionando siempre los mejores productos y servicios.
- **El mejoramiento continuo es esencial para el éxito**, se esfuerza por alcanzar la excelencia en todo lo que hace, los productos, servicios y relaciones humanas, el espíritu competitivo y la rentabilidad.
- **La participación de los empleados es importante**, son un equipo. se tratan unos a otros con confianza y respeto. El recurso humano, es el principal activo de la organización.

Valores organizacionales

- **Ética**, actúa conforme a los principios de la moral y las buenas costumbres, apegados a la normativa legal que les rige.
- **Responsabilidad**, Creen en el trabajo bien hecho y entregado a tiempo, y respeta los acuerdos y compromisos adquiridos.
- **Cooperación**, Confía en el trabajo en equipo para lograr el bienestar común. El éxito individual existe a través del éxito del trabajo en grupo.
- **Honestidad**, Lleva las acciones de manera transparente, tanto dentro como fuera de la compañía, generando confianza en el ambiente de trabajo, clientes y usuarios.
- **Servicio**, Está al servicio de los clientes, dando oportuna y esmerada atención a los requerimientos internos y externos.
- **Compromiso**, el equipo de labores se sienten comprometidos a llevar adelante los objetivos de la compañía.
- **Lealtad**, Defienden y apoyan todo lo que les identifica como compañía. Son fieles a los valores.
- **Veracidad**, La información emanada de la institución está basada en principios de transparencia y certeza, haciéndola confiable y veraz.

Bases Teóricas

Dado que este estudio está enfocado en el estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso y su impacto en el resultado fiscal, en la Empresa Constructora Sociedad Anónima, ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida, es necesario plantear algunos parámetros que sirvan de ejes conceptuales sobre los cuales apoyar la lectura interpretativa, entendiendo los conceptos relacionados al impuesto sobre la renta, ajuste por inflación, costos de construcciones en proceso, inventario, así como también, conceptos relacionados que sirvan de fundamento en la investigación.

El Sistema Tributario en Venezuela y los Tributos

En el marco del sistema tributario venezolano, Hernández (2015) señala que:

“el sistema tributario venezolano, se origina por el ejercicio del poder tributario del Estado, otorgado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Gaceta Oficial N° 5.453 de 2000), quien a su vez limita este poder a través de principios y garantías constitucionales consagradas en ella misma y demás normas de rango constitucional que establecen las competencias de los diferentes poderes” (p. 27)

Así pues, el sistema tributario venezolano, regido por los principios constitucionales, permite que el gobierno obtenga ingresos para el Estado y en consecuencia poder sostener el gasto público, satisfaciendo las necesidades de la colectividad. A tal efecto, los principios constitucionales de la tributación en Venezuela representan el conjunto de valores que inducen las normas que organizan la vida de una sociedad los cuales está sometido a

los poderes del Estado, por cuanto actúan como condicionantes de la acción que limita la libertad de los individuos.

Como se puede fácilmente derivar, los principios constitucionales tributarios son: Legalidad, Progresividad, Generalidad, Igualdad, Capacidad Contributiva, No Confiscación e Irretroactividad. A manera de síntesis, el principio de legalidad impone que todo tributo tiene asociada su ley; el de progresividad exige que para fijar los tributos se debe considerar la proporción de los ingresos de los contribuyentes, el principio de generalidad requiere que toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezcan las leyes; el principio de igualdad establece que todos son iguales ante la ley; el principio de capacidad contributiva implica que solo aquellos hechos de la vida social que son índices de capacidad económica, pueden ser adoptados por las leyes como presupuesto generador de la obligación tributaria, el principio de no confiscación manifiesta que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio y por último el principio de irretroactividad constituye que ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, es decir que no se puede tributar por hechos ocurridos con anterioridad a la de promulgación de una ley.

Considerando los principios constitucionales de la tributación, a los fines de generar ingresos propios para el Estado, Villegas (2002) citado por Hernández (2015) define a los tributos como “la prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas.” (p. 32).

En base a lo anterior, considerando el principio constitucional de legalidad, los tributos están consagrados en una ley, como resultado del

ejercicio de la potestad tributaria del Estado para crear tributos que formen parte del sistema tributario venezolano. En tal sentido los tributos, conforman la carga impositiva de las empresas que afectan sus operaciones y se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones parafiscales.

En los que se refiere a impuestos, se definen como aquella obligación pecuniaria que exigida a las personas naturales o jurídicas identificadas como contribuyentes para satisfacer el gasto público. Se dividen en impuestos directos, indirectos, progresivos y regresivos, los cuales se detallan a continuación: El Impuesto directo, grava directamente la obtención de riqueza en su figura de renta de los contribuyentes. El Impuesto indirecto, grava el consumo de la renta de las personas, es indirecto debido a que es el contribuyente quien reporta el impuesto, mas no el sujeto pasivo que consume la renta, (Ejemplo el Impuesto al Valor Agregado). El Impuesto progresivo: es del tipo impositivo que crece si la renta es mayor, es decir, a mayor renta mayor es el porcentaje de impuesto que se aplica sobre la base gravada y el impuesto regresivo es el que se reduce al aumentar la base sobre se aplica el impuesto.

Aquí se asumen entonces que, el Impuesto Sobre La Renta, como tema partícipe de la investigación, es un tributo clasificado como impuesto de tipo directo y progresivo. Delfino (2015) cita a Rodríguez (2008) que explica que el impuesto directo es “el tributo o la obligación recae directamente sobre el sujeto que incurre en el hecho gravable, y no hay manera de poder trasladarlo a otra persona o sujeto. Es aquel impuesto que se paga por el propio contribuyente (p. 38). Adicionalmente a esto Delfino (2015) cita a Moya (2003) que señala que el impuesto también está tipificado como personal pues los define como: aquellos impuestos en los que la determinación se efectúa con participación directa del contribuyente (p. 38).

El Impuesto Sobre La Renta

El Impuesto Sobre la Renta es la contribución pecuniaria y obligatoria que tienen las personas naturales y jurídicas, la cual se calcula en base a los ingresos de tales personas durante el ejercicio fiscal. Su ente regulador es el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y tributaria (SENIAT). Este impuesto por tener carácter obligatorio apegado al principio de legalidad constitucional se rige por la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y normas accesorias. Por su parte Delfino (2015) define el impuesto sobre la Renta como un tributo cuya prestación es en dinero, es exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible.

El Impuesto sobre la Renta ha venido evolucionando desde su nacimiento hasta la actualidad, puesto que ha sido objeto progresivas modificaciones ajustadas a las necesidades de los gobiernos de cada periodo histórico para cumplir con su labor de satisfacer las necesidades del Estado. Su evolución se remonta a la época de la colonia hasta el año 1830, cuando Venezuela se inició como república independiente, bajo la presidencia del General José Antonio Páez, pues los tributos fijados por la colonia española por las actividades como: registro público, destilación de aguardiente, alcabala, exportación, importación entre otras, se caracterizaban por la falta de uniformidad y consistencia en el momento de aplicarlos, lo que causó su posterior fracaso.

En consecuencia, la primera Ley de Impuesto Sobre La Renta en Venezuela fue decretada por el Congreso de la República el 10 de julio de 1942, mandada ejecutar por el Presidente Isaías Medina Angarita el 17 de julio de 1942 y publicada en la Gaceta Oficial número 20851 de esa misma fecha, para entrar en vigencia el 1º de enero de 1943. Esta ley se caracterizaba

porque sus tarifas se determinaban en base a los distintos tipos de actividad económica o discriminación de la renta, lo que denominaban estructura cedular. En el año 1966 el Impuesto Sobre La Renta incorpora la estructura global pasando a ser un sistema mixto de impuesto debido a que incorpora medidas favorecen a todos los contribuyentes mediante el mínimo exento y los desgravámenes por cargas familiares y gastos de salud, educación y vivienda dejando estas medidas fuera del gravamen a un mayor número de perceptores de rentas del trabajo que a los de otras rentas.

En su trayectoria histórica se ha caracterizado además de la manera de gravar la renta o el enriquecimiento percibido por los contribuyentes, con ocasión de las diversas actividades que estos puedan ejercer, también ha evolucionado en otros aspectos comenzando con la territorialidad en cuanto que se gravaba la renta de las personas domiciliadas y residentes en Venezuela, se incluyó la renta mundial refiriéndose a que el hecho y la base imponible de rentas obtenidas en el exterior por las personas domiciliadas o residentes en el país también se gravara, dando paso a los convenios y tratados internacionales para evitar la doble tributación del Impuesto Sobre La Renta. Otro aspecto que marco la evolución de este impuesto fueron las tarifas, pues fueron variando de acuerdo a las circunstancias económicas y políticas del país.

Debido a su paulatina evolución el Impuesto Sobre La Renta, ha sido el impuesto por excelencia a los efectos de la recaudación, Vásquez (2003) señala que por su naturaleza jurídica y conforme a los principios constitucionales tributarios, es el que mejor se adecúa a la capacidad contributiva de los contribuyentes y al principio de la justicia tributaria y el de la progresividad, adicionalmente el autor manifiesta que, es indudable que todavía en Venezuela se está lejos de afirmar que existe un verdadero sistema tributario desde el concepto racional, básicamente debido a las

modificaciones constantes en las leyes tributarias e impositivas, y responden más bien, a satisfacer correcciones fiscales producto de los déficit fiscales del Estado, que a la creación de un verdadero sistema fiscal que garantice seguridad jurídica y certeza tributaria.

Ruan (2003), presentador del libro “60 años de imposición a la renta en Venezuela. Evolución histórica y estudios de la legislación actual” manifiesta que:

“A fines de la década de los noventas y comienzos del siglo XXI, el Impuesto Sobre la Renta ha experimentado transformaciones radicales, provocadas no solamente por el empeño de restablecer su fin justiciero, sino principalmente por nuevas situaciones de naturaleza económica, como son el impacto de la inflación, el persistente déficit fiscal que ha sufrido el Estado Venezolano y el fenómeno de la globalización”

Pues con realidades económicas de cada época en la historia Venezuela y el efecto globalización, el Impuesto Sobre La Renta ha sufrido diversas modificaciones atendiendo esta situación económica estructural, lo que conlleva a la incorporación del ajuste por inflación fiscal, debido a que el gobierno reconoce que la inflación tiene un efecto económico en las cuentas fiscales a los efectos de la recaudación.

Definición de Inflación

Dado que la inflación está relacionada con la investigación se presta especial atención a su definición, causas, consecuencias y distorsiones que afectan la información financiera al momento de la determinación del Impuesto Sobre La Renta.

De acuerdo a la Real Academia Española, la inflación es la elevación del nivel general de precios, definiéndola como inflación reptante a aquella que se caracteriza por una elevación leve pero persistente en el nivel general de precios, y como inflación subyacente a la que se mide a partir de un nivel de precios generalmente el índice de precios al consumo, eliminando del mismo sus componentes más volátiles, como alimentos frescos, bienes y servicios emergentes.

Desde este punto de vista se define la inflación como el aumento continuo y generalizado de los precios de bienes y servicios que se comercializan en la economía en el tiempo. En tal sentido, Latuff (2015) cita a Romero (2005) quien manifiesta que “la inflación es la continua y persistente subida de nivel general de precios y se mide mediante un índice del coste de diversos bienes y servicios, en Venezuela este índice es calculado por el BCV y se denomina Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC)” (p. 21).

Ahora bien, el Índice Nacional de Precios al Consumidor, es el indicador estadístico de carácter económico y social que mide los cambios ocurridos en los precios de una canasta de bienes y servicios representativa del consumo de los hogares que habitan un área geográfica específica, en un periodo determinado.

Ahora bien, la inflación se causa por el aumento excesivo de dinero en circulación lo que genera el alza de los precios, la especulación, y la política económica, por su parte Adrianza (2010) cuando cita a Teigeiro (2004) manifiesta que: “la inflación es un fenómeno originado por diversidad de causas vinculadas a la economía, atribuyéndose a sus causas a la demanda, a los costos, a la visión estructuralista y la concepción monetarista.” Por lo que ocasiona la disminución de las compras de bienes y servicios, los

ingresos de las personas no crecen a ritmo del aumento de los precios, las empresas producen menos, aumenta las tarifas de los servicios públicos, inestabilidad en el tipo de cambio, devaluación monetaria, déficit fiscal, entre otras.

Por consiguiente, la inflación de acuerdo a la magnitud del aumento, pueden distinguirse tres tipos de niveles, como: inflación moderada, inflación galopante e hiperinflación. De acuerdo con Latuff (2015):

“la inflación moderada se caracteriza por una lenta subida de los precios, con tasas anuales de inflación generalmente de un dígito, con precios relativamente estables, por lo que el público confía en el dinero” (p. 22).

La inflación galopante es la que está representada por tasas anuales por encima de un dígito, ubicándose entre dos y tres en el plazo de un año, Astorino (2013) indica que cuando se llega a establecer la inflación galopante surgen grandes cambios económicos, dado que el dinero pierde su valor de una manera muy rápida, las personas tratan de no tener más de lo necesario; es decir, que mantiene la cantidad de dinero suficiente para vivir con lo indispensable para el sustento de todos los seres, por último, la hiperinflación es una inflación en exceso, debido a que la tasa supera los cuatro dígitos, lo que significa que el país atraviesa una fuerte crisis económica, por la pérdida de valor del dinero en poco tiempo debido a que el poder adquisitivo disminuye por lo que se busca gastar el dinero antes de que pierda totalmente su valor.

De acuerdo con la red conceptual la inflación es una variable económica con la que se planifica el desarrollo de la macroeconomía, que marca el valor del dinero en su uso para adquirir bienes y servicios, la cual se mide a través de un indicador estadístico denominado Índice Nacional de

Precios al Consumidor (INPC) que pretende reflejar el comportamiento de ciertas variables económicas en el tiempo como el tipo de cambio, los salarios la cesta básica entre otros.

En consecuencia, los efectos de la inflación se reflejan en los resultados de las actividades comerciales e industriales que las personas realizan, así pues, el resultado de una compañía en una economía inflacionaria sería irreal si no se considera el efecto inflacionario que afecta el periodo. A tal efecto, en atención a la presentación de los resultados de las actividades comerciales e industriales de las entidades, se derivan los estados financieros que reflejan la imagen fiel las operaciones de las empresas, los cuales son afectados por el fenómeno inflación, y son el punto de partida para determinación de impuestos, según lo establecido en la legislación tributaria para ajustar los pagos a la realidad económica del país. Asimismo, Molina (2006) señala que el impacto en los estados financieros producto de la inflación, es importante, debido a que al mismo tiempo afecta las ventas, el poder adquisitivo y en general disminuye la inversión empresarial

Relación de la inflación con el Impuesto Sobre La Renta

Debido a la distorsión de los resultados de las operaciones en las compañías, ocasionada por los efectos de la inflación, y la obligación de los gobiernos de la recaudación tributaria para poder satisfacer el gasto público, se hizo necesaria la introducción del ajuste por inflación de los activos y pasivos de los contribuyentes, para la determinación del Impuesto Sobre la Renta, para lo cual se utilizan los estados financieros como base para la correcta determinación del impuesto.

Por su parte Cholvis (1981), a causa de los efectos de la inflación, señala que:

“entre los resultados que figuren en los balances y estados de ganancias y pérdidas y los resultados reales, existirán profundas diferencias que será menester ajustar para conocer la verdadera situación patrimonial, financiera y económica de la empresa”
(p. 5)

Dado que existe la influencia del poder adquisitivo de la moneda que ejerce sobre sus rubros en épocas de inflación, es indispensable considerar que los resultados reflejados en los estados financieros de las empresas, deben ajustarse por inflación, pues si esto no se tiene en cuenta, el efecto repercute en el pago del impuesto.

Generalidades del Ajuste por Inflación

El ajuste por inflación, es el proceso que consiste en reexpresar las partidas de los estados financieros a moneda del mismo poder adquisitivo al final de cada ejercicio económico, este ajuste requiere la clasificación de las partidas en monetarias y no monetarias, las primeras no están protegidas a los efectos de la inflación y las segundas, por sus características tipificadas en las normas, están susceptibles a protegerse de la inflación. Asimismo, este proceso es utilizado bajo dos métodos, atendiendo la necesidad de la información, el método financiero establecido en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN NIF) y el método fiscal establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Por su parte, Molina (2006), en su artículo Análisis de las Metodologías Fiscales y Financieras para el Ajuste por Inflación establecidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Declaración de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptada en Venezuela, destaca que, el ajuste

por inflación puede realizarse bajo la metodología financiera y fiscal lo cual lleva a la necesidad de evaluar estos métodos para determinar cuál de ellos proporciona información útil y razonable al momento de precisar el patrimonio de los accionistas y tomar decisiones que puedan afectar el pago de dividendos o el análisis de créditos. Del estudio realizado concluye que ambas metodologías no arrojan los mismos resultados, los principios contables buscan medir la eficiencia de la empresa a través de la gerencia, mientras que la Ley de Impuesto Sobre la Renta sólo busca producir un efecto en la renta gravable del contribuyente, sin importar si éste es eficiente o no con el manejo de la inflación.

El Ajuste por inflación Fiscal y su procedimiento general

En relación con el ajuste por inflación fiscal establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta que genera un efecto en la renta gravable del sujeto pasivo, al respecto Adrianza (2010) define el ajuste por inflación como una práctica efectuada que permite que los contribuyentes paguen impuestos sobre la ganancia real y no sobre una ganancia ficticia o nominal, garantizándose el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios. Al respecto, Delfino (2015) identifica el ajuste por inflación fiscal como un sistema que fue incorporado en la legislación tributaria con el objeto de depurar la renta de los efectos distorsionantes de la inflación, adicionalmente manifiesta que esta metodología, constituye un reconocimiento legal a la incidencia que en la economía venezolana tiene el fenómeno de la inflación.

El sistema tributario ha venido evolucionando con las distintas reformas a la Ley de Impuesto Sobre La Renta, manteniendo su estructura básica desde la reforma del 2001 con el propósito de lograr que los contribuyentes declaren impuesto sobre resultados reales, y por consiguiente paguen sobre un monto de enriquecimiento sin menoscabar su capacidad económica contributiva.

Por ello, la ley de impuesto Sobre la Renta en su título IX, capítulos I y II, y título II, capítulo V de su Reglamento establecen la obligación de apegarse al ajuste y el procedimiento a seguir para elaborar tal ajuste. Para lo cual el artículo 90 del reglamento establece lo siguiente:

“...Estos contribuyentes deberán, a los solos efectos tributarios, realizar un ajuste inicial integral por inflación de sus activos y pasivos no monetarios al cierre de su primer ejercicio gravable y un reajuste regular integral por inflación de los activos y pasivos no monetarios, el patrimonio neto al inicio del ejercicio gravable y los aumentos y disminuciones de patrimonio durante el respectivo ejercicio tributario, distintos de las ganancias o pérdidas del período, en cada uno de los ejercicios tributarios posteriores al ajuste inicial...” (p. 19)

De acuerdo al artículo citado, el sistema de ajuste por inflación fiscal contempla dos tipos de ajustes, el ajuste inicial por inflación, que se realiza al cierre del primer ejercicio económico-fiscal, y el ajuste regular por inflación, denominado en la norma reajuste regular, el cual debe realizarse subsiguientemente al cierre de cada ejercicio fiscal. Es importante señalar que, el ajuste por inflación fiscal únicamente se practica para la determinación de la renta gravable para dar cumplimiento a lo estipulado en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Así pues, el Reglamento General la Ley de Impuesto Sobre la Renta publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5622 de fecha 24 de septiembre de 2003, introduce el procedimiento para la elaboración Ajuste y Reajuste, caracterizado por hojas de trabajo estandarizadas que hacen la fácil realización del proceso. Es necesario mencionar que con las últimas reformas de la Ley de Impuesto Sobre La Renta existe un desfase, pues la necesidad del Ejecutivo Nacional en reformar las leyes se ha caracterizado por medidas económicas precipitadas, sin considerar que, por lo menos,

dentro del sistema tributario, la Ley de Impuesto Sobre La Renta, tiene asociada un Reglamento que, en la actualidad aún no ha sido adecuado.

Sin embargo, para la elaboración del ajuste por inflación fiscal, se debe seguir lo establecido en la Ley y Reglamento vigente a la fecha, por lo que Trejo (2016) en su cuaderno tributario: “Ajuste fiscal por efectos de la inflación, un enfoque integral”, presenta de manera práctica el desarrollo del procedimiento de ajuste por inflación, y lo sintetiza como se muestra a continuación:

1.- Ajuste Inicial		
1.1.-Esquema legal y reglamentario del Ajuste por Inflación Fiscal.		
1.1.1.-Ley de Impuesto Sobre la Renta:		
Consideraciones generales y ajuste inicial		
Artículo	Contenido	Parágrafos
171	-Sujetos obligados -Ajuste inicial -Balance General Fiscal Inicial	1.- Actividades no mercantiles 2.- Partidas Monetarias y No Monetarias 3.- Asientos iniciales 4.- Exclusiones fiscales históricas
172	-Registro de Activos -Actualizados y calculo del 3%	
173	-IPC emitido por el BCV	
174	-Activos Fijos: Depreciaciones y Amortizaciones	
175	-Ajuste circunstancial: Personas Naturales	

Imagen 1: Trejo (2016), Esquema general del ajuste inicial por inflación fiscal, según la LISLR

1.1.2.-Reglamento de Ley de Impuesto Sobre la Renta: Consideraciones Generales		
Artículo	Contenido	Parágrafos
90	-Sujetos pasivos -Ajuste inicial -IPC y el Banco Central -Actividades no mercantiles -Selección del IPC	
91	-Formulas para variación	1.- Uso formulas 2.- Factor de actualización 3.- Redondeo de céntimos
92	-Clasificación de Activos y Pasivos Monetarios y No Monetarios	
93	-Definición de activos y pasivos no monetarias	Único: Construcciones en proceso
94	-Definición departidas Monetarias	Único: Moneda extranjera
95	-IPC emitido por el BCV	
96	- Balance General Fiscal Actualizado	
97	- Exclusiones fiscales históricas	Único: Asiento por las exclusiones
98	- Exclusión de las revaluaciones	
99	- Publicación del IPC	

Imagen 2: Trejo (2016), Esquema legal para ajuste por inflación fiscal

1.1.3.- Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta Ajuste Inicial		
Artículo	Contenido	Parágrafos
100	-Sujetos Pasivos -Balance General Fiscal Actualizado Inicial	1.- Empresas en etapa preoperativa 2.-Empresa inactivas 3.- Actividades no mercantiles
101	-Selección del IPC	
102	-Asientos iniciales	Único: Cuentas separadas para las Amortizaciones
103	-Asientos para Activos y Pasivos Amortizables y Realizables	
104	-Ajuste Inicial de los Inventarios	1.- Accesorios y repuestos 2.- Clases de Inventarios 3.- Identificación específica 4.- Obligatoriedad del método de los promedios 5.- Hojas de trabajo

Imagen 3: Trejo (2016), Esquema reglamentario para el ajuste inicial por inflación fiscal

2.- Reajuste Regular

2.1.-Esquema legal.

2.1.1.-Ley de Impuesto Sobre la Renta:

Artículo	Contenido	Parágrafos
171	Ajuste de los activos y pasivos no monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos y disminuciones del patrimonio durante el ejercicio, distintos de las ganancias o las pérdidas,	
177	Ajuste de los activos y pasivos no monetarios distintos de los inventarios	Único: Actualización de costos, depreciación, amortización y realizaciones acumuladas.
178	Costo ajustado para la venta de activos fijos	
179	Registro de control fiscal	
180	Ajuste de los inventarios	1.- Accesorios y repuestos
181	Traslado de pérdidas	2.- Valuación por identificación específica
182	Ajuste de patrimonio inicial	1.- Exclusiones del patrimonio 2.- Exclusiones como aumento o disminuciones de patrimonio
183	Ajuste de los aumentos de patrimonio	
184	Ajuste de las disminuciones del patrimonio	
185	Tratamiento de las inversiones negociables	
186	Diferencias en cambio	
187	Prohibición de revaluaciones	
188	Asiento para cerrar la cuenta de Reajuste por Inflación	
189	Exclusión de los enriquecimientos presuntos	
190	Libros fiscales, balances y conciliación fiscal	Único: Autorización de sistemas electrónicos
191	Publicación del INPC por el la autoridad competente	

Imagen 4: Trejo (2016), Esquema legal para el reajuste por inflación fiscal

2.2.-Esquema reglamentario

2.2.1.- Reglamento de la ley de Impuesto Sobre la Renta

Artículo	Contenido	Parágrafos
110	Ajuste regular de activos y pasivos no monetarios y el patrimonio	1.- Ajuste acumulado 2.-Cuenta Reajuste por Inflación y transferencia del saldo. 3.- Ajuste de los activos y pasivos 4.- Aporte de Personas Naturales 5.- Patrimonio Neto 6.- Exclusiones fiscales históricas 7.- Exclusiones de las personas naturales 8.- Exclusiones del patrimonio como aumentos o disminuciones
111	Reajuste al patrimonio inicial	Único: Reajuste del BGFI
112	Ajuste a los aumentos de patrimonio	Único: Definición de aumentos
113	Ajuste a las disminuciones de patrimonio	Único: Definición de disminuciones
114	Hojas de trabajo para ajuste patrimonio	
115	Ajuste de activos no monetarios	Único: Ajuste integral de activos no monetarios vendidos
116	Ajuste de pasivos no monetarios	Único: Pasivos no monetarios realizables
117	Hojas de trabajo para los activos no monetarios	1.- Ajuste de los activos retirados 2.- Exclusión utilidades en filiales
118	Hojas de trabajo para los pasivos no monetarios	
119	Ajuste de los inventarios	1.- Accesorios y repuestos 2.- Definición de clases de inventarios 3.- Valuación identificación específica 4.- Hojas de trabajo para calculo
120	Hoja de trabajo para el ajuste de los inventarios	Único: Procedimiento para el método Identificación específica
121	Inversiones negociables	
122	Cuenta de Reajuste por Inflación	
123	Libros fiscales, balances y conciliación fiscal	

Imagen 5: Trejo (2015), Esquema reglamentario para el reajuste por inflación fiscal

De allí pues, se presentó esquemáticamente el proceso de ajuste por inflación fiscal, el cual, de acuerdo a la ley, debe llevarse a cabo en dos etapas, la primera etapa denominada ajuste inicial y la segunda reajuste regular, teniendo en cuenta que no debe realizarse el reajuste regular sin antes haberse efectuado el ajuste inicial.

El ajuste inicial se practica una sola vez, ajustándolos activos y pasivos no monetarios del balance general, con el único propósito de actualizar el patrimonio, debido a las modificaciones que sufre desde la fecha en que se adquirieron los activos hasta el día en que se practique el ajuste, producto de la inflación. Es necesario destacar que la elaboración del ajuste inicial por inflación fiscal no produce efecto alguno en la determinación del impuesto sobre la renta del primer ejercicio de aplicación de la norma, a pesar de esto, si está sujeto al pago del tres por ciento (3%) del monto revaluado de los activos no monetarios depreciables (activos fijos), lo que origina el deber de inscribirse en un Registro de Activos Revaluados y presentar una declaración especial (formulario RAR 23).

Luego del cumplir con el requisito legal del ajuste inicial por inflación fiscal en el primer cierre del ejercicio económico, consecuentemente se sigue el proceso de reajuste regular para los ejercicios económicos futuros, el cual busca año tras año actualizar el valor de los activos y pasivos no monetarios, con el objetivo de sincerar los resultados afectados por la inflación. Este proceso de reajuste fiscal se encuentra detallado a partir del artículo 176 de la ley de Impuesto Sobre la Renta y del artículo 110 del Reglamento.

Una vez aplicada la metodología fiscal para el reajuste regular y determinar el valor real del patrimonio, el mayor valor que resulte de actualizar los activos no monetarios, producirá un incremento a la renta gravable, mientras que el valor resultante del ajuste del patrimonio causará

una disminución en el enriquecimiento neto. Luego de culminar el reajuste fiscal, se obtendrá el Balance Fiscal Actualizado a la fecha de cierre del ejercicio fiscal correspondiente, el mismo constituirá el balance inicial para el reajuste por inflación del ejercicio económico subsiguiente.

A modo de síntesis Trejo (2016) plantea la elaboración del ajuste por inflación fiscal que establece el reglamento en concordancia con la ley, siguiendo el plan de acción que a continuación se presenta:

Para el ajuste inicial por inflación fiscal:

1. Elaborar el Balance General (B.G.)
2. Identificar las partidas del B.G. susceptibles de ser consideradas como Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio
3. Registrar en los libros fiscales los Asientos por las Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio
4. Pases a las cuentas del Mayor Fiscal
5. Elaborar del Balance General Histórico Fiscal (B.G.H.F.)
6. Clasificar de las partidas del B.G.H.F. en Monetarias y No Monetarias
7. Reexpresión de las partidas clasificadas como No Monetarias del B.G.H.F.
8. Registrar en los libros fiscales los Asientos por los ajustes fiscales a las partidas No Monetarias del B.G.H.F.
9. Pases a las cuentas de Mayor Fiscal
10. Elaborar el Balance General Fiscal Actualizado Inicial (B.G.F.A.I.)
11. Hoja de trabajo

Para el reajuste regular por inflación fiscal:

1. Elaborar del Balance General Fiscal Actualizado Inicial reajustado a la fecha de cierre, para obtener el reajuste al Patrimonio Inicial.
 - a. Asiento de Diario Fiscal (Paso 8 del ajuste inicial)
 - b. Pase a la cuenta de Mayor Fiscal (Paso 9 del ajuste inicial)
2. Elaborar u obtener el Balance General (B.G.)
3. Identificar las partidas del B.G. susceptible de ser consideradas como exclusiones fiscales históricas al patrimonio, reclasificación y preparación de la información.
 - a. Asiento de Diario Fiscal (Paso 8 del ajuste inicial)
 - b. Pases a las cuentas de Mayor Fiscal (Paso 9 del ajuste inicial)
4. Elaborar del Balance General Histórico Fiscal (B.G.H.F.)
5. Clasificar de las partidas del B.G.H.F. en Monetarias y No Monetarias
6. Reexpresión de las partidas clasificadas como No Monetarias del B.G.H.F.
 - a. 6.1 Asiento de Diario Fiscal (Paso 8 del ajuste inicial)
 - b. Pases a las cuentas de Mayor Fiscal (Paso 9 del ajuste inicial)
7. Elaborar el Balance General Fiscal Actualizado Final (B.G.F.A.F.)
8. Hoja de trabajo

Factor de Actualización para el ajuste por inflación fiscal

Dado que el ajuste por inflación fiscal se mide por medio del Índice Nacional de Precios al Consumidor, la ley de impuesto sobre la renta en su artículo 173 establece lo siguiente:

“El ajuste inicial a que se contrae el artículo 171 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se realizará tomando como base de cálculo la variación ocurrida en el índice Nacional de Precios al Consumidor fijado por la autoridad competente, 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.” (p. 26)

El artículo anterior hace referencia a variación porcentual del INPC, como la base de cálculo necesaria para realizar la actualización de las partidas en el respectivo ajuste por inflación. De forma precisa el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta señala la manera de calcular la variación porcentual del Índice de Precios al Consumidor para un periodo determinado, estipulado en su artículo 91 el cual indica que tal variación se calcula con las siguientes fórmulas matemáticas:

- El Índice de Precios al Consumidor del mes final del período, expresado con cinco decimales como mínimo, dividido entre el Índice de Precios al Consumidor del mes de adquisición o del mes de cierre del período anterior cuando éste sea el caso. El resultado se multiplica por cien, al total obtenido se le resta 100 y se expresa con cinco decimales.

$$\text{Variación Porcentual} = \left[\left(\frac{\text{Índice Final}}{\text{Índice Inicial}} \right) 100 \right] - 100$$

- El Índice de Precios al Consumidor del mes final del período, menos el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de adquisición o del mes de cierre del ejercicio anterior cuando éste sea el caso. El resultado se divide entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de adquisición, o del mes de cierre

del ejercicio anterior cuando este sea el caso y el nuevo resultado se multiplica por 100 y se expresa con cinco decimales.

$$\text{Variación Porcentual} = \left[\left(\frac{\text{Índice Final} - \text{Índice Inicial}}{\text{Índice Inicial}} \right) 100 \right]$$

Cuando se utiliza el porcentaje de variación definido para actualizar un activo o pasivo no monetario, se multiplica la cifra a actualizar por la variación porcentual y al resultado se le suma a la cifra a ajustar para obtener el total del activo o pasivo actualizado.

$$\text{Cifra actualizada} = (\text{cifra a actualizar} * \text{variación porcentual}) + \text{cifra a actualizar}$$

Ahora bien, es de hacer notar que estas variaciones porcentuales que muestran el aumento o disminución de la cantidad original de los índices de Precios al Consumidor, se encuentran en la norma a modo de explicación, pues a herramienta utilizada para la actualización de las partidas de balance sujeto al ajuste es el factor de actualización, el cual representa el número de veces que una partida ha incrementado su valor en determinado periodo, por efectos de la inflación, este factor está establecido en el párrafo segundo del RISLR el cual indica lo siguiente:

“Cuando se utiliza el factor de actualización para ajustar un activo o pasivo no monetario, se multiplica la cifra a actualizar por el factor obtenido de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes final del período, expresado con cinco decimales, entre el Índice de Precios al Consumidor (IPC) del mes de adquisición o del mes de cierre del ejercicio anterior, cuando este sea el caso, expresado con cinco decimales. El factor obtenido se expresa también con cinco decimales”. (p. 20)

Lo que se resumen en la siguiente fórmula:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{Índice Final}}{\text{Índice Inicial}}$$

Por lo que para ajustar la partida de activo o pasivo monetario se aplica:

$$\text{Cifra Atualizada} = \text{Cifra a actualizar} * \text{Factor de Actualización}$$

Es importante resaltar que, el RISLR es claro al expresar que todas las cifras resultantes de las actualizaciones indicadas en la Ley y en el Reglamento se deben presentar redondeadas sin céntimos al número entero obtenido, o al número entero siguiente si la fracción es superior a cincuenta (50) centésimas.

Asimismo, la LISLR establece en su artículo 191 establece el deber que tiene el Banco Central de Venezuela en cuanto a publicar en dos de los diarios de mayor circulación del país o a través de medios electrónicos en los primeros diez (10) días de cada mes, la variación y el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior, expresados con cinco decimales. Situación que en la actualidad representa un problema, pues para la fecha la autoridad competente no ha realizado publicación de tales valores sino hasta diciembre del año 2015.

Proceso de ajuste por inflación fiscal de los inventarios.

Ahora bien, una vez esbozado de manera general el proceso de ajuste por inflación fiscal, e identificada la manera de aplicar la actualización, para la investigación se hace énfasis en el ajuste por inflación fiscal tanto inicial como regular, de los inventarios en base a los lineamientos establecidos en la ley y el reglamento.

El Ajuste inicial por inflación fiscal de los inventarios

Cuando se realiza por primera vez el ajuste por inflación fiscal de los inventarios de un contribuyente, que inicia sus operaciones con existencias de mercancía y a la fecha de cierre posee inventario, debe proceder a actualizar las partidas, aplicando el método adecuado siguiendo el procedimiento estricto del artículo 104 del reglamento en el cual resaltan los siguientes aspectos:

1.- Clasificar los inventarios en clases: materia prima, productos en proceso, productos terminados, accesorios y repuestos, y mercancía en tránsito. Dejando claro que no se pueden dividir en sub clases o cualquier otra forma.

2.- Tomar como fecha de referencia la de inicio de operaciones y no la fecha de constitución de la empresa. para el caso de empresas que inician operaciones sin inventarios, no se realiza asiento por este concepto, pues el ajuste resultante sería cero.

3.- Se ajusta el inventario inicial histórico, aplicado el factor de actualización, determinado por la variación entre el IPC del inicio de las operaciones entre el IPC de cierre del ejercicio, y así obtener el inventario inicial ajustado.

4.- Comparar en valores históricos, los totales del inventario final, con los del inventario inicial, por lo que podrá resultar que:

- a. **El inventario final sea igual o menor al inventario inicial**, entendiéndose que todo el inventario final proviene del inventario inicial, para el caso se ajustará el inventario final en forma proporcional al inventario inicial a la fecha de inicio de las operaciones del contribuyente, aplicando el factor de actualización.

- b. **El inventario final sea mayor al inventario inicial**, en cuyo caso, la porción excedente del inventario inicial no se ajusta, mientras que la porción que proviene del inventario inicial se actualizará en forma proporcional al inventario inicial, aplicando el factor de actualización.

5.- Para efectos tributarios y con el objetivo de garantizar la estandarización del procedimiento, exige la utilización del llamado método de los promedios como único método de valoración de los inventarios.

6.- Para el caso de inventarios de accesorios y repuestos, se debe identificar su destino, es decir, si se adquieren para la venta o si se adquieren para mantenimiento de activos depreciables, pues, si el consumo de accesorios y repuestos se carga a costo de ventas, constituye una clase más de inventario y si su consumo se hace a través de cargos a las cuentas de gastos o costos de servicios, se debe ajustar según las fechas de adquisición.

7.- Determinar el ajuste inicial, comparando el inventario final actualizado, con el inventario final histórico, para de esta manera obtener el ajuste de dicho inventario final

8.- Los inventarios al inicio y al final del cada ejercicio, deben estar respaldados mediante un listado detallado que debe mantener el contribuyente respaldados en sus registros contables a disposición de las autoridades fiscales.

9.- Se deben plantear los asientos de diario en los libros fiscales, dejando claro el cargo en la cuenta de inventario y el abono en la cuenta fiscal denominada "Actualización de Patrimonio"

del ajuste inicial. En este sistema de inventarios deben identificarse claramente con seriales u otros controles similares las diferentes unidades individualmente consideradas para verificar claramente sus fechas de adquisición y venta” (p. 24).

El artículo citado, indica la posibilidad de utilizar un procedimiento distinto al aplicado a los inventarios valorados por el método de los promedios, para el caso del ajuste por inflación de los inventarios medidos por el sistema de valuación denominado por identificación específica, pues esta norma tributaria permite utilizar las fechas reales de adquisición de cada producto individualmente considerado, para actualizar los costos de adquisición de los inventarios a la fecha del ajuste inicial, bajo las siguientes condiciones: la primera es que la utilización de este sistema de valuación debe ser aprobado por parte de la administración tributaria y la segunda condición es que deben identificarse claramente con seriales u otros controles similares las diferentes unidades individualmente consideradas.

Para actualizar los costos de adquisición de los inventarios y siguiendo el procedimiento estipulado en el parágrafo único de artículo 120 que establece que dicho procedimiento se realizará para cada unidad de inventario de la siguiente forma:

Para el inventario inicial:

a	b	c	d	e = INPC cierre / d	f	g = f x e
Serial del producto	Descripción	Fecha de Adquisición	INPC mes de adquisición	Factor de actualización	Costo de adquisición histórico	Coto de adquisición actualizado

h = g - f	i = INPC cierre actual / INPC cierre anterior	J = g * i	k = j - f
Ajuste Acumulado	Factor del ejercicio gravable (interanual)	Total del inventario inicial actualizado	Ajuste Acumulado

Para el inventario final:

a	b	c	d	e = INPC cierre / d	f	g = f x e
Serial del producto	Descripción	Fecha de Adquisición	INPC mes de adquisición	Factor de actualización	Costo de adquisición histórico	Coto de adquisición actualizado

h = g - f	i = INPC cierre actual / INPC cierre anterior	J = g * i	k = j - f
Ajuste Acumulado	Factor del ejercicio gravable (interanual)	Total del inventario inicial actualizado	Ajuste Acumulado

El reajuste regular por inflación fiscal de los inventarios

Continuando con el proceso de ajuste por inflación fiscal, la ley y su reglamento al igual que el ajuste por inflación inicial, establecen el deber de actualizar para los periodos subsiguientes las partidas sujetas al ajuste, como lo es el caso de los inventarios. El procedimiento a seguir es similar al del ajuste por inflación inicial, la diferencia radica en que, el valor resultante de la actualización, puede generar un cargo o crédito en la partida de inventario contra el cargo o abono en la partida de Reajuste por Inflación, según corresponda. A continuación, se detalla el procedimiento de reajuste por inflación fiscal de los inventarios de acuerdo a lo establecido en el artículo 119 del RISLR:

- 1.- Reajustar el inventario inicial, es decir, el inventario final actualizado al cierre del ejercicio anterior, aplicando el factor de actualización del ejercicio gravable corriente, y así obtener el inventario inicial reajustado.
- 2.- Comparar en valores históricos, el monto del inventario final, con el inventario inicial, de lo que podrá resultar:

- a) **Si el inventario final es igual o menor al inventario inicial**, se entiende que el inventario final proviene del inventario inicial, por lo que, se ajustara el inventario final en proporción a ese inventario inicial reajustado.
- b) **Si el inventario final es mayor al inventario inicial**, la porción que excede del inventario inicial, no se ajusta y la porción que proviene del inventario inicial se actualizará aplicando el factor de actualización.

3.- Comparar el inventario final actualizado, con el valor del inventario final histórico, para obtener la diferencia, es decir el ajuste acumulado de dicho inventario final.

4.- Comparar, tal ajuste acumulado del inventario final, si resultara mayor al del inventario inicial, la diferencia se cargará a la cuenta de inventario correspondiente y se abonara a la cuenta de reajuste por inflación, pero si sucede lo contrario, el ajuste acumulado del inventario final, es menor al del inventario inicial, la diferencia se abonará a la respectiva cuenta de inventario y se cargará a la cuenta de reajuste por inflación.

5.- Para el caso de inventarios de accesorios y repuestos, identificado su destino en el ajuste inicial por inflación, es decir, si se adquirieron para la venta, estos deben actualizarse mediante el procedimiento antes señalado y si se adquirieron para mantenimiento de activos depreciables y si su consumo se hace a través de cargos a las cuentas de gastos o costos de servicios se debe ajustar según las fechas de adquisición de acuerdo a lo establecido en los artículos 115 y 117 del RISLR, reajuste a partidas depreciables.

El reajuste regular por inflación fiscal de los inventarios denominados por identificación específica o precios específicos

En concordancia con lo establecido en la Ley de impuesto Sobre La Renta y su el reglamento, la metodología basada en el sistema de valuación de inventarios denominado identificación específica o de precios específicos, que debe ser autorizada por la administración tributaria, según las condiciones en el procedimiento de ajuste inicial por inflación, debe ser reajustada como lo indica el párrafo tercero del artículo 119 del reglamento, utilizando las fechas reales de adquisición de cada producto individualmente considerado, para actualizar los costos de adquisición de los inventarios y siguiendo el procedimiento estipulado en el párrafo único de artículo 120 que establece que dicho procedimiento y se realizará el reajuste para cada unidad de inventario de la siguiente forma:

Para el inventario inicial:

A	b	c	d	e = INPC cierre / d	f	g = f x e
Serial del producto	Descripción	Fecha de Adquisición	INPC mes de adquisición	Factor de actualización	Costo de adquisición histórico	Coto de adquisición actualizado

$h(i) = g - f$	$i = \text{INPC cierre actual} / \text{INPC cierre anterior}$	$J = g * i$	$k = j - f$
Ajuste Acumulado	Factor del ejercicio gravable (interanual)	Total del inventario inicial actualizado	Ajuste Acumulado

Para el inventario final:

A	b	c	d	e = INPC cierre / d	f	g = f x e
Serial del producto	Descripción	Fecha de Adquisición	INPC mes de adquisición	Factor de actualización	Costo de adquisición histórico	Coto de adquisición actualizado

$h(f) = g - f$	$i = \text{INPC cierre actual} / \text{INPC cierre anterior}$	$J = g * i$	$k = j - f$
Ajuste Acumulado	Factor del ejercicio gravable (interanual)	Total del inventario inicial actualizado	Ajuste Acumulado

Adicionalmente en el ajuste regular de los inventarios considerados por identificación específica o precios específicos, se incluye la columna (l) donde se detalla la condición del monto que afecta la cuenta fiscal de Reajuste por Inflación, de acuerdo literal 3 del párrafo único de artículo 120 el cual se detalla a continuación:

“a) Si el ajuste acumulado del año actual en el total de la columna (h) numeral (2) del inventario final es mayor que el ajuste acumulado al ejercicio gravable anterior en el total de la columna (h) numeral (1) del inventario inicial la diferencia entre ambos se carga a la correspondiente cuenta de inventario y se acredita a la cuenta Reajustes por Inflación.

b) Si el ajuste acumulado del año actual en el total de la columna (h) numeral (2) del inventario final es menor que el ajuste acumulado al ejercicio gravable anterior en el total de la columna (h) numeral (1) del inventario inicial, la diferencia entre ambos se acredita a la correspondiente cuenta de inventario y se carga a la cuenta Reajustes por Inflación” (p. 43).

Lo que ocasionaría una adición a las tablas base para el cálculo, identificada con la letra (l) y se expresa de la siguiente manera:

l = j - f	
h(f) < h(i)	h(f) > h(i)
Cargo Reajuste por Inflación	Abono Reajuste por Inflación

El proceso de ajuste de las construcciones en proceso de activos cuyo destino es el uso de la empresa

Puesto que, la investigación está dirigida a la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal de los costos de las obras inmobiliarias en proceso, en el curso de la investigación se encontró que el RISLR, en el artículo 93, párrafo único estipula lo siguiente:

“La fecha de adquisición para actualizar las construcciones en proceso es cada una de las fechas de adquisición o egreso de las diferentes partidas que componen el saldo a la fecha de cierre de cada ejercicio gravable, es decir, la fecha de pago o de registro de la partida en la contabilidad, por lo que ocurra primero. El ajuste por inflación acumulada del activo durante la construcción en proceso, debe formar parte de la base sujeta al ajuste por inflación, en cuyo caso la fecha de adquisición del activo no deberá ser cambiada o asumida a la fecha de capitalización. Una vez capitalizada la partida en su totalidad e iniciada la depreciación, deben actualizarse los componentes individuales y sus depreciaciones y no el total del activo capitalizado” (p. 20).

Cabe resaltar que, para el tema investigado el artículo antes mencionado aplica, puesto que, en el inicio del artículo hace referencia a un ajuste tomando en cuenta cada una de las fechas de adquisición o egreso de las diferentes partidas que componen el saldo a la fecha de cierre de cada ejercicio gravable, al final del mismo condiciona el ajuste por inflación fiscal de esta partida, debido a que señala lo siguiente: “una vez capitalizada la partida en su totalidad e iniciada la depreciación, deben actualizarse los componentes individuales y sus depreciaciones y no el total del activo capitalizado”, de lo que se deduce la aplicabilidad del procedimiento señalado en el citado artículo solo para las construcciones en procesos cuyos inmuebles terminados estén destinados para uso de la empresa mas no para las construcciones de obras inmobiliarias en proceso, cuyos inmuebles estén destinados para la venta.

Generalidades de los costos de producción y los sistemas convencionales de contabilidad de costos

Como bien lo establece la Ley de Impuesto Sobre la Renta en su artículo 88, los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y

ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que la Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios Integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e Inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

Sobre la base de la obligación de llevar en forma ordenada y de acuerdo a los principios contables exigidos por las normas tributarias, se define la contabilidad de costos como: una parte del sistema de contabilidad general de una empresa que tiene como objetivo generar información detallada relacionado al valor monetario de los recursos usados en el proceso de manufactura, denominado comúnmente como costos de fabricación de los productos que una empresa vende. Lo que conlleva a la valoración de los inventarios, calcular el costo de los productos vendidos, así como ayudar a la gerencia a planificar y tomar decisiones. Por su parte, Morillo (2007) señala que, cuando los productos no son comprados sino elaborados, la determinación del costo se complica, pues el sistema contable de una industria es más complejo, porque incluye cuentas para los distintos costos de producción y además de presentar gastos operativos, los estados financieros presentan inventarios. Asimismo, la autora manifiesta que las industrias presentan costos por concepto de materiales, mano de obra, electricidad combustible y otros con el objetivo de transformar los materiales, mediante un proceso de manufactura y convertirlos en productos destinados para la venta.

De acuerdo con lo expuesto se deriva que para presentar de manera sencilla sistema de costos, es necesario hacerlo mediante una estructura de

costo, el cual se define como el modo de organizar y presentar los recursos utilizados en el proceso de producción, el cual incluye sus elementos esenciales como: los materiales, la mano de obra y los gastos generales de fabricación conocidos como costos indirectos de fabricación, y tiene como propósito obtener el costo real de los productos destinados para la venta, lo que ayuda a la gerencia de una empresa a la toma de decisiones debido a que facilita cuantitativamente los beneficios la compañía.

Por su parte Castellanos y Rojas (2015), en su texto “Elaboración práctica de estructuras de costos para determinar el precio de venta justo”, orientados por los lineamientos de la Ley de costos y precios justos venezolana, manifiestan que la estructura de costos de las empresas desarrollan de forma clara y sencilla todos los aspectos inherentes al cálculo de los costos de los productos como son: costos de adquisición o costo de producción más costos indirectos (si aplica), más los gastos ajenos a la producción.

De acuerdo con la red conceptual y respecto a la presente investigación Garcés (2018), señala que el control de costos de un proyecto de construcción es la monitorización del estado del mismo para actualizar sus costos y gestionar cambios en la línea base de costos, al mismo tiempo añade que el esfuerzo de control de costos se enfoca principalmente en el análisis de la relación entre los fondos consumidos y el trabajo real efectuado que les corresponda a dichos fondos.

Sistema de acumulación de costos

El sistema de acumulación de costos es el conjunto de reglas y procedimientos que permiten la recolección de los datos costos de producción, con el objeto de suministrar la información económica relevante

para la toma de decisiones. Un sistema de acumulación de costos parte de la medida en que la materia prima de un proceso productivo pasa a convertirse en un producto terminado, de acuerdo a Morillo (2007),

“un sistema de costeo debe clasificar, registrar y agrupar las erogaciones de tal forma que permita a la gerencia conocer el costo unitario de cada proceso, producto actividad o cualquier objeto de costos, puesto que la cifra del costo total suministra poca utilidad al variar el volumen de producción de un periodo a otro”
(p. 79)

Del mismo modo la autora afirma que los sistemas de costos manipulan los detalles referentes al costo total de fabricación. La manipulación incluye la clasificación, acumulación asignación y control de datos, por lo que es necesario considerar las normas contables, técnicas y procedimientos tendientes a determinar el costo unitario e un producto. Por lo tanto, es posible su implantación en toda organización que ejecuta actividad económica generadora de bienes y servicios como empresas de explotación, transformación y comerciales.

Por su parte Molina (2002), categoriza los sistemas de costos en: sistema de acumulación de costos por procesos, sistema de costeo directo y sistema de costos estándar y los define de la siguiente manera:

Sistema de acumulación de costos por procesos (Sistema Continuo): en este sistema los costos se acumulan por departamentos, proceso o centros de costo durante un periodo determinado. Se caracterizan porque su producción de artículos es homogénea, en masa y de manera continua, cada departamentos tiene su propia cuenta de productos en proceso, determina el costo unitario departamental para cada periodo, utiliza las unidades equivalentes para hallar los costos unitarios, el cual incrementa a medida que

los artículos fluyen a través de los departamentos productivos, los costos totales y departamentales se calculan y analizan periódicamente mediante el uso de informes de costos de producción.

Sistema de costeo directo: es el que está enfocado en cubrir las necesidades de la administración con respecto a la planeación, el control y la toma de decisiones, ya que proporciona información de gran ayuda para la planeación estratégica.

Sistema de costos estándar: este sistema se caracteriza por proporcionar información más oportuna y aun anticipada de los costos de producción, así como controlarlos, mediante comparaciones entre costos predeterminados y costos históricos de cada uno de los elementos del costo de producción (materiales, mano de obra, costos de fabricación). Este sistema se clasifica en costos estimados y costos estándares, los primeros dicen cuanto puede costar un producto o un proceso durante un periodo determinado, pues se manejan mediante los presupuestos, haciendo estimaciones sobre la base de experiencias pasadas. Los segundos denominados costos estándares, son costos predeterminados, pues son calculados con base en estudios cuidadosos de ingeniería, por lo tanto se consideran el modelo a seguir, si las operaciones se efectúan bajo ciertas condiciones de eficiencia, condiciones económicas y otros factores propios de la empresa, este tipo de costo a diferencia del costo estimado, se relaciona básicamente con una unidad de producto determinado, por lo general son utilizados en un sistema de costos por órdenes o por en el sistema de costos por procesos. En este sistema de costo se debe considerar que el factor inflacionario obliga a cambiar los estándares del sistema de lo limita la estandarización del sistema.

Sistema de Costos por órdenes específicas: Ahora bien, Morillo (2007) señala que existen sistemas de costeo que han sido utilizados

tradicionalmente, dentro de los cuales destaca el sistema de acumulación de costos por órdenes específicas, y lo define como: “un sistema utilizado para acumular los de la producción manufacturada de acuerdo a las especificaciones del cliente”(p. 81), del mismo modo señala que este sistema de acumulación de costos aplica para empresas de la industria que donde cada producto tiene su secuencia , tiempo y cantidad de producción, aun cuando no requieran la orden de un cliente específico, sino que se dediquen a fabricar productos específicos en espera de ser vendidos.

Una de las características más relevantes del sistema de acumulación de costos por órdenes específicas, es el establecimiento de la partida *Inventario de productos en proceso*, para cada orden de trabajo mediante el uso de auxiliares. Por lo que es importante definir los inventarios.

Inventarios. Definición, tipos y medición

Es indiscutible la importancia que tienen los inventarios en el sistema de costos de una empresa, por lo que se requiere una cuidadosa labor de planeación y control en las actividades que realiza, debido a esto, y siguiendo los principios contables, la sección 13 de las NIIF para las PYMES – (2009) define los inventarios como activos que se mantienen para la venta en el curso normal de las operaciones, también pueden ser activos en proceso de producción destinados para la venta; o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

Por su parte, Bernal M. (2004), al respecto señala que:

“el inventario está formado por los bienes que una empresa tiene destinados para la venta. También, en los casos de empresas industriales, incluye las

materias primas, productos en procesos, productos terminados y otros materiales y suministros.” (p. 121)

Asimismo, Garcés (2018), hace referencia a los inventarios como uno de los activos más importantes de la empresa y se convierten en la base y razón de las empresas comerciales y de transformación (p. 45). A tal efecto, la actividad que realiza una entidad marca la necesidad de identificar sus tipos de inventario, por ejemplo, si una entidad se dedica a la industria manufacturera clasifica los inventarios de la siguiente manera: Inventario de productos terminados que son los activos mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones; inventario de materia prima e inventario de productos en proceso se caracterizan por ser activos en proceso de producción con que van a ser destinados a la venta; inventarios fungibles los cuales están destinados a consumirse en el proceso productivo en el ciclo de operación normal de una empresa, también denominados inventario de suministros y los inventarios de productos terminados son los que se mantienen principalmente para negociar.

Es preciso mencionar que, la influencia del manejo y control de los inventarios en las entidades no solo afecta los aspectos financieros de la empresa, también tiene su efecto impositivo, puesto que los tributos pueden incrementar o disminuir el costo los mismo y por ende afectar los beneficios económicos de la entidad.

Respecto a la investigación es importante destacar la medición de los inventarios, pues la sección 13 de las NIIF para las PYMES – (2009), indica que los inventarios se medirán de acuerdo al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. Del mismo modo estipula que el costo de los inventarios incluye todos los costos de adquisición, transformación y otros costos incurridos para dar a los inventarios su condición y ubicación de actuales.

De acuerdo a los principios contables mencionados en el párrafo anterior, los inventarios se pueden medir:

Al costo estándar: tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Éstos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales

Por el método de los minoristas: mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado de margen bruto

El precio de compra más reciente: mide el costo por el último precio de compra del inventario.

Bdigital.ula.ve

Método para medir los inventarios de acuerdo a NIIF para las PYMES – (2009)

Costos individuales por identificación específica: consiste en medir el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, lo que significa que cada tipo de costo se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios, es la medición ideal para productos que siguen un proyecto específico.

Teniendo en cuenta que una entidad debe utilizar la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares, para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas. Los métodos más

utilizados son el método de primera entrada primera salida (FIFO) y el método de costo promedio ponderado, la norma es clara al expresar que el método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido.

Con base en lo anterior, en relación con la investigación, es importante hacer referencia a lo establecido en el párrafo cuarto del artículo 104 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, el cual expresa lo siguiente: “para efectos fiscales, el contribuyente deberá valorar sus inventarios históricos en la contabilidad general, antes del ajuste por inflación, por el llamado método de los promedios” (p. 24).

Por lo que, las entidades al momento de valorar el inventario de sus entidades, a pesar de los principios contables ofrecerle opciones para su medición, el reglamento de la ley de impuesto sobre la renta es preciso en cuanto a la valoración, la limita al método de los promedios debido a que la utilización de tales métodos tiene efectos en los resultados, de ahí que Moreno y Romero (2008), señalan que el método promedio en una economía inflacionaria presenta una utilidad razonable ya que promedia costos antiguos y actuales, en cambio el método de primera entrada primera salida (FIFO) en una economía inflacionaria puede presentar una utilidad exagerada ya que confronta costos de compra antiguos con precios de venta actuales (p. 10).

Definición de Bienes muebles e inmuebles

Ahora bien, teniendo en cuenta que de acuerdo a la NIIF para las PYMES – (2009) los inventarios son activos, “son recursos controlados por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”, pues tales recursos tienen la característica de generar valor en la producción de bienes y servicios. Desde

el punto de vista financiero, se estaría hablando de los bienes como objetos materiales e inmateriales (tangibles e intangibles) susceptibles de tener un valor, así como los bienes tienen su característica de materialidad, debido a la cualidad de que pueden ser trasladados o no, de un lugar a otro, se catalogan como bienes muebles e inmuebles.

Con la característica de movilidad el Código Civil Venezolano publicado en Gaceta N° 2.990 Extraordinaria del 26 de Julio de 1982, los precisa como las cosas que pueden ser objeto de propiedad pública o privada, asimismo estipula que los terrenos, las minas, los edificios y, en general, toda construcción adherida de modo permanente a la tierra que sea parte de un edificio se denomina inmuebles. De modo similar la Ley Contra la Estafa Inmobiliaria, publicada en Gaceta Oficial N° 39.912 del 30 de abril de 2012, los define como: “todos aquellos bienes considerados bienes raíces, por tener de común la circunstancia de estar íntimamente ligados al suelo, unidos de modo inseparable, física o jurídicamente, al terreno” (p. 30).

Otro aspecto de interés para la investigación es lo manifestado por Hidalgo (2004), cuando cita a Harvey (1998) quien expresa que:

“el suelo y las mejoras realizadas en él son, en la economía capitalista contemporánea, mercancía. Pero el suelo y sus mejoras no son mercancías normales y así los conceptos de valor de cambio cobran significado en una situación bastante especial (p.18).

En otras palabras, el suelo y sus mejoras son bienes inmuebles y las mercancías son bienes muebles que de acuerdo al diccionario Definición.de (2014) son “cosas muebles” que se constituyen como objeto de trato o venta. El cual se aplica a los bienes económicos que son susceptibles de compra o venta.

En base a todo lo anterior, los bienes tienen características precisas que ayudan en la clasificación de las operaciones de una entidad, pues su materialidad indica el comercio de bienes y/o servicios y su movilidad hace referencia al intercambio físico que pueda ocurrir. Así pues, se hace especial mención a los bienes inmuebles debido a que forman parte de la investigación, pues las obras inmobiliarias no son mercancías que se intercambian entre sí.

Estructura de costos versus costos obras inmobiliarias en Venezuela

Para continuar el curso de la investigación es importante exponer que la determinación de costos es parte fundamental dentro de las actividades comerciales de una empresa, pues su fin principal es condensar la información para llegar al precio de venta de un determinado producto. Por lo cual Chambergó (2011) manifiesta que la determinación de costos es una parte importante para lograr el éxito en cualquier empresa, presentada mediante el esquema que muestra la suma del consumo de los materiales, la mano de obra de manufactura y los otros costos de manufactura que constituyen los costos indirectos de fabricación, lo que se denomina estructura de costos y cuyo fin principal es obtener el costo unitario de un producto. Del mismo modo manifiesta que, con la estructura de costos se logra obtener el precio de venta de producto elaborado, así como conocer cuáles son los costos totales en que incurre la empresa, cuál es el nivel de ventas necesario para que la empresa, aunque no tenga utilidades, tampoco tenga pérdidas, así como conocer qué volumen de ventas se necesita para obtener una utilidad deseada y cómo se pueden disminuir los costos sin afectar la calidad del artículo que se produce.

Sobre la base de lo anterior, se debe agregar que conforme a la legislación venezolana la determinación de los costos va a depender de la actividad que realicen las empresas, pues así lo establece la Ley Orgánica de Costos y Precios Justos publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°40.787, publicada el 12 de noviembre del 2015 en su artículo 2 el cual indica lo siguiente:

“A los efectos de la mencionada ley son sujetos de aplicación de este Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley Orgánica, así como de las normas y regulaciones de rango sub-legal que se dictaren con base en él, las personas naturales o y jurídicas de derecho público o privado, nacionales o extranjeras, que desarrollen actividades económicas en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela, incluidas las que se realizan a través de medios electrónicos.

Se exceptúan aquellos sujetos que, por la naturaleza propia de la actividad que ejerzan, se rijan por normativa legal especial, así como aquellos sujetos que, de manera expresa, sean exceptuados por el Presidente o Presidenta de la República con ocasión de planes de desarrollo regional o tratados y convenios válidamente suscritos por la República”.

De manera que, con lo expresado en el párrafo segundo del citado artículo, las empresas del sector construcción quedan exceptuadas de la aplicación de la estructura de costos según los lineamientos de la Ley Orgánica de Costos y Precios Justos y su providencia administrativa mediante la cual se fijan criterios contables generales para la determinación de precios justos, pues las empresas constructoras por la naturaleza propia de la actividad que ejercen, se rigen por la normativa legal especial como lo es la Ley Contra La Estafa Inmobiliaria, publicada en Gaceta Oficial N° 39.912 del 30 de abril de 2012 que tiene como objeto establecer un conjunto de normas dirigidas a regular, controlar y sancionar la construcción, venta, preventa, permisología y protocolización de viviendas; considerando el proceso de la construcción y todos los convenios entre particulares,

cualesquiera sea su denominación contractual, mediante el empleo o artificios de engaño e incumplimiento, sancionando penalmente el delito de estafa inmobiliaria y otros fraudes afines, cumpliendo con el fin supremo y constitucional de defender, proteger y garantizar el derecho que tiene toda persona a una vivienda digna; y cuyo ámbito de aplicación comprende las personas, naturales, constructoras y sus representantes, promotoras de viviendas y sus representantes, productoras de viviendas y sus representantes.

En consonancia con todo lo anterior se deduce que, las empresas constructoras de bienes inmuebles para determinar los costos de sus obras inmobiliarias y poder determinar ganancias razonables por la venta de los bienes que fabrican deben seguir los lineamientos contenidos en el artículo 24 de la Ley Contra La Estafa Inmobiliaria el cual establece:

“El precio de pre-venta y venta al público de las viviendas en proceso de construcción o aún no construidas será calculado con base a la sumatoria de los siguientes valores y costos:

- 1.- Valor actual del terreno sobre el cual se edificará la obra.
- 2.- Costo total de la obra, incluyéndose urbanismo, áreas accesorias, servicios y equipamiento urbano, este último debe ser especificado y detallado en el contrato.
- 3.- Costos financieros de los préstamos que reciba el constructor, contratista, productor y promotor de viviendas para hacer la construcción, previamente notificados a la Dirección General de Gestión del Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat”.

En resumen, la determinación de los precios de los productos en Venezuela va a depender de los lineamientos establecidos en la legislación considerando el tipo de actividad que una empresa realiza y el tipo de bien que produce. Así pues, cuando las empresas se dediquen a la producción de bienes muebles o prestación de servicios deberán determinar sus precios

justos siguiendo una estructura de costos establecida por la Ley Orgánica de Costos y Precios Justos. Sin embargo, para las empresas del sector construcción determinar sus costos deberán seguir los lineamientos estipulados en la Ley Contra la Estafa Inmobiliaria.

Bases Legales

La sustentación legal de este estudio está establecida en las diferentes leyes y reglamentos de los tributos, conforme a los tipos de impuestos aplicables a las operaciones de las empresas, representado en primer lugar, en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 5.453 extraordinaria de fecha 24 de Marzo de 2000, cuyo texto establece la base constitucional de los tributos, en donde se expresa los derechos y obligaciones de los venezolanos, encontrándose el deber que tienen las personas de contribuir a los gastos públicos, por tanto el artículo 133 establece: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”

Así mismo, el artículo 316 destaca 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, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”

Siguiendo con los aspectos legales de la investigación, se desprende que los impuestos nacionales son regidos por el Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 extraordinaria de fecha 11 de noviembre de 2014, el cual es el documento legal que establece dentro del

sistema jurídico-fiscal venezolano los parámetros generales de los tributos nacionales y sus relaciones jurídicas, destacando los deberes y derechos de los contribuyentes y las sanciones aplicables si fuere el caso.

Dentro del marco legislativo tributario, son consideradas las leyes individuales de cada tributo y su reglamento, en el que se ubica la Ley de Impuesto sobre la Renta (ISLR) publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.210 de fecha 30 de diciembre de 2015, y su reglamento publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario de fecha 24 de septiembre de 2003, los cuales establecen claramente la materia gravable a los efectos de la ley y su ámbito de aplicación.

El objeto en estudio también se relaciona legalmente, con La aplicabilidad de la ley contra la estafa inmobiliaria, publicada en Gaceta Oficial N° 39.912 del 30 de abril de 2012, que tiene como objeto establecer un conjunto de normas dirigidas a regular, controlar y sancionar la construcción, venta, preventa, permisología y protocolización de viviendas; considerando el proceso de la construcción y todos los convenios entre particulares, cualquiera sea su denominación, mediante el empleo o artificios de engaño e incumplimiento, sancionando penalmente el delito de estafa inmobiliaria y otros fraudes afines.

Por último, y no menos importante, por no tener el rango de una ley formal, para la investigación se utilizó la Decisión N° 031-2015 de Juzgado Superior Contencioso Tributario de la Región los Andes de Táchira, de 25 de febrero de 2015 de la Sociedad Mercantil CONSTRUCTORA ORIÓN C.A, en el que se litigó el falso supuesto de hecho por errada interpretación de la partida “obra en proceso” como inventario en proceso y no como construcciones en proceso.

Definición de Términos Básicos

Ajuste por inflación fiscal: es la metodología reconocida por la legislación tributaria, con el fin de incorporar los efectos que produce el fenómeno de la inflación (Glosario Aduanero y Tributario SENIAT, 2011, p. 6)

Contabilidad de costos: es una parte del sistema de contabilidad general de una empresa que tiene como objetivo generar información detallada relacionada al valor monetario de los recursos usados en el proceso de manufactura. (Morillo, 2007, p. 26)

Estructura de Costos: es la manera de presentar de forma clara y sencilla todos los aspectos inherentes al cálculo de los costos de los productos como son: costos de adquisición o costo de producción más costos indirectos, cuando aplican, más los gastos ajenos a la producción. (Castellanos y Rojas, 2015, p. 11)

Impuesto sobre la renta: un tributo cuya prestación es en dinero, es exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible. (Delfino, 2015, p. 38)

Inflación: es la continua y persistente subida de nivel general de precios y se mide mediante un índice del coste de diversos bienes y servicios, en Venezuela este índice es calculado por el BCV y se denomina Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC). (Latuff, 2015, p. 21)

Inmuebles: son todos aquellos bienes considerados bienes raíces, que tienen la característica de estar íntimamente ligados al suelo, unidos de

modo inseparable, física o jurídicamente, al terreno. (Ley contra la estafa inmobiliaria, 2012, p. 30)

Inventario: son activos que se mantienen para la venta en el curso normal de las operaciones, también pueden ser activos en proceso de producción destinados para la venta; o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios (NIIF para las PYMES, 2009, p. 80)

Medición de inventario por identificación específica: consiste en medir el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables de los bienes y/o servicios producidos, segregados para proyectos específicos, por lo que cada tipo de costo se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios, es la medición ideal para productos que siguen un proyecto específico. (Morillo, 2007, p. 81)

Mercancía: son “cosas muebles” que se constituyen como objeto de trato o venta. El cual se aplica a los bienes económicos que son susceptibles de compra o venta. (Definicion.de, 2014, on line)

Sistema de acumulación de costos: es el conjunto de reglas y procedimientos que permiten la recolección de los datos costos de producción, con el objeto de suministrar la información económica relevante para la toma de decisiones (Morillo, 2007, p. 80)

Sistema de Variables

Arias (1999) considera que “Una variable es una cualidad susceptible de sufrir cambios. Un sistema de variables consiste, por lo tanto, en una serie de características por estudiar, definidas de manera operacional, es decir, en

función de sus indicadores o unidades” (p.17). por lo que luego de plantear el problema y ejecutar las interrogantes de la investigación, es indispensable puntualizar las variables de esta investigación que son el escenario actual.

Variable Independiente

De acuerdo a Hayman (1974), es “aquella característica o propiedad que se supone ser la causa del fenómeno estudiado. En investigación experimental se llama así, a la variable que el investigador manipula”. (p. 69). Para esta investigación la variable independiente es Costos de las Obras inmobiliarias en proceso.

Variable Dependiente

Hayman (1974), considera que “es la propiedad o característica que se trata de cambiar mediante la manipulación de la variable independiente. La variable dependiente es el factor que es observado y medido para determinar el efecto de la variable independiente”. (p. 69). Para este estudio la variable dependiente es Método de Ajuste por Inflación fiscal.

Operacionalización de Variables

Es un aspecto importante a considerar y Arias (2006) manifiesta que: “... este tecnicismo se emplea en investigación científica para designar al proceso mediante el cual se transforma la variable de conceptos abstractos a términos concretos, observables y medibles, es decir, dimensiones indicadoras”. (p. 63). Las variables se explican en el cuadro de operacionalización de variables, la cual está compuesta por indicadores, instrumento y fuente. En la que, los elementos y evidencias que demuestran cómo se comporta la variable o dimensión representaran ser el indicador.

Por consiguiente, el siguiente cuadro pondrá en evidencia las variables junto a su estratificación mediante la dimensión y el comportamiento de éstas que serán los indicadores.

OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECIFICOS	VARIABLE	INDICADORES	INSTRUMENTOS	FUENTE
Realizar un estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso y su impacto en el resultado fiscal, en la Empresa Constructora Sociedad Anónima, ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida	Identificar la naturaleza contable de los costos de las construcciones en proceso, siguiendo los principios contables aceptados en Venezuela	Costos de las Obras inmobiliarias en proceso	Costos de las obras	Entrevista No estructurada Revisión Documental LISLR y su Reglamento	VEN NIF
	Describir el método utilizado en el ajuste fiscal de los costos de las obras de construcción en proceso, aportando explicaciones ajustadas a la realidad, tomando en cuenta los principios contables y las normativas legales aplicables.		Tipo de inventario Destino de la venta Medición de costos		VEN NIF LISLR RISLR
	Determinar la incidencia del ajuste por inflación de los costos de las construcciones en proceso, en el resultado fiscal del ejercicio económico.	Método de Ajuste por Inflación fiscal	Método de valoración de los inventarios		Muestra LISLR RISLR
	Proponer el estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso y su impacto en el resultado fiscal, en la Empresa Constructora Sociedad Anónima, ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida.		Método de valoración de inventario legal Renta gravable Efecto en la determinación de ISLR		Muestra VEN NIF LISLR RISLR

Cuadro N°1: Operacionalización de las Variables

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

El marco metodológico se refiere al momento que indica al conjunto de procedentes lógicos y operacionalidades implícitas en todo proceso de investigación. En otras palabras, el fin esencial del marco metodológico es el que se sitúa a través de un lenguaje claro y sencillo en los métodos e instrumentos que se emplean, así como el tipo y diseño de la investigación. De acuerdo a lo que afirma Hurtado (2000) "la metodología es el área del conocimiento que estudia los métodos generales de las disciplinas científicas. La metodología incluye los métodos, las técnicas, las estrategias y los procedimientos que utilizará el investigador para lograr los objetivos". (p. 75).

Naturaleza de la Investigación

La investigación está enmarcada en un paradigma cualitativo, que de acuerdo a Hernández, Fernández y Baptista (2010), Utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación. Por lo tanto, la información que recoge es de carácter subjetivo, puesto que no se percibe con los sentidos como el cariño, la afición, los valores, aspectos culturales, entre otros. De tal manera que, los resultados siempre se traducen en apreciaciones conceptuales, pero de la más alta precisión o veracidad posible con la realidad investigada.

La selección subjetiva es su característica fundamental, pues no comprueba hipótesis, debido a que son métodos subjetivos y flexibles con cualidades como datos, que describen caracteres de situaciones, eventos, personas, el paradigma cualitativo puede cambiar la realidad según las observaciones e interpretaciones de los datos puesto que los describe, comprende e interpreta, es inductiva, se direcciona de lo particular a lo general y están catalogadas como fenomenológicas.

Lo anteriormente descrito, permite realizar la propuesta del estudio aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso y su impacto en el resultado fiscal, en la Empresa Constructora, S.A.

Tipo de Investigación

Desde la perspectiva de los objetivos planteados en la investigación, se hace ineludible conocer la realidad de las situaciones estudiadas, por lo tanto, la necesidad de utilizar los postulados de una investigación de campo, la cual permite estudiar las condiciones naturales, en las cuales se realizan los procesos, basada en una estrategia de recopilación de la información pertinente, obtenida directamente de los sitios donde se generan.

Desde este punto de vista, Palella y Martins (2006), plantean que, dentro del diseño no experimental, se puede desarrollar un tipo de investigación de campo, la cual definen como: “la recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular o controlar variables.” (p.97). Definición que coincide con las características de la presente investigación; de tal manera que, éste estudio se puede ubicar en el tipo de investigación de campo.

Sin embargo, se debe profundizar en los diferentes aspectos concernientes al estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso. Para soportar esta idea se revisa lo expresado por Hurtado (2010), por cuanto afirma que dentro del diseño no experimental y de campo, se puede trabajar a un nivel de investigación proyectiva y opina que:

“este tipo de investigación propone soluciones a una situación determinada a partir de un proceso de indagación. Implica explorar, describir, explicar y proponer alternativas de cambio, mas no necesariamente ejecutar la propuesta” (p.114)

En lo que respecta al nivel de investigación proyectiva, siguiendo lo anteriormente planteado, se considera que este tipo de investigación se adecúa al presente estudio, pues al indagar acerca del estudio aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso, se requiere conocer todos los aspectos mencionados en la investigación, en función de proponer el estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso y su efecto en el resultado fiscal en la Empresa Constructora SA.

Para ejecutar el mismo, se asumen las premisas establecidas para las investigaciones con diseño no experimental, dado que no se modifican, en ningún momento, las características de la situación encontrada. Hecho éste que coincide con lo que afirman Palella y Martins (2006), cuando expresan que el diseño no experimental “es el que se realiza sin manipular en forma deliberada ninguna variable... Se observan los hechos tal y como se presentan en su contexto real y en un tiempo determinado o no, para luego analizarlos” (p. 96). Desde esta perspectiva la presente investigación se realiza directamente en la situación considerada problemática, se toma en

cuenta los datos e informaciones tal como se muestran en su entorno real, se plantea un diseño del tipo no experimental.

Al mismo tiempo, se incorporó la modalidad de Proyecto Factible ya que buscó conocimientos con fines de aplicación inmediata a la realidad para modificarla; su propósito es presentar solución a problemas prácticos más que formular teorías acerca de ello. De acuerdo con la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2010):

“El proyecto factible, consiste en la investigación, elaboración, y desarrollo de una propuesta de un modelo operativo viable para solucionar problemas, requerimientos o necesidades de organizaciones o grupos sociales, puede referirse a la formulación de políticas, programas, tecnologías, métodos o procesos.” (p.21).

Por lo tanto, se espera obtener todas las informaciones pertinentes que faciliten la presentación de conclusiones y recomendaciones, de las cuales se puedan tomar los aportes necesarios para elaborar una propuesta, que intenta emplear estudio aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso de la Empresa Constructora SA.

Fases de la Investigación

Esto explica, que el diseño de investigación constituye el plan general a seguir por el investigador para obtener respuestas a sus interrogantes. El diseño de investigación desglosa las estrategias básicas que el investigador acoge para generar información exacta e interpretable. En este sentido, Arias (1999), define el diseño de la investigación como “la estrategia que adopta el investigador para responder al problema planteado” (p.47); en este sentido,

se determinaran fases que permiten conocer cómo se realiza el estudio de la investigación planteada.

Fase de Diagnóstico

Esta fase consistió en identificar la situación actual de la Empresa Constructora SA”, en este sentido se aplicó una entrevista no estructurada como instrumento de recolección de datos, realizada al contador de la empresa con la finalidad de obtener las opiniones para lograr la realización del estudio aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso de la Empresa Constructora SA. En consecuencia, fue necesario considerar los recursos y el tiempo necesario en la ejecución del estudio y abordar la fase de diagnóstico de manera efectiva.

Fase de la Factibilidad

Esta fase tuvo por objeto determinar la posibilidad efectiva de abordar el estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso de la Empresa Constructora SA, donde se establecieron los criterios que permitieron asegurar el uso óptimo de los recursos empleados, así como sus efectos en el área o sector al que se destinó el estudio. En esta fase los presupuestos dependieron del tiempo para la realización de las actividades que fueron planteados para la investigación.

Fase de Diseño

Representa el fin último de la investigación, que de acuerdo con Mendoza (1999), define el proyecto con fundamento en los resultados del diagnóstico. Es en esta fase donde se planteó la propuesta en función de los

resultados del diagnóstico, a través de los cuales surgieron elementos necesarios de acuerdo a la proposición de la realización del estudio aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso de la Empresa Constructora SA

Por lo tanto, la importancia de esta fase radicó, en que se combinan los recursos humanos, técnicos y financieros, poniendo en juego el máximo de creatividad, para realización del estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso de la Empresa Constructora SA en un contexto y tiempo determinado; el diseño del proyecto fue producto de un proceso de planificación.

Población y Muestra

Población

La población constituye el objeto de la investigación, es el centro de la misma y de ella se extrae la información requerida para su respectivo estudio, por su parte Hurtado (2000), define la población como:

“El conjunto de unidades para las cuales serán válidos los resultados que se obtengan de la investigación. Los individuos que componen la población están relacionados por una o más características que son las que hacen particular para un estudio determinado”.
(p.60).

En tal sentido Morles (1994), expresa que “la población o universo se refiere al conjunto para el cual serán válidas las conclusiones que se obtengan: a los elementos o unidades (personas, instituciones o cosas) involucradas en la investigación” (p. 54). En función de dicha aseveración, para el desarrollo de esta investigación, se necesitó realizar un estudio de la

población en la Empresa Constructora SA, constituida específicamente por el Licenciado en Contaduría Pública en cargo de la determinación del Impuesto sobre La Renta en la Empresa, para entonces poder saber cómo aplicar la entrevista no estructurada y como afecta y beneficia a al entrevistado, quien están ligado directamente en la problemática de estudio.

Muestra

En una investigación, la muestra, está considerada como un subconjunto de la población que selecciona el investigador, con el objeto de obtener información confiable y representativa, que le permita obtener conclusiones y hacer algunas inferencias, relativas al resto de los elementos de la población. Lo cual se puede confirmar al revisar la definición de Morles (1994), “la muestra es un subconjunto representativo de un universo o población”. (p. 25).

Sin embargo, para la presente investigación, en su carácter cualitativo, tomo en cuenta para el muestreo, los denominados informantes claves, que no son más que, personas informadas, lúcidas, reflexivas y dispuestas a hablar ampliamente con el investigador acerca del tema de estudio. Adicionalmente se estableció el criterio del muestreo como no probabilístico, de manera intencional, al respecto, Palella y Martins (2006) expresan que: “el investigador establece previamente los criterios para seleccionar las unidades de análisis.” (p.124). por ellos para asegurar la muestra de acuerdo a los criterios antes descritos, se seleccionó de manera intencional el profesional encargado de la determinación de Impuestos Sobre la Renta en la Empresa, por ende, el encargado de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las construcciones inmobiliarias en proceso.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

En función del diseño de la investigación apropiado y la muestra adecuada de acuerdo con el problema de estudio, la siguiente etapa consiste en recolectar los datos pertinentes a las variables involucradas en la investigación. Haciendo referencia a las técnicas de recolección de datos, Tamayo (1999), la define “como la expresión operativa del diseño de investigación y que especifica concretamente como se hizo la investigación” (p. 126).

En el mismo orden de ideas, Palella y Martins (2006) señalan que un instrumento de recolección de datos es:

...cualquier recurso del cual pueda valerse el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información. En cada instrumento concreto pueden distinguirse dos (2) aspectos diferentes: una forma y un contenido. La forma del instrumento se refiere al tipo de aproximación que se establece con lo empírico, a las técnicas utilizadas para lograrlo. El contenido queda expresado en la especificación de los datos concretos que es necesario conseguir; se realiza, por lo tanto, mediante una serie de ítems que no son otra cosa que los indicadores expresados en forma de preguntas (p. 137).

De acuerdo con lo expuesto, la técnica utilizada en esta investigación, es la entrevista, que de acuerdo con Arias (2006), la define “como una técnica basada en el dialogo o conversación “cara a cara”, entre el entrevistador y el entrevistado, acerca de un tema previamente determinado, de tal manera que el entrevistador pueda obtener la información requerida”. (p.73). por lo tanto, la entrevista es una técnica eficaz para obtener datos puntuales y relevantes, la información que se obtiene es superior que cuando

se limita a respuesta escrita por su condición oral y directa al mismo tiempo se pueden captar los gestos, tonos de voz, énfasis, entre otros. Por la flexibilidad en su estructura puede utilizarse en diferentes tipos de investigaciones y sujetos de estudio.

En la investigación, se ha utilizado una entrevista no estructurada, que es aquella en la que se trabaja con preguntas abiertas, sin un orden preestablecido, adquiriendo características de conversación. Esta técnica consiste en realizar preguntas de acuerdo a las respuestas que vayan surgiendo durante la entrevista con el profesional encargado de la determinación del Impuesto Sobre La Renta de la Empresa Constructora SA. En virtud a lo expresado Sabino (1992) afirma: “entrevista no estructurada o no formalizada es aquella en que existe un margen más o menos grande de libertad para formular preguntas y las respuestas” (p.97). Por su parte Ruiz (1989), habla de la entrevista no estructurada como entrevista en profundidad pues, sus objetivos son comprender más que explicar, maximizar el significado, alcanzar una respuesta subjetivamente sincera más que objetivamente verdadera y captar emociones pasando por alto la racionalidad” (p. 170).

En el caso, de la entrevista no estructurada se realizó un instrumento específico, que dio a conocer a profundidad y de manera informal la información necesaria para la elaboración de dicha investigación y el informante clave. Específicamente, consta de cinco secciones organizadas según los objetivos específicos de la investigación, la primera parte no enumerada son las generalidades del tema, contiene dos (2) preguntas. La segunda sección, numerada con el literal A se refiere a la naturaleza contable de las construcciones en proceso, contiene cuatro (4) preguntas; La tercera sección, numerada con el literal B hace mención al método de ajuste por inflación fiscal de las construcciones inmobiliarias en proceso, contiene

cuatro (4) preguntas; seguidamente la cuarta sección, numerada con el literal C se refiere a la incidencia del método de ajuste por inflación fiscal de las obras inmobiliarias en proceso, conformada por dos (2) pregunta; finalmente la quinta sección, numerada con el literal D relacionado con la propuesta del estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en la estructura de costos de las obras inmobiliarias en proceso, contiene una (1) pregunta. (Ver Anexo N° 1).

Validez y Confiabilidad del instrumento

La validez del instrumento se realizó a través del juicio de expertos, en cuanto claridad, precisión y pertinencia de los ítems, se consideró la opinión de tres (3) expertos instruidos en el tema objeto de estudio (un contador especialista en rentas internas, un estadista y un metodólogo) a quienes se les hizo entrega de un modelo de la encuesta, conjuntamente con: el Planteamiento del Problema, las Interrogantes, los Objetivos General y Específicos, con el objeto de determinar lo que mide, así como la viabilidad de construcción en relación con el nivel de presentación y relevancia.

Luego de su revisión, los jueces consideraron que efectivamente los ítems seleccionados permitieron medir los objetivos de la investigación, el contenido, relación con el marco teórico y los objetivos planteados para luego emitir la valoración y validez del instrumento. (Ver Anexo N° 2)

El término confiabilidad designa la exactitud con que un conjunto de puntajes de pruebas mide lo que tendrían que medir, para lo que se utilizó el Método de la triangulación, que según Nube y Sánchez (2005) “formalmente se da cuando existen tres puntos diferentes, pero se admiten dos o más fuentes de evidencia.” Este método se considera apropiado porque el

fenómeno en estudio es complejo y controvertido, y se busca generalizar los datos.

Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos

Una vez obtenida y recopilada la información se inicia de inmediato su procesamiento, esto implica el cómo ordenar y presentar de forma lógica y clara los resultados obtenidos con el instrumento aplicado, de modo que se refleje el peso específico de su magnitud. Tamayo y Tamayo (1987)

“El procesamiento de los datos no es otra cosa que el registro de los datos obtenidos por los instrumentos empleados, mediante una técnica analítica y se obtienen las conclusiones...Por lo tanto se trata de especificar el tratamiento que se dará a los datos, ver si se pueden clasificar, codificar y establecer categorías precisas con ellos” (p. 113).

En virtud de ello se tomó en cuenta el análisis cualitativo para caracterizar las situaciones y expresar la calidad de los hallazgos de la investigación, considerando las respuestas que no puedan ser expresadas cuantitativamente y el análisis interpretativo, para así evaluar los resultados en forma parcial, facilitar la comprensión global de la información, emitir juicios críticos y conclusiones. Azuaje (1997), expone que el análisis cualitativo, consiste en "la búsqueda de significados y sentido a la información con relación al contexto dentro del cual se desarrolla el estudio" (p. 119).

Así de esta manera, se comparan los resultados con los planteamientos expuestos en el marco teórico, a fin de determinar su veracidad. Ello reafirmará la interpretación de la información obtenida en la realidad objeto de estudio. Al mismo tiempo se utilizó la triangulación que es una técnica de

investigación en donde se usan tres o más perspectivas, o varias fuentes de datos, los cuales pueden ser cualitativos/cuantitativos distintos. Tres al menos, es una garantía de fiabilidad o robustez y asimismo sirve para reducir las replicaciones y también suprimir la incertidumbre de un solo método. Para Oppermann, (2000) “el prefijo tri de triangulación no hace referencia literal a la utilización de tres tipos de medida, sino a la pluralidad de enfoques e instrumentos de investigación”. (p.88)

La triangulación de investigadores consiste en el empleo de una pluralidad de observadores frente a la técnica convencional de un observador singular. Este tipo de triangulación incrementa la calidad y la validez de los datos al eliminar el sesgo de un único investigador.

El análisis de los resultados de esta investigación se estructura en tres fases, la fase diagnóstica, la fase de factibilidad y la fase de la propuesta. Respecto a la fase de diagnóstico se efectuó con la finalidad de estudiar la situación actual de la empresa en cuanto a la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal de las obras inmobiliarias en proceso. La fase de factibilidad, se cumple mediante la clasificación y selección de los datos recolectados durante el proceso de la investigación, donde se establecieron los criterios que permitieron asegurar el uso óptimo de los recursos empleados, así como sus efectos en el área o sector al que se destina el estudio; y finalmente pasar a la fase de la propuesta en donde se dan las recomendaciones a seguir para el estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal de las obras inmobiliarias en proceso en función de los resultados obtenidos.

CAPITULO IV

ANALISIS DE LOS RESULTADOS

En el presente capitulo se analizan y discuten los resultados obtenidos del proceso de recolección de la información, los mismos son expuestos siguiendo el orden detallado y sistemático.

A continuación, se realiza el análisis de los resultados obtenidos, partiendo de los fundamentos teóricos desarrollados en el mismo. Dicho análisis se desglosa interpretando todas las respuestas obtenidas en la entrevista, por lo que Castro (2001), señala que el análisis de los resultados “consiste en un estudio detallado y sistemático de los datos debidamente organizados con el objeto, de encontrar las causas y los efectos del fenómeno estudiado”. (p. 366). De este modo, se expresa la opinión de la investigación y se fundamentó en las bases teóricas analizadas, las cuales, finalmente llevaron a la elaboración de las conclusiones y recomendaciones de la investigación, con la finalidad de suministrar información para realizar el estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso y su impacto en el resultado fiscal, en la Empresa Constructora SA, ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida.

Resultados de la entrevista no estructurada al informante clave:

En la entrevista aplicada a la contadora, Licda. Yadira Ramírez, apunta que la empresa Constructora SA, es un contribuyente ordinario, y no

la han calificado aun como contribuyente especial, también expone que la entidad ha sido visitada por funcionarios del Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) así mismo, dijo que la empresa clasifica los costos de las obras inmobiliarias en proceso siguiendo los principios contables venezolanos, como lo son Normas Internacionales de Información financiera (VEN NIF) haciendo su reconocimiento, medición y revelación, de acuerdo a lo establecido en la sección 13 denominada inventarios, del mismo modo expresa que, debido a que las obras inmobiliarias tienen como destino la venta, para su clasificación contable no se pueden considerar como obras inmobiliarias en proceso que surgen de contratos de construcción.

También de acuerdo a lo cuestionado en la entrevista manifestó que, por clasificar las obras inmobiliarias en proceso, tal partida se mide según lo expresado en la sección 13.4 de la norma que indica la medición considerando el importe menor entre el costo y el precio de venta estimado más o menos los costos de terminación y venta, evaluando el deterioro de valor de los inventarios (párrafos 27.2; 27.3 y 27.4 VEN NIF).

Siguiendo con el curso de la entrevista, la contadora manifestó que la empresa maneja un sistema de contabilidad de costos por órdenes específicas el cual cada proyecto en ejecución, representa un numero de orden y por consiguiente todos los costos de inversión, materiales mano de obra y otros costos indirectos, se contabilizan (controlan) por separado en cada proyecto.

Se habló en materia tributaria del proceso de ajuste por inflación fiscal para las obras inmobiliarias en proceso, tema del cual la entrevistada manifestó que para el caso de esa partida en cuestión se maneja la metodología de masa monetaria (costo promedio), considera que es el

método correcto porque el reglamento lo establece de esa manera en el parágrafo cuarto del artículo 104. Sin embargo, manifiesta que contablemente se utiliza el método de identificación específica porque es necesario llevar un control por las fechas de adquisición de cada uno de los costos acumulados en cada una de las obras en ejecución con el objetivo de evaluar los proyectos económicamente, pero para efectos fiscales el valor de los inventarios se debe determinar por el método de costos promedios, pues así lo establece la ley y su reglamento y en la visita realizada por el funcionario de la administración tributaria el mismo no objetó el criterio de aplicación de la ley y su reglamento.

Continuando, en la entrevista se mencionaron los principios constitucionales, se prestó especial atención a la capacidad contributiva del sujeto de la obligación tributaria, en cual la entrevistada manifestó que el método utilizado para ajustar por inflación la partida de obras inmobiliarias en proceso, indica que se ajusta por inflación el inventario final ajustado el año anterior por la variación porcentual de fecha de cierre del ejercicio actual y se compara con el inventario final a valores históricos, es decir, no toma en cuenta la inversión hecha en el ejercicio económico, por eso afirma el método se adapta a la capacidad contributiva de la empresa. Sin embargo, a la entrevistada se le mencionó el hecho de que, debido a la realidad operacional de la empresa en cuanto a la razonabilidad de la información contable y la verdadera realidad contributiva, le permite identificar la afectación de la inflación sobre cada partida desde la fecha de adquisición hasta el cierre del ejercicio económico. Así pues, en vista de la teoría planteada la entrevistada entra en controversia y asume que la empresa debe realizar un análisis de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en los costos de las obras inmobiliarias en proceso.

Resultados de revisión de la documentación teórica, los principios contables y la legislación tributaria venezolana:

Sobre la base de la documentación teórica, las normas contables, la legislación tributaria y el caso de la decisión N° 031-2015del Tribunal Contencioso Tributario, expediente N° 2979 se obtuvo lo siguiente:

Debido a la discriminación que hace la última reforma de Ley de Impuesto Sobre La Renta del año 2015, en cuanto a someterse al ajuste por inflación fiscal, se evaluó la calificación de la Empresa Constructora SA, encontrando que la empresa se somete al ajuste por inflación fiscal, pues no ha recibido aún, una calificación de especial por parte de la administración tributaria.

En cuanto a la naturaleza contable de las construcciones inmobiliarias en proceso la empresa clasifica, reconoce, mide y revela los costos de las obras inmobiliarias en proceso, de acuerdo a los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela, como lo son las Normas Internacionales de Información Financiera (VEN NIF), las cuales definen los métodos de caracterización de la contabilidad financiera de los costos de las obras inmobiliarias en proceso. Asimismo, la clasificación de las obras inmobiliarias en proceso va a depender del destino que tenga asociada la partida, pues si al terminar el proceso de construcción su destino es la venta, se cataloga como activo reconocido como inventario, si es para el uso de la empresa se reconocería como activo propiedad planta y equipo. Adicionalmente la norma hace referencia al tratamiento contable a seguir para los contratos de construcción, para los cuales una empresa reconocería tal partida como ingresos de las actividades ordinarias.

Aunado a esto, cuando se tiene en cuenta que al término de la construcción del inmueble su destino es la venta, como es el caso de la Empresa Constructora, SA; los principios contables y la documentación teórica coinciden en que se mida la partida de obras inmobiliarias en proceso como costos individuales por identificación específica, pues tales costos no son habitualmente intercambiables, lo que significa que cada tipo de costo se distribuye entre ciertas partidas identificadas como costos de inversión, materiales, mano de obra y costos de fabricación, este tipo de medición es el ideal para productos que siguen un proyecto específico, en un periodo de tiempo que puede abarcar uno o varios ejercicios económicos.

En relación con el método de ajuste por inflación fiscal de las construcciones inmobiliarias en proceso, la legislación tributaria concadenada con la norma contable, la documentación teórica y el caso de la decisión conforman un criterio ideal para el tratamiento del ajuste por inflación fiscal de las obras inmobiliarias en proceso, pues coinciden en que se debe seguir un método de ajuste por inflación fiscal para esta partida, pues su característica contable indica que esta es susceptible a protegerse de la inflación, por tal motivo, en la decisión N°031-2015 del Tribunal Contencioso Tributario. Siguiendo los preceptos de la legislación fiscal asociada a la Ley de Impuesto Sobre La Renta y la argumentación de los expertos, decide que las obras inmobiliarias en proceso, que a término estén destinadas para la venta, deben someterse al ajuste por inflación fiscal inicialmente ajustando tal partida como construcción en proceso, tal como lo indica el Reglamento, y para los ejercicios subsiguientes utilizar el método de identificación específica, porque aunque la norma prevee que el contribuyente para someterse a ese método deba solicitar la autorización de la administración tributaria, el Código Orgánico Tributario en su artículo 5, ordena que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos

en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las norma tributarias”.

Cabe señalar que los principios contables y la documentación bibliográfica, argumentan que en economías inflacionarias, las empresas deben someter sus estados financieros al sistema de ajuste por inflación fiscal, con el propósito de expresar la fiabilidad y razonabilidad de la información contable, ya que esto permite identificar la afectación de la inflación sobre cada partida desde la fecha real de adquisición hasta el cierre del ejercicio económico y por ende se revelaría la verdadera realidad contributiva de la empresa.

Del mismo modo lo argumenta decisión N°031-2015 del Tribunal Contencioso Tributario, apegado a los principios contables y a la legislación tributaria y generaliza las construcciones inmobiliarias en proceso como aquellas que se pueden convertir en activos fijos o aquellas que van a ser destinadas para la venta, que clasificadas como partidas no monetarias requieren su actualización monetaria, pues con el fenómeno inflación aumentan su valor en el tiempo, lo que genera una situación económica que afecta la capacidad contributiva de las empresas al crear un resultado irreal, lo que descompone la situación económica del contribuyente.

Por lo que, la metodología aplicada para el ajuste por inflación fiscal de las obras inmobiliarias en proceso tiene incidencia en los resultados, pues si se considera el método de masa monetaria, no se toma en cuenta la fecha de adquisición de cada uno de los materiales con los que se construye un inmueble, por ende la aplicación de este método refleja un resultado que la empresa no obtuvo, lo cual vulnera el principio de la renta neta, la cual es la base para la determinación del Impuesto Sobre La Renta, vulnerando el

principio contitucional de capacidad contributiva establecido en el artículo 316 de la carta magna venezolana.

PROPUESTA

De acuerdo a los resultados obtenidos, se le propone a la empresa Constructora SA, estudiar la metodología de ajuste por inflación fiscal de las obras inmobiliarias en proceso, apegados a la legislación fiscal y los principios contables, a fin de precisar el impacto en el resultado fiscal para la determinación del Impuesto Sobre La Renta, con el propósito de mantener un equilibrio entre el fisco y el contribuyente, sin que se vulnere su capacidad contributiva.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Luego del análisis e interpretación de los datos obtenidos a través del instrumento presentado a la muestra y alcanzados los objetivos planteados, se procede a formular con pericia las conclusiones de rigor.

La naturaleza contable de los costos de las construcciones en proceso, siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN NIF), está condicionada de acuerdo al destino de los inmuebles, pues si su propósito al término de la obra es la venta, se debe catalogar como activo inventario, pero si el destino del inmueble es para uso de la empresa se clasifica como activo propiedad planta y equipo.

En cuanto al método utilizado para el ajuste por inflación fiscal de los costos de las obras inmobiliarias en proceso con vista a ser vendidos, se concluye que el método adecuado para el ajuste inicial por inflación fiscal es el realizado de acuerdo a lo establecido en el artículo 93 del reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, el cual indica que para actualizar esta partida se debe atender cada una de las fechas de adquisición de las partidas que componen el saldo a la fecha de cierre de cada ejercicio gravable, entendiéndose por actualización el aplicar el factor de actualización al saldo acumulado para cada periodo de adquisición. Para el reajuste regular se debe cumplir con lo estipulado en el párrafo único del artículo 120 que indica las pautas del reajuste para una contabilidad de costos bajo el sistema de

valuación de inventarios denominados por identificación específica o precios específicos.

El método de ajuste por inflación de los costos de las obras inmobiliarias en proceso que al término su destino es la venta, tiene incidencia en el resultado fiscal del ejercicio económico, pues afecta la determinación del Impuesto Sobre La Renta, y por ende se vulnera la capacidad contributiva de la compañía.

En conclusión, aplicar la metodología del ajuste por inflación fiscal en los costos de obras inmobiliarias en proceso tiene su efecto en el resultado fiscal de la empresa, aunque parezca excesivo inicialmente, en el mediano plazo crea una situación económica real, que protege la capacidad contributiva de la empresa, por lo que se determina un impuesto ajustado a la realidad que posteriormente resguardará el capital de trabajo de la entidad, tanto de la inflación como de futuras sanciones.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adrianza, Diana y otra (2010), *Metodología de Ajuste por Inflación Financiera y Fiscal en Firmas de Contadores Públicos del Municipio Maracaibo*, Trabajo Especial de Grado Universidad Rafael Urdaneta no publicado.
- Arias, Fidias (1999), *El Proyecto de Investigación: Guía Práctica para su Elaboración*, Tercera Edición, Episteme, Venezuela: Caracas.
- Banco Central de Venezuela (2018), *Glosario de Términos del Banco Central de Venezuela*, no publicado, Disponible en:
<http://www.bcv.org.ve/glosario> [Consulta: marzo 2018]
- Burt, Hevia (2013), *Actualidad del Ajuste por inflación Fiscal de la Obras Inmobiliarias en Proceso y las Mercancías en Transito pendientes de Nacionalización*, D'empaire Reina/Abogados
- Casal Rosa y otros (2011), *Orientaciones para la elaboración de una propuesta de Investigación*, Post-grado en Ciencias Contables, FACES-ULA.
- Castellanos Heiberg y Rojas (2015), *Elaboración Práctica de Estructuras de Costos para Determinar el Precio de Venta Justo*, Primera Edición, Editorial Venezolana, febrero 2015, Venezuela: Mérida
- Chambergro Isidro (2011), *Importancia de la estructura y análisis de los costos para tomar decisiones en los negocios (parte I)*, Actualidad Empresarial, Nro 224, Primera quincena de febrero 2011. Instituto Pacífico. Disponible en:
www.aempresarial.com/web/revitem/5_12022_13770.pdf
- Cholvis, Francisco (1981), *Ajuste monetario de estados contables*, Librería El Ateneo Editorial. Argentina
- Código Orgánico Tributario, (Decreto N° 1434). (2014, noviembre 17)*, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 6152 (extraordinario), noviembre 18, 2014.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), (2009), *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, (1999, diciembre 30)*, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 36.860, diciembre 30, 1999

Definición.de (2018), *Definición de mercancía*, [Diccionario en línea], <https://definicion.de/?s=mercancia>, [Consulta: abril 2018]

De Freitas, Rosario y Franco (2015), *Estrategias de control interno para el manejo eficiente de los inventarios de productos terminados, EN LA EMPRESA GRAFTIME, CA*, Trabajo de Grado, Universidad de Carabobo, no publicado, Disponible en:

<https://www.google.co.ve/search?q=ESTRATEGIAS+DE+CONTROL+INTERNO+PARA+EL+MANEJO+EFICIENTE+DE+LOS+INVENTARIOS+DE+PRODUCTOS+TERMINADOS%2C+EN+LA+EMPRESA+GRAFTIME%2C+C.A&oq=ESTRATEGIAS+DE+CONTROL+INTERNO+PARA+EL+MANEJO+EFICIENTE+DE+LOS+INVENTARIOS+DE+PRODUCTOS+TERMINADOS%2C+EN+LA+EMPRESA+GRAFTIME%2C+C.A&aqs=chrome..69i57.1519j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#> [Consulta: marzo 2018]

Delfino, Susana (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*, Trabajo de Especialización en Gerencia Tributaria, Universidad de Carabobo, Venezuela: Carabobo, no publicado, Disponible en:

<http://pdgbc.bc.uc.edu.ve/bitstream/123456789/1814/1/sdelfino.pdf> [Consulta: marzo 2018]

Espina, Janeth (2004), *Tratamiento fiscal del Ajuste por Inflación en los Inventarios de la Empresa Marine y Diesel Parts, CA*, Trabajo de Especialización en Gerencia Tributaria, Universidad Rafael Urdaneta, no publicado, Disponible en:

<http://200.35.84.131/portal/bases/marc/texto/9118-04-00228.pdf> [Consulta: abril 2018]

Faría Hugo y Sabino (1997), *La inflación ¿Qué es y cómo eliminarla?*, Editorial CEDICE-Panapo, Caracas Venezuela.

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), (2009), *Material de formación sobre la NIIF para las PYMES, Módulo 13: Inventarios*.

Garcés Edison (2018), *Modelo de control de costos durante los procesos productivos en la construcción de proyectos inmobiliarios de edificios condominales en la ciudad de Cuenca – Ecuador*, Tesis de Maestría en Construcciones, Universidad de Cuenca, Ecuador, Disponible en: <http://dspace.ucuenca.edu.ec/handle/123456789/29678> [Consulta: abril 2018]

Gronesbelt, Estefani, (2000), *Lineamientos para optimizar el cumplimiento de las Obligaciones tributarias en materia de impuesto sobre la Renta en la empresa AGRO-INDUSTRIAS JB, CA*, Trabajo de Especialización en Gerencia Tributaria, Universidad de Carabobo, Venezuela, no publicado, Disponible en:

<https://www.google.co.ve/search?q=Gronesbelt%2C+Estefani+tesis&oq=Gronesbelt%2C+Estefani+tesis&aqs=chrome..69i57.3192j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#>, [Consulta: abril 2018]

Hernández, Miriela (2015), *Administración de inventarios y cumplimiento de las Obligaciones tributarias en materia de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado en SANFORD BRANDS VENEZUELA, L.L.C*, Trabajo de Especialización en Gerencia Tributaria, Universidad de Carabobo, Venezuela, no publicado, Disponible en: <http://mriuc.bc.uc.edu.ve/handle/123456789/1760> [Consulta: abril 2018]

Hidalgo, Silvia (2004), *Teorías de criterios formativos del valor en bienes inmuebles, Tesis en opción al grado de maestro en áreas específicas en valuación inmobiliaria*, México, junio 2004, disponible: http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020149936/1020149936_02.pdf [Consulta: abril 2017]

Ley Orgánica de Precios Justos, (Decreto N°2092).(2015 noviembre 08) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 40.787, diciembre 12, noviembre 2015.

Ley de Impuesto Sobre La Renta, (Decreto N°2163).(2015 diciembre 29) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 6210 (extraordinario), diciembre 30, 2015.

Ley Contra la Estafa Inmobiliaria, (2012 abril 30) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 39.912, abril 30, 2012.

London, Camilo (2016), *El ajuste por inflación fiscal en una economía inflacionaria, Artículo Digital*, agosto 2016, Disponible en: <http://www.finanzasdigital.com/2016/08/ajuste-inflacion-fiscal-una-economia-inflacionaria/>, [Consulta: marzo 2017]

Mari-Mutt, José A. (2010) *Manual de Redacción Científica*. Editado por Talleres Gráficos Universitarios. ULA.

Maza Zavala (2009), *Evolución Histórica del Sistema Tributario Venezolano*, [Documento en línea], <http://revece.blogspot.com/2009/11/evolucion-historica-del-sistema.html>, [consulta: Julio 2014]

Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestrías y Tesis Doctorales, Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL), tercera edición, tercera reimpresión, mayo 2006, Venezuela

Molina, Olga (2002), *Contabilidad de Costos II, Teoría y Práctica*, Departamento de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Venezuela: Mérida

Molina, Olga (2006), *Guía Teórico-Práctica de Contabilidad de Costos I, Segunda Edición*, Departamento de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Venezuela: Mérida

Molina, Olga (2008), *¡Qué fácil es calcular los costos! Cómo calcular costos de producción en el cultivo de la papa*, Consejo de Publicaciones Universidad de Los Andes, Venezuela: Mérida

Molina, Víctor (2006), *Análisis de las Metodologías Fiscales y Financieras para el Ajuste por Inflación establecidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Declaración de Principios de Contabilidad Número 10*, Actualidad Contable FACES Año 9 N° 13, Mérida. Venezuela.

Molina, Víctor (2006), *Metodología para Ajustar por Inflación los Estados Financieros en una Economía Inflacionaria*, Actualidad Contable FACES Año 9 N° 13, Mérida. Venezuela.

Montagna Filippi, Alessandra (2003), *60 Años de Imposición a La Renta en Venezuela, Evolución histórica y estudios de la legislación actual*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas

Mora Betty, (2005) *Análisis del Ajuste por inflación y el Reajuste Regular establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta Establecido en Venezuela*, Trabajo Especial de Grado Universidad Nacional Abierta. Caracas no publicado.

Morillo, Marisela (2007), *Manual para la Elaboración del Estado de Costo de Producción y Ventas en los Sistemas Convencionales de la Contabilidad de Costos*, Consejo de Publicaciones, Universidad de Los Andes, Venezuela: Mérida.

Nube, Stephan y Sánchez (2005), *Metodología de la Investigación Cualitativa en Educación. Investigación-Acción*, Compendio 6 Cuadernos Monográficos Cándidos, Edición trimestral, año 2, N°6, junio 2005, Venezuela: Portuguesa.

Osorio, Belkys (2010), *Artículo, Informantes claves, hacia la experiencia del conocer*, Disponible en:
<http://belkysosorio.blogspot.com/2010/04/informantes-claves.html>,
 [Consulta: abril 2018]

Palacios Márquez, Leonardo (2014), *70 años del Impuesto sobre la Renta*, [en línea] Economía y Negocios el Mundo, Disponible en:
 <<http://www.elmundo.com.ve/firmas/leonardo-palacios-marquez/70-anos-del-impuesto-sobre-la-renta.aspx>>, [consulta: julio 2014]

Palella, Santa y Martins (2010), *Metodología de la investigación cuantitativa*, Fondo Editorial de la Universidad pedagógica Experimental Libertador (FEDUPEL), tercera edición, Venezuela: Caracas

Peña Pacheco, Mariela (2011), *Análisis del Ajuste por Inflación Fiscal como Herramienta de Planificación Tributaria*, Trabajo Especial de Grado Post-Grado en Ciencias Contables FACES-ULA. Caracas no publicado

Providencia N° 003/2014, mediante la cual se fijan Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos, (2014 febrero 7) Gaceta Oficial N° 40.351, febrero 7, 2014

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, (Decreto N° 2507). (2003, septiembre 24), Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 5662 (extraordinario), setiembre 24, 2003.

Sampieri, Roberto (1991), *Metodología de la Investigación*, McGraw Hill, México: Naucalpan

Suárez, Niria (2011), *La investigación documental paso a paso*, Consejo de Publicaciones, Universidad de Los Andes. Venezuela: Mérida

Sutherland Manuel (2016), *Venezuela: Causas reales de la inflación. La crisis y la alocada emisión de dinero*, Escrito sin permiso, [documento en línea] Disponible en: <http://www.sinpermiso.info/textos/venezuela-causas-reales-de-la-inflacion-la-crisis-y-la-alocada-emision-de-dinero>, [consulta: abril 2018]

Rebolledo, Guillermo (2013), *Modelo Cuasi experimental para la enseñanza y aprendizaje de la metodología de investigación socioeconómica. Método docente algorítmico*, Primera Edición, Serie Menor Consejo de Publicaciones ULA - FACES ULA - BCV, Volumen 7, Venezuela: Mérida.

Ruiz Olabuenaga, y otros (1989). *La descodificación de la vida cotidiana. Bilbao*, Publicaciones de la Universidad de Deusto.

Taylor, S. y Bogdan (1986), *“Introducción: ir hacia la gente”, en Introducción a los métodos cualitativos de investigación*. Disponible en: <http://ulloavision.org/archivos/antologias/meto2>, [Consulta: marzo 2018]

Trejo, José (2016), *Cuaderno Tributario Nro. 3: Ajuste Fiscal por Efectos de la Inflación. Un enfoque integral*. Versión 2015-2016. FUNDICES-VENEZUELA

Villegas, Xavier (1974), *Método práctico para la contabilidad de costos construcción: caminos, obras portuarias, edificios, etc*, Compañía Edit Continental, México: Calzada de Tlalpan.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

ANEXO 1

INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN (LA ENTREVISTA)

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

La entrevista fue realizada al Licenciado en Contaduría Pública de la Empresa Constructora, SA, quien ejerce el cargo de contador en la misma; el cual se efectuó con el objetivo de realizar un estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en la estructura de costos de las obras en proceso de la Empresa Constructora, S.A. Cabe destacar que la información suministrada será utilizada con fines académicos y estrictamente confidenciales.

ENTREVISTA

Se saludó cordialmente y se presentó ante el entrevistado, para el caso el Licdo. en Contaduría Pública de la empresa, a quien se le explicó que la entrevista tiene como propósito conocer el enfoque técnico y profesional que maneja la empresa en la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en la estructura de costos de las obras en proceso de la Empresa Constructora, SA. La hora de inicio de la entrevista fue 4 p.m.

GENERALIDADES

1. ¿La empresa se encuentra calificada como qué tipo de contribuyente, tiene alguna calificación especial?

2. ¿La empresa ha sido visitada por funcionarios del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en cuántas ocasiones, ha objetado acerca del cumplimiento tributario de la empresa, específicamente cuál?

A.- EN CUANTO A LA NATURALEZA CONTABLE DE LAS CONSTRUCCIONES INMOBILIARIAS EN PROCESO

3. ¿Basado en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIIF PYME), cómo clasifica los costos de las obras inmobiliarias en proceso?

4. ¿Al catalogar las partidas de obras de construcción en proceso, tiene en cuenta que las VEN-NIIF PYME, en su sección 13, denominada inventarios, exceptúa a las obras en progreso que surgen de contratos de construcción?

5. ¿De acuerdo a las VEN-NIIF PYME cómo se miden los costos las obras inmobiliarias en procesos de la entidad, cuando su destino es la venta?

6. ¿La empresa cuenta con un sistema que registre el control cronológico de las partidas auxiliares que identifiquen específicamente los costos individuales de una obra inmobiliaria en construcción?

B.- EN CUANTO MÉTODO DE AJUSTE POR INFLACION FISCAL DE LAS CONSTRUCCIONES INMOBILIARIAS EN PROCESO

7. ¿Para realizar el proceso de ajuste por inflación fiscal de las obras inmobiliarias en proceso de la empresa, que método de valoración utiliza, el costo promedio o la metodología de precios específicos?

8. ¿Por qué considera que el método utilizado para ajustar por inflación fiscal de las obras inmobiliarias en proceso es el indicado?

9. ¿Por qué contablemente utiliza el método de costos por identificación específica y fiscalmente no considera el método?

10. ¿En la visita realizada por el funcionario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), objetó el método utilizado en para el ajuste por inflación fiscal?

C.- EN CUANTO A LA INCIDENCIA DEL MÉTODO DE AJUSTE POR INFLACION FISCAL DE LAS CONSTRUCCIONES INMOBILIARIAS EN PROCESO EN EL RESULTADO FISCAL

11. ¿Considera usted que el método utilizado para el ajuste por inflación fiscal de las obras inmobiliarias en proceso se ajusta al principio constitucional tributario de capacidad contributiva?

12. ¿Considera usted si al utilizar el método por identificación específica, para el ajuste por inflación fiscal de las obras inmobiliarias en proceso tendrá un efecto significativo en la determinación de la renta gravable de la entidad que pueda afectar el capital de trabajo de la misma?

D.- EN CUANTO A LA PROPUESTA DEL ESTUDIO DE LA APLICABILIDAD DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL EN LA ESTRUCTURA DE COSTOS DE LAS OBRAS EN PROCESO DE LA EMPRESA CONSTRUCTORA, SA

13. ¿En virtud de la posición de la empresa en cuanto al sistema de medición de costos de las obras inmobiliarias en proceso y su efecto en la determinación del Impuesto Sobre La Renta, cree que es necesario plantear una propuesta para el estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal en la estructura de costos de las obras en proceso de la Empresa Constructora, SA?

ANEXO 2

VALIDACION DEL INSTRUMENTO DE INVESTIGACION (LA ENTREVISTA)

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

INSTRUMENTO PARA LA VALIDACION DE LA ENTREVISTA

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	EXCELENTE	BUENO	REGULAR	DEFICIENTE
Presentación del Instrumento	✓			
Claridad en la redacción de los ítems		✓		
Pertinencia de las variables con los indicadores		✓		
Relevancia del Contenido		✓		
Factibilidad de la aplicación	✓			

Apreciación cualitativa:

Las preguntas que plantea el instrumento son adecuadas a la información que se necesita

Observaciones: Debería revisarse la pregunta 9, por lo que considero que la misma da por hecho que el método utilizado es el de identificación específica (cruzar con pregunta 7)

Validado por: Víctor Molina | C.I. N°: 8031924

Profesión: Contador Público

Lugar de Trabajo: ULA (FACES)

Cargo que desempeña: Dir. Presupuesto

Firma:



C.C.Reconocimiento

1.- Identificación del experto

Nombre y Apellido:

Victor Molina

Institución donde trabajo:

ULA

Título de pregrado:

Contador Público

Institución donde lo obtuvo:

ULA

Año: 1990

Título de Post-grado:

Magister en Ciencias Contables

Institución donde lo obtuvo:

ULA

Año: 2001

Trabajos Publicados:

Varios (En Materia Laboral, Financiera)

Instrumento para la validación de la entrevista

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	EXCELENTE (4)	BUENO (3)	REGULAR (2)	DEFICIENTE (1)
Presentación del Instrumento				
Claridad en la redacción de los ítems				
Pertinencia de las variables con los indicadores				
Relevancia del Contenido				
Factibilidad de la aplicación				

VALIDACION DE LA ENTREVISTA

PLANILLA DE VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO

ITEM	ESCALA				OBSERVACIONES
	DEJAR	MODIFICAR	ELIMINAR	INCLUIR	
1	✓				
2	✓				
3	✓				
4	✓				
5	✓				
6	✓				
7	✓				
8	✓				
9					Revisar
10	✓				
11	✓				
12	✓				
13	✓				

Código de Identidad N°

Sexo M F

Cuipo

Lugar de Trabajo

Dirección

Teléfono fijo

Teléfono móvil

Dirección electrónica

Firma del Validador

INSTRUMENTO PARA LA VALIDACION DE LA ENTREVISTA

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	EXCELENTE	BUENO	REGULAR	DEFICIENTE
Presentación del Instrumento	✓			
Claridad en la redacción de los ítems	✓			
Pertinencia de las variables con los indicadores	✓			
Relevancia del Contenido	✓			
Factibilidad de la aplicación	✓			

Apreciación cualitativa:

Excelente Instrumento!.

Reúne la Correlación Necesaria entre los
Objetivos, Variables y lo que se aspira
medir en la respectiva Investigación.

Observaciones:

Validado por: Dra Nancy Díaz

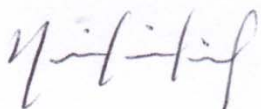
C.I. N°: 8011224

Profesión: Docente - Investigadora

Lugar de Trabajo: UNEFA

Cargo que desempeña: Investigación

Firma:



1.- Identificación del experto

Nombre y Apellido: Dra. Nancy Díaz

Institución donde trabajo: UNEFA

Título de pregrado: Licda en Educación.

Institución donde lo obtuvo: ULA

Año: 1986

Título de Post-grado: Dra. en Educación. Posdoctoral en Desarrollo Humano (ULA) G. de la Educ (UBA) Educ. Superior (URBE)

Institución donde lo obtuvo: ULA-UBA-URBE

Año: 2004-2016-2012 - 2010

Trabajos Publicados: Paradigmas de la Investigación a través del Método.

2) Competencias en la Formación Universitaria del Profesional del S. XXI

Instrumento para la validación de la entrevista

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	EXCELENTE (4)	BUENO (3)	REGULAR (2)	DEFICIENTE (1)
Presentación del Instrumento	✓			
Claridad en la redacción de los ítems	✓			
Pertinencia de las variables con los indicadores	✓			
Relevancia del Contenido	✓			
Factibilidad de la aplicación	✓			

2. Juicio de expertos:

En líneas generales, considera que los indicadores de las variables están inmersos en su contexto teórico de forma:

Suficiente: ✓ Medianamente Suficiente: _____ Insuficiente: _____

Observaciones:

Muy Completo!

Considera que los reactivos de la entrevista miden los indicadores seleccionados para la variable de manera:

Suficiente: ✓ Medianamente Suficiente: _____ Insuficiente: _____

Observaciones:

El instrumento diseñado mide la variable de manera:

Suficiente: ✓ Medianamente Suficiente: _____ Insuficiente: _____

Observaciones:

El instrumento diseñado es:

Muy Completo!

VALIDACION DE LA ENTREVISTA

PLANILLA DE VALIDACION DEL INSTRUMENTO

ITEM	ESCALA				OBSERVACIONES
	DEJAR	MODIFICAR	ELIMINAR	INCLUIR	
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					

Bdigital.ula.ve

Cédula de Identidad N° 00000000

Sexo M F

Profesión Investigadora

Lugar de Trabajo UDESA

Ubicación Sector La Lirio

Teléfono fijo 0281 244 0351

Teléfono móvil 04166433602

Correo electrónico nancy.cabrera@hotmail.com

Firma del validador

C.C.Reconocimiento

PLANILLA DE VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	E	B	R	D
Presentación del Instrumento	↓			
Claridad en la redacción de los ítems	↓			
Pertinencia de las variables con los indicadores	✓			
Relevancia del Contenido	✓			
Factibilidad de la aplicación	✓			

E = EXCELENTE

B = BUENA

R = REGULAR

D = DIFICIENTE

OBSERVACION AL INSTRUMENTO

Nombres y Apellidos: Dra Nancy Díaz

Cédula de Identidad N°: 8011224

Sexo: M: F: ✓

Ocupación: Investigadora

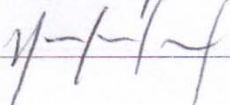
Lugar de Trabajo: UNEFA

Dirección: Sector la Liria

Teléfono fijo: 0274 2440351

Teléfono móvil: 04166332502

Dirección electrónica: nancycdiaz1@hotmail.com

Firma del Validador: 

VALIDACION DE LA ENTREVISTA

VALIDACION DE LA ENTREVISTA

ITEM	ESCALA				OBSERVACIONES
	DEJAR	MODIFICAR	ELIMINAR	INCLUIR	
1	✓				
2	✓				
3	✓				
4	✓				
5	✓				
6	✓				
7	✓				
8	✓				
9	✓				
10	✓				
11	✓				
12	✓				

Desearía Incluir	Cómo lo modificaría

INSTRUMENTO PARA LA VALIDACION DE LA ENTREVISTA

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	EXCELENTE	BUENO	REGULAR	DEFICIENTE
Presentación del Instrumento		✓		
Claridad en la redacción de los ítems		✓		
Pertinencia de las variables con los indicadores	✓			
Relevancia del Contenido		✓		
Factibilidad de la aplicación		✓		

Apreciación cualitativa: El instrumento está de acuerdo con los objetivos de la investigación

Observaciones:

Validado por: Neyddy Rivas C.I. N°: 12.776.505

Profesión: Lcda. Estadística / Lcda Educ. Matemática

Lugar de Trabajo: Zona Educativa N°14 Miraflores / UNELLEZ.

Cargo que desempeña: Coordinadora Regional de Recursos Aprendizaje Estadística / Matemática

Firma:

Lcda. Neyddy C. Rivas R.
Estadística y Educación
C.I. 12.776.505

C.C.Reconocimiento

1.- Identificación del experto

Nombre y Apellido: Neidy Giron
 Institución donde trabajo: Zona Educativa N° 14 Mérida / UNELLEZ
 Título de pregrado: Lda Estadística / Lda en Educación Matemática
 Institución donde lo obtuvo: ULA / UNICA / UPEL Año: 2004/2009/2012
 Título de Post-grado: Magister en Gerencia y Liderazgo en la Educación
 Institución donde lo obtuvo: UFT. Año: 2014
 Trabajos Publicados: _____

Instrumento para la validación de la entrevista

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	EXCELENTE (4)	BUENO (3)	REGULAR (2)	DEFICIENTE (1)
Presentación del Instrumento		✓		
Claridad en la redacción de los ítems		✓		
Pertinencia de las variables con los indicadores	✓			
Relevancia del Contenido		✓		
Factibilidad de la aplicación		✓		

2. Juicio de expertos:

En líneas generales, considera que los indicadores de las variables están inmersos en su contexto teórico de forma:

Suficiente: X Medianamente Suficiente: _____ Insuficiente: _____

Observaciones: Coincide con los objetivos de la investigación

Considera que los reactivos de la entrevista miden los indicadores seleccionados para la variable de manera:

Suficiente: X Medianamente Suficiente: _____ Insuficiente: _____

Observaciones: porque coincide con las variables de estudio en la investigación

El instrumento diseñado mide la variable de manera:

Suficiente: X Medianamente Suficiente: _____ Insuficiente: _____

Observaciones: porque se pudo evidenciar el estudio de la aplicabilidad del ajuste por inflación fiscal

El instrumento diseñado es:

VALIDACION DE LA ENTREVISTA

PLANILLA DE VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO

ITEM	ESCALA				OBSERVACIONES
	DEJAR	MODIFICAR	ELIMINAR	INCLUIR	
1	X				
2	X				
3		X			
4	X			X	
5	X			X	
6	X				
7	X				
8		X			
9	X				
10	X				
11	X				
12		X			
13	X				

PLANILLA DE VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	E	B	R	D
Presentación del Instrumento	X			
Claridad en la redacción de los ítems		X		
Pertinencia de las variables con los indicadores		X		
Relevancia del Contenido	X			
Factibilidad de la aplicación	X			

E = EXCELENTE

B = BUENA

R = REGULAR

D = DIFICIENTE

OBSERVACION AL INSTRUMENTO

El instrumento se estructuró por partes de acuerdo con los objetivos de la investigación

Nombres y Apellidos: Neyddy Rivas

Cédula de Identidad N°: 12.776.505

Sexo: M: F: X

Ocupación: Universitaria (Docente)

Lugar de Trabajo: Zona Educativa 1A Mérida

Dirección: Av. 4 Edif. Avge 3° Piso - Mérida

Teléfono fijo: Teléfono móvil: 0414-4331041

Dirección electrónica: neyddy.rivas@gmail.com

Firma del Validador: [Firma]
 Lda. Neyddy E. Rivas R.
 Estadística y Educación
 C.I.: 12.776.505

ANEXO 3

DECISIÓN N° 031-2015
DE JUZGADO SUPERIOR CONTENCIOSO TRIBUTARIO
DE LA REGIÓN LOS ANDES DE TÁCHIRA,
DE 25 DE FEBRERO DE 2015

C.C.Reconocimiento

Decisión nº 031-2015 de Juzgado Superior Contencioso Tributario de la Región los Andes de Táchira, de 25 de Febrero de 2015

Procedimiento:	Recurso Contencioso Tributario
Ponente:	Ana Beatriz Calderón Sánchez
Número de Expediente:	2979
Fecha de Resolución:	25 de Febrero de 2015
Emisor:	Juzgado Superior Contencioso Tributario de la Región los Andes

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

TRIBUNAL SUPERIOR DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

DE LA REGION LOS ANDES

204° Y 155°

En fecha 26 de marzo de 2014, este tribunal dio entrada al Recurso Contencioso Tributario interpuesto por los ciudadanos F.A.R. NIETO Y M.R.V., titulares de las cédulas de identidad Nros V – 5.021.874 y V-14.941.231, en su carácter de apoderados judiciales de la Sociedad Mercantil CONSTRUCTORA ORIÓN C.A, inscrita en el Registro de Información Fiscal N° J-09002172-8, en contra de la Resolución Nro SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2014/00292/03, emitida por el Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria de la Región los Andes (F – 153).

En fecha 13 de junio de 2014 este tribunal dicta sentencia de admisión del Recurso Contencioso Tributario y negó la suspensión de efecto. De igual forma ordenó notificar al Procurador de la República Bolivariana de Venezuela, (F-161).

En fecha 19 de junio de 2014, la abogada ciudadana M.R.V. apeló la medida cautelar de suspensión de efecto (F-164).

En fecha 26 de junio de 2014, los apoderados judiciales de la Sociedad Mercantil consignaron escrito de promoción de pruebas con anexos (F-165).

En fecha 01 de julio de 2014, el ciudadano abogado O.R., consignó escrito de promoción de pruebas (F-184).

En fecha 08 de julio de 2014, mediante auto se admitieron las pruebas (F-190).

En fecha 25 de julio 2014, se nombró mediante acta los expertos (F-194).

En fecha 29 de julio de 2014, este tribunal oyó la apelación en un solo efecto (F-199).

En fecha 04 de agosto de 2014, se libró acta de juramentación (F-204).

En fecha 15 de octubre de 2014, los contadores designados para practicar la experticia solicitaron prórroga para presentar el informe (F-208).

En fecha 22 de octubre de 2014, mediante auto se acordó la prorroga (F-209).

En fecha 01 de diciembre de 2014, el apoderado judicial de la República Bolivariana de Venezuela consignó escrito de informes (F-214).

En fecha 02 de diciembre de 2014, el apoderado judicial de la Sociedad Mercantil consignó escrito de informes (F-224).

En fecha 14 de enero del 2015, la causa entró en estado de sentencia. (F-242).

I

HECHOS Y FUNDAMENTOS DEL RECURSO

PRIMERO

FALSO SUPUESTO POR ERRONEA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTICULOS 90 Y 91 DE LA LEY DE ISLR Y DE LAS PROVIDENCIAS 0257 Y 1677 DEL SENIAT PARA RECHAZAR LAS DEDUCCIONES IMPUTADAS POR LA CONSTRUCTORA, REFLEJADOS EN LAS FACTURAS QUE, SEGÚN LA RESOLUCION NRO 3:

1. No cumple con los requisitos legales.
2. No tienen ninguna validez, se les considera falsas y la derogación no ha tenido respaldo documental.
3. Para que las facturas sean acreditadas como soportes de los registros contables y de la determinación del tributo deben cumplir con las formalidades establecidas en las leyes y reglamentos. falta de aplicación del artículo 27 de la ley de ISLR, numeral 22. violación del principio de capacidad contributiva y del derecho a la defensa, previstos en los artículos 316 y 49 de la constitución nacional. nulidad absoluta por aplicación de los artículos 25 de la constitución nacional, 240.01 del COT y 19.1 de la ley orgánica de procedimientos administrativos.

Consideran los apoderados judiciales de la Sociedad Mercantil que los unidos requisitos que condicionan la deducción de un gasto o imputación de un costo son aquellos que comprometen las el control de la Administración Tributaria. De ahí que, exponen que la Administración Tributaria no evaluó los requisitos omitidos así como los de documentos que reflejan erogaciones de honorarios profesionales.

Expresan que la empresa posee los documentos que comprueban la realización de los gastos, así como la deducibilidad de los mismos. Reiteran que la Administración Tributaria rechazó los gastos en virtud de simple omisión de requisitos formales o por no presentar las facturas, enervando así el derecho a la defensa y el principio de capacidad contributiva de su representada.

Por tales motivos, solicitan de declare con lugar el recurso y en consecuencia la nulidad de la Resolución Nro 03.

SEGUNDO

FALSO SUPUESTO DE HECHO POR ERRADA INTERPRETACIÓN DE LA PARTIDA "OBRA EN PROCESO" COMO INVENTARIO EN PROCESO Y NO COMO CONSTRUCCIONES EN PROCESO. CONSECUENTEMENTE FALSO SUPUESTO DE DERECHO POR

A) Indebida aplicación del artículo 182 de la ley de ISLR y 119 de su reglamento para justificar erróneamente que la partida "obras en proceso" debía reajustarse fiscalmente por inflación con base en saldos totales al final y al inicio del ejercicio económico (masa monetaria)

B) Infracción por falta de aplicación del artículo 93 parágrafo único del Reglamento de la LISLR, que establece la metodología del reajuste regular de los costos de inversión de las obras inmobiliarias en proceso atendiendo a las fechas reales de adquisición. violación del principio de reserva legal tributaria. Nulidad absoluta por aplicación de los artículos 25 de la Constitución Nacional, 240. 1 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Consideran que la Administración Tributaria llegó a conclusiones equivocadas al analizar la naturaleza contable de los costos de inversión y producción de las obras inmobiliarias en proceso ejecutadas. Consideran que los costos de las obras en proceso son activos distintos a los productos en comercialización. Alegan la indebida aplicación del artículo 182 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 119 de su reglamento.

TERCERO

ILEGALIDAD E INCONSTITUCIONALIDAD, AL ESTIMAR ERRONEAMENTE QUE LA CONSTRUCTORA COMETIÓ INTENCIONALMENTE EL ILÍCITO TIPIFICADO EN LOS ARTICULOS 111 Y 104 DEL COT. FALTA DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 49.2 DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL, DEL ARTÍCULO 79 DEL MENCIONADO CÓDIGO Y DEL ARTÍCULO 60 DEL CÓDIGO PENAL.

Ello al suponer la Administración Tributaria que su representada cometió de manera intencional los ilícitos tipificados en los artículos 111 y 104 del Código Orgánico Tributario sin prueba alguna.

CUARTO

ILEGALIDAD E INCONSTITUCIONALIDAD AL CONSIDERAR PUNIBLES LOS HECHOS SUPUESTAMENTE COMETIDOS...AUSENCIA DE CUMPLIMIENTO RESPECTO DEL HECHO SUPUESTAMENTE COMETIDO POR SU REPRESENTADA. INDEBIDA APLICACIÓN DE LOS ARTICULOS 111 Y 104 DEL COT. FALTA DE APLICACIÓN DE LOS ARTICULOS 49 (2) DE LA CONSTITUCION NACIONAL, 79 DEL MENCIONADO CÓDIGO Y 61 DEL CÓDIGO PENAL.

Expresa que al acto administrativo se encuentra viciado de nulidad al suponer punible el ilícito tipificado den los artículos 111 y 104 del Código Orgánico Tributario

QUINTO

INCONSTITUCIONALIDAD, POR ENTENDER APLICABLE EL Artículo 94 DEL COT A LOS FINES DE LA ACTUALIZACION MONETARIA DE LA CUANTIA DE LAS SANCIONES SUPUESTAMENTE APLICABLES A LA CONSTRUCTORA. INDEBIDA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 94 DEL COT. FALSA APLICACIÓN DE LOS ARTICULOS 24 Y 49 (6) DE LA CONSTITUCION NACIONAL. EXTRALIMITACIÓN DE ATRIBUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, AL APLICAR UNA NORMA EVIDENTEMENTE INCONSTITUCIONAL

A. que se aplicó de forma indebida el Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, puesto que no se aplicó la unidad tributaria vigente para el momento que acaecieron los hechos sino la vigente al momento de emitir la Resolución que impugnaron.

SEXTO

FALSO SUPUESTO DE DERECHO, AL INTERPRETAR ERRONEAMENTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA QUE LA CONSTRUCTORA DEBE INTERESES MORATORIOS, TANTO POR LA IMPROCEDENCIA DE LOS CONCEPTOS DE REPARO, COMO POR LA FALTA DE COMPROBACIÓN DEL CARÁCTER CULPOSO DEL SUPUESTO RETARDO EN EL PAGO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA SUPUESTAMENTE INCUMPLIDA, INDEBIDA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 66 DEL COT.

En virtud que fueron calculados desde la fecha en que supuestamente se venció el plazo para la respectiva declaración y pago del impuesto sobre la renta del año 2009 hasta la fecha que se

emitió el acto administrativo que aquí se revisa. Además de ello insiste que no existe diferencia de impuesto alguno por tanto existe indebida aplicación del Artículo 66 del Código Orgánico Tributario.

SEPTIMO

IMPROCEDENCIA DE LAS MULTAS IMPUESTAS A LA CONSTRUCTORA POR CUANTO EN EL PRESENTE CASO APLICA LA EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA RELATIVA AL ERROR DE DERECHO EXCUSABLE CONFORME A LO PREVISTO EN EL COT.

Por considerar que la norma que se aplicó para la determinación del reajuste por inflación fiscal de las construcciones en proceso era el Artículo 93 parágrafo único del Reglamento de Ley de Impuesto sobre la Renta, atendiendo a cada una de las fechas reales de adquisición de los activos y costos incorporados, de acuerdo a lo expuesto a lo largo del presente escrito recursivo.

II

ACTO RECURRIDO

La Administración Tributaria emitió Resolución Culminatoria de Sumario Nro SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2014/00292/03 en fecha 11 de enero de 2014 fundamentándose en los siguientes términos:

...omissis...

En relación al falso supuesto alegado por el contribuyente por errada interpretación de los artículos 90 y 91 de la ley de ISLR, alude el J. del sector de tributos internos que las providencias 257 y 1677 vigentes para el periodo investigado establecen los requisitos que deben cumplir las facturas, pues para que un costo o un gasto sea admitido se debe demostrar su casualidad, normalidad y su necesidad, ocurridos en el país y cuya finalidad sea la de producir un enriquecimiento, además de otras formalidades de control fiscal legalmente establecidas. A lo que se le adiciona, que desde el punto de vista contable como fiscal, para que un costo o gasto se considere causado se debe haber cumplido con ciertas exigencias previstas por dicha ley: de esta manera y de la correcta comprobación de dichos supuestos dependerá su admisibilidad.

Expresa igualmente que para probar el costo o gasto las facturas deben poseer el Registro de Información Fiscal (RIF), y de conformidad a lo que establece las providencias arriba mencionadas. De ahí que, consideró, procedente la diferencia de impuesto objetada en el reparo por la cantidad de cuarenta y dos mil ochocientos dos con setenta y seis céntimos (Bs. 42.802,76).

Así mismo es de la convicción que el hecho que las facturas que soporten los costos o gastos deben poseer los requisitos, porque de lo contrario desnaturaliza el contenido de ellas, lo que impide la labor de recaudación del impuesto y control del mismo.

En relación a la inconstitucionalidad e ilegalidad del rechazo de gastos de la empresa por parte de los fiscales actuantes por incurrir en violación del principio de la capacidad contributiva y derecho a la defensa esgrimido por el recurrente, como expone que el hecho que las facturas no cumplan con los requisitos exigidos por las leyes que regulan la materia no tienen validez alguna, puesto que se consideran como no fidedignas o falsas, de ahí que, con ellas no se pueden demostrar la procedencia de un costo u gasto. De igual forma, considera que el acto administrativo levantado garantizó el derecho a la defensa al contribuyente.

En lo que respecta que la actuación fiscal "al levantar el acta de reparo vicia por un falso supuesto de derecho por indebida aplicación del Artículo 182 de la ley de ISLR y 119 de su reglamento, para justificar erróneamente que la partida obras en proceso debía reajustarse fiscalmente por inflación con base en masa monetaria y por falta de aplicación del Artículo 93 parágrafo único del reglamento de la ley del ISLR que establece la metodología del reajuste regular de los costos de

inversión de las obras inmobiliarias en proceso atendiendo a las fechas reales de adquisición, violación del principio de reserva legal tributaria y nulidad absoluta por la aplicación de los 25 (sic) de la constitución nacional, 240.1 del Código Orgánico Tributario y artículo 19 numeral 1 de la ley orgánica de procedimientos administrativos”, expresa que las obras de la constructora bajo estudio “deben ser consideradas como costos de inversión y no como inventario y las obras en proceso deben atender a lo previsto en el Artículo 93 parágrafo único del reglamento de la ley de impuesto sobre la renta, en materia de ajuste por inflación”.

De igual forma, sostiene que en el presente caso no existe una errónea aplicación del Artículo 182 de la ley del impuesto sobre la renta y 119 de su reglamento, en virtud que el fiscal actuante utilizó la información que se reflejaba en el balance general histórico y actualizado al cierre de los ejercicios 2008 y 2009, donde expone que “clasifica dentro de sus activos fijos, la cuenta de obras en proceso, al cierre del ejercicio fiscal 2008 registra un inventario final histórico de obras en proceso de bolívares treinta y un millones seiscientos cuarenta y un mil ciento cuarenta y seis (Bs. 33.641.146,00), observándose de igual manera que registra un inventario de obras en proceso histórico del cierre del mismo ejercicio 2009, por un monto de bolívares cuarenta y dos millones quinientos seis mil seiscientos ochenta y cinco con cuarenta y un céntimos (Bs 42.506.685,41) que al aplicarle la actuación fiscal el factor de actualización del ejercicio 2009 correspondiente, suma un reajuste por inflación de los inventarios para el ejercicio investigado de bolívares nueve millones cincuenta y cuatro mil doscientos ochenta y ocho con setenta y tres céntimos (Bs. 9.054.288,73). Que representa el reajuste de los inventarios para el ejercicio 2009 de la contribuyente investigada, Por lo expuesto anteriormente si es la contribuyente...la que registra en su balance general en su partida de activo la cuenta de inventario de obras en proceso correctamente, por ser una empresa cuya actividad en (sic) en la construcción de bienes inmuebles para la venta, mal pudiera posteriormente caracterizar las obras en proceso como costo de inversión.

Continua exponiendo que “de lo anteriormente expuesto podemos aclarar que según lo esgrimido por la contribuyente al hacer mención de la norma internacional de contabilidad N° 2, para refutar la caracterización hecha por la actuación fiscal de los costos de producción de las obras en proceso como inventario y según su criterio los costos de producción de las obras en proceso deben ser consideradas es como costo de inversión. Al respecto la norma internacional de contabilidad N°2 define que el “inventario” tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios en la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta norma suministra una guía práctica para la determinación de este costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las formulas del costo que se usan para atribuir costos de los inventarios. Y según el alcance esta N. es de aplicación a todos los inventarios, excepto las obras en curso, resultantes de contratos de construcción...incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados...

Considera que, por cuanto la contribuyente no realiza contratos de construcción, no procede la excepción de las obras en curso resultantes de contratos de construcción alegada.

En relación a la usurpación del rango legal alegada, arguye que la actuación fiscal no violó el principio de reserva legal ya que los actos administrativos están ajustados a lo que establecen las leyes y reglamentos, garantizando así todos los preceptos constitucionales de la reserva legal tributaria.

De conformidad a todo lo anteriormente expuesto concluye así:

Confirmó el acta de reparo Nro SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/AF/ 2013/ISLR/00292/068 de fecha 31/07/2013...

1. IMPUESTO OMITIDO

EJERCICIO FISCAL IMPUESTO OMITIDO

01/01/2009 AL 31/12/2009 1.284.597,00

2. MULTA POR CONTRAVENCIÓN

...OMISSIS...

EJERCICIO FISCAL MULTA U.T VALOR DE LA UNIDAD TRIBUTARIA VIGENTE MULTA Bs

01/01/2009 AL 31/12/2009 22.233,41 107 2.378.974,83

3. MULTA POR ILÍCITO FORMAL

...OMISSIS...

NO PRESENTÓ EL LIBRO DE ACTAS DE JUNTAS DE ADMINISTRADORES ANTE LA FISCALIZACION

...OMISSIS...

SANCIÓN U.T VALOR DE LA UNIDAD TRIBUTARIA VIGENTE Bs MULTA Bs

10 U.T 107 1.070,00

4. INTERESES MORATORIOS

Además de la sanción determinada, es procedente la aplicación de intereses moratorios de conformidad con lo establecido en el Artículo 66 del Código Orgánico Tributario vigente...

...omissis...

Dichos intereses moratorios serán calculados desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo de cada periodo, de manera estimada hasta el 30/09/2013, determinados a la tasa activa promedio de los seis principales bancos comerciales y universales del país, en el entendido que se seguirán generando hasta la cancelación de la deuda.

5. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

... se procedió a señalar como responsables solidarios por los tributos multas y accesorios de los bienes que administren, reciban o dispongan, a los ciudadanos E.F.L.B., D.A.L.V.Y.E.A.L.V....

...OMISSIS...

EJERCICIO FISCAL IMPUESTO OMITIDO Bs MULTA ART 111 COT Bs MULTA ART 104
COT Bs INTERESES MORATORIOS Bs

01/01/2009 AL 31/12/2009 1.284.597,00 2.378.974,83 1.070,00 1.117.164,07

III.

VALORACIÓN DE LAS PRUEBAS DOCUMENTALES ANEXAS

PIEZA 1.

3.1 Documento Auténtico

(Folio 82- 85) Copia certificada del Instrumento Poder autenticado en la Notaria Pública cuarta del Estado Mérida, de fecha 13 de marzo de 2014, anotado bajo el N° 34, Tomo 27, que le otorga el ciudadano E.F.L. como representante judicial de la Sociedad Mercantil CONSTRUCTORA ORION C.A, a los abogados que actúan en la presente causa ciudadanos FRANCISCO RODRIGUEZ NIETO, A.B.M., J.C., JULIO PEREZ, M.R., J.J., J.D., FRANCISCO RODRIGUEZ, H.R., A.B., J.D., B.H., M.D.V., L.L., N. BRAVO E ISALEB RADA, para que representen, defiendan, sostengan todos los derechos, deberes e intereses de su representada.

3.1.1 Hechos que prueba el documento

Que los abogados arriba identificados, son representantes judiciales a la Sociedad Mercantil, que el poder fue otorgado cumpliendo los requisitos de ley.

3.2 Los documentos en copia simple

(F. 121 - 152), copias simples: de informe de contadores públicos, balance general 2012 y 2011, estado de ganancias y perdidas 2012 y 2011, estados del movimiento de las cuentas de patrimonio de las cuentas de patrimonio 2012 y 2011, notas a los estados financieros 2012 y 2011.

3.2.1 Hechos que prueba el documento

No se valora por que son documentos emitidos por terceros, que deben ser auditados, presentados en original y cumplir con las formalidades ya señaladas en las sentencias de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 2 de septiembre del 2004, N.. 1215, Distribuidora Kirios C.A.; ratificada en fallo 00133 de fecha 11 de febrero de 2004 Caso: Inversiones 33 C.A., y fallo 482 del 13 de abril del 2011 Caso: Distribuidora El Hogar de las Plantas C.A. y así se decide.

3.3 Los documentos doblemente consignados

(Folios 173 - 178), Y (Folios 304 -309) de la Pieza II expediente administrativo En estos folios reposan idénticas COPIAS SIMPLES DE FACTURAS Y COPIAS CERTIFICADAS CONFRONTADAS CON SU ORIGINAL POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA emitidas por soluciones ambientales Nros 000012, 000011 de fecha 12/02/2009, recibo de pago emitido por constructora O. al ciudadano F.G. por concepto de abono de obra terminada, sistema

administrativo Profit Plus de fecha 12/05/2009, factura Nro 000010 en el cual M.E.L. cancela honorarios profesionales al Constructora Orión, recibos de pago de constructora O. a la ciudadana M.G. por trabajo de desarrollo del modulo de ventas Profit (Nop 0-573).

3.3.1 Hechos que prueba el documento

Que la contribuyente realizó el gasto y canceló los servicios de honorarios profesionales al ciudadano F.G. y ciudadana M.G.. La empresa probó que el gasto es normal y necesario, además efectivamente canceló los montos de las facturas excluidas por la gerencia todo de conformidad con los criterios sentados por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia Sentencia N° 2.158 del 10/10/01, caso: H.F., S.A., sentencia N° 04581 de 30/06/05, caso: Cervecería Polar del Centro, C.A. y la sentencia N° 1877 de fecha 21-11-2007, caso: Servicios, Inversiones y Rentas, C.A. (SIRCA)

3.4 Expediente administrativo Pieza I

(Folio 01 - 31), copias certificadas de: Providencia Administrativa ISLR/00292, Acta de fiscalización Nro 000292/01 de fecha 02 de mayo de 2013, acta de recepción Nro 00292/02, acta de constancia 00292/03 de fecha 07 de mayo de 2013. Rif de la empresa y registro mercantil.

(Folios 32 – 151), copias certificadas de: balance general y estado de resultados del ejercicio al 31/12/2008, estado de cuentas de patrocino al 31 de diciembre 2008, balance general al 31/12/2009, mayor analítico estado al 31/12/2009, estado del movimiento de las cuentas del patrimonio, balance de comprobación del 01/12/2008 al 31/12/2008, y del 01/01/2009 al 31/12/2009, ajustes de los activos fijos empresariales 2008, plan de cuentas 06/05/2013, valor contable de activos 05/05/2013.

(Folios 152- 169), copias certificadas de facturas de compras Nro 00057, 000323, 22964, recibos de pago Nro 698 y 1250 primera y tercera parte adquisición compactadora. Facturas de compras Nros 000770, 000066, 000570, 0333, 000146, 121323, 011432, 00113294, 000104 y 00000133.

3.4.1 Hechos que prueban

Que en la empresa fue practicado un procedimiento de fiscalización sobre impuesto sobre la renta periodo 2009, en mayo del 2013, se le requirió toda las información fiscal, financiera y legal de la empresa la cual presentó faltando solo el libro de Acta de Junta de Administradores, la declaración estimada 2009 y no presento registro de entrada y salida de inventarios explicó que por la actividad de la empresa no se registran entrada ni salidas de los inventarios.

3.5 Carta de Constructora.

(Folios 172-251) carta explicativa emitida por Constructora Orión al Jefe de Tributos Internos Mérida, estados financieros 2009-2010, protocolizaciones 2009, Acta de requerimiento 04, Acta de recepción de junio 2013.

3.5.1 Hechos que prueba

Que Constructora Orión hace del conocimiento de del jefe del sector de Tributos Internos que su empresa en el periodo 01/01/2008 y el 31/12/2009 no realizó ninguna inversión, así como también que no se registra la entrada y salida del inventario por la naturaleza de la empresa y para el año 2009 no decretó dividendos, aumentó el capital social en el año 2009, así como también que no realizaron contrataciones con el estado venezolano, ni ente público, ni para un tercero. También se desprende que comunicaron que los reportes del 2009 tanto de obras como de oficina en medios magnéticos no podían cumplir con ese requerimiento puesto que para la fecha el servidor se encontraba averiado. Por ultimo, hace mención del método de depreciación que es en línea recta. Así mismo, que incorporo los terrenos que aparecen en balance de comprobación al costo de los edificios y presentó el registro contable por el ajuste, también que el procedimiento utilizado se encuentra en la hoja de trabajo, que se presento a la gerencia Actualización de Activo Fijo y obras en proceso que forman parte del libro de ajuste por inflación. Asimismo, explica el procedimiento para determinar el costo de los apartamentos vendidos. La diferencia entre el mayor analítico y el valor declarado en la declaración ISR 2009 se debe por ajuste manual al momento de registrar las protocolizaciones de la obra Puesta del Sol II la cual se cargo a Puesta del Sol I.

3.6 Expediente administrativo Pieza II

(Folios 253 – 213), copias certificada de: Mayor analítico año 2009, C. de pago Nro 1140 a la ciudadana M.G. por honorarios profesionales, factura Nro 2010 de fecha 06/11/2009 emitida a Constructora Orión por concepto de honorarios profesionales, C. de pago Nro 2729 por concepto de honorarios profesionales del proyecto de calculo estructuras de residencias magnolia plaza, acta de constancia de fiscalización Nro 000292/10 de fecha 17 de julio de 2013, factura Nros 00012 y 00011 de soluciones ambientales emitida a Constructora Orión de fecha 12/02/2009 primer pago estudio impacto ambiental proyecto residencial, comprobante de pago Nro 2759 honorarios profesionales pagados por Constructora Orión, comprobante 1734 tercer abono a trabajo de desarrollo del modulo de ventas P. a M.G., informe de revisión, acta de reparo Nro 00292/068. Documentos ya valorados.

(Folio 315 al Folio 470) Acta de reparo 068 notificada el 9 de setiembre del 2009, Auto de apertura de sumario y escrito de descargos y Resolución Culminatoria de Sumario notificada el 19 de febrero de 2014.

3.6.1 Hechos que prueba

Que al recurrente se le realizó un procedimiento de fiscalización, determinación del cual presento descargos y que fue resuelto por la Culminatoria de sumario, la cual confirmó el Acta de reparo.

A todos los anteriores documentos se les concede valor probatorio de conformidad con lo establecido en el artículo 429 del Código de Procedimiento Civil por remisión del artículo 237 del Código Orgánico Tributario

IV

INFORME DE EXPERTICIA CONTABLE

Los ciudadanos contadores públicos L.A.R.M. y F.L.S. titulares de la cédula de identidad Nros V-3.765.839, V-10.174.268 inscritos en el Colegio de Contadores Públicos del Estado Mérida bajo los números 6.168 y 22.481, practicaron prueba de experticia contable a la Sociedad Mercantil La Constructora Orión C.A, cuyos resultados procede el tribunal analizar, tomando en cuenta que la importancia de la experticia como medio de prueba, viene dada por el hecho de que el asunto del litigio se somete a la valoración de verdaderos especialistas que ponen a disposición del juez, en términos claros, precisos y breves los resultados obtenidos del peritaje correspondiente, teniendo en cuenta que aun cuando el Juez debe manejar una amplia gama de materias inherentes a los asuntos sujetos a su consideración, su conocimiento es superficial, por tanto es valido e incluso necesario el apoyo de un experto que guíe al juez en su decisión, para que esta se aproxime a la justicia material manteniéndose ajustada a derecho.

Siendo ello así, la experticia contable en los tributos como el Impuesto sobre la Renta, cobra vital importancia, debido a los estrechos puntos de contacto que tiene la ciencia contable y el derecho tributario, que sin duda plantea cuestiones de carácter absolutamente técnico, y solo mediante investigaciones y auditorias fiscales se pueden determinar las posibles irregularidades en el cumplimiento de la obligación tributaria y que en el caso de autos se corresponde a determinar los costos de obras inmobiliarias en procesos de la Sociedad Mercantil La Constructora Orión C.A, durante los ejercicios económicos 2008 y 2009. Concatenado lo anterior, en el caso bajo estudio, los expertos designados por la parte y el tribunal llegaron a las siguientes conclusiones:

Sobre LOS COSTOS DE OBRAS INMOBILIARIAS EN PROCESOS:

1. sobre verificar y dejar constancia que los costos invertidos y registrados en la partida contable "Inventario de productos en proceso", relativos a las obras en proceso de LA CONSTRUCTORA, tiene naturaleza contable de costos de inversión y producción de las obras inmobiliarias en proceso y no de inventarios de productos en proceso o productos terminados.

Concluyen que: Existe una correcta caracterización en la contabilidad financiera y fiscal de los costos de inversión de las obras inmobiliarias en proceso, en razón a ello consideran que los costos erogados y los activos adquiridos que se registraron como obras inmobiliarias en proceso debieron caracterizarse como costo de producción y no como inventario. (resaltado propio). Un ejemplo de ello es el registro de los costos de materiales, salarios y beneficios de los contratos de construcción a los obreros identificados con las siguientes partidas y códigos, extraídos del plan de cuentas general de la compañía.

PARTIDA CODIGO

Costo de Cabillas 1.3.2.01.01.01

Costo de Cemento 1.3.2.01.01.02

Costos de Cerámica 1.3.2.01.01.09

Costos de Drywall 1.3.2.01.01.15

Costos de Salarios 1.3.201.02.01

Costos de Beneficios del Contrato de Construcción 1.3.201.02.02

Además expresan que es técnicamente incorrecto caracterizar las obras inmobiliarias en proceso como inventario.

2. En relación a: Dejar constancia que las obras inmobiliarias en proceso solo representan los costos de inversión de aquellos bienes tangibles que para poder ser utilizado o puestos en funcionamiento como activo operativo deben ser parte de un inmueble acabado.

Dejan constancia que la empresa para el ejercicio fiscal 2009 tenían instalado un sistema de contabilidad de costos por ordenes especificas, sistema de inventario continuo para registros contables y control de cada proyecto de los costos de inversión incurridos, mano de obra, materiales y otros costos indirectos se contabilizan por separado, en atención a las fechas en que incurren.

PARTIDA CODIGO

Costo de Cabillas 1.3.2.01.01.01

Costo de Cemento 1.3.201.01.02

Costos de Cerámica 1.3.2.01.01.09

Costos de Drywall 1.3.2.01.01.15

Costos de Salarios 1.3.201.02.01

Costos de Beneficios del Contrato de Construcción 1.3.201.02.02

Expresan la fiabilidad y razonabilidad de la información contable y verdadera realidad contributiva de la empresa ya que permite identificar la afectación de la inflación sobre cada partida desde la fecha real de adquisición hasta el cierre del ejercicio económico.

3. Respecto a: Dejar constancia que las obras inmobiliarias en proceso, desde un punto de vista contable, no se pueden, ni deben capitalizar ni tampoco depreciar periódicamente, hasta tanto no se culmine el proceso de construcción y se encuentre totalmente operativo el activo construido.

Concluyen de igual manera que: Para la fecha de la revisión constataron que no existen proyectos de ejecución para uso de oficinas administrativas, sino solo proyectos de construcción para la venta, los cuales al ser vendidos se traslada su costo al estado de resultados, por lo tanto, mientras han sido costos de inversión cuyo registro contable y fiscal a sus fechas reales de adquisición, no se deprecian porque no son parte de un activo construido.

4. En relación a: Verificar y dejar constancia que la Constructora identificó de manera específica cada una de las fechas de adquisición, comprendiendo dentro de tal contrato, o inicio de los desembolsos para los costos de producción y activos de la obra en proceso, hasta la terminación de su construcción y disponibilidad para la venta una vez que recibe de parte de

las autoridades competentes el correspondiente permiso de habitabilidad, de acuerdo con la naturaleza de los costos de inversión y producción de las obras inmobiliarias.

...en el libro diario y mayor analítico todas las partidas contables que tienen la naturaleza de “costos de obras inmobiliarias en proceso” desde su adquisición tienen plenamente identificada la fecha de adquisición del costo de inversión erogado, así como el proyecto de construcción al cual pertenece el costo invertido, para de esta manera aplicar fácilmente el ajuste por inflación fiscal atendiendo a las fechas reales de adquisición del costo erogado, tal como obliga el Artículo 93 párrafo único del Reglamento de Ley de Impuesto sobre la Renta”

5. Sobre: Verificar y dejar constancia que la constructora procedió a (i) la identificación apropiada de los costos incurridos; (ii) la correcta valoración de tales costos, así como también de la utilidad o pérdida operativa, y (iii) la determinación del costo de venta fiscal de los inmuebles vendidos durante el ejercicio gravable correspondiente, con el subsecuente efecto de la renta neta gravable y correcta valoración de su capacidad contributiva de acuerdo con la naturaleza de los costos de inversión y producción de las obras inmobiliarias en proceso.

Concluyen:

Además, la preparación y presentación de los estados financieros...se realizan cumpliendo con los principios de contabilidad de aceptación general en la república Bolivariana de Venezuela con el fin de que dichos estados financieros, muestren la información razonable y confiable de la situación financiera y de sus resultados obtenidos para un determinado ejercicio fiscal gravable; para de esta manera elaborar y presentar la declaración definitiva de rentas al fisco nacional SENIAT, sobre la verdadera riqueza obtenida en el ejercicio fiscal correspondiente, y así lograr una medida más razonable y autentica de la capacidad contributiva y económica de la empresa.

6. - Con respecto a: Verificar y dejar constancia de que la constructora utilizó la metodología de ajuste por inflación atendiendo a la identificación específica de las fechas reales de adquisición lo cual supone la llevanza de la contabilidad con base en el sistema de inventario continuo, de acuerdo con la naturaleza de los costos de inversión y producción de las obras inmobiliarias en proceso.

Concluyen:

...omissis...

Consideran igualmente que: la Administración Tributaria no debe, ni puede exigir a la empresa la aplicación de la metodología de masa monetaria para el reajuste por inflación de las obras inmobiliarias en proceso por cuanto tal metodología no se adapta a su realidad contributiva, sin menoscabo de la flagrante violación del Artículo 316 de la Constitución Nacional.

...omissis...

Es preciso destacar que la capacidad económica exige gravar los rendimientos reales y no aquellos meramente ficticios o nominales (riqueza efectiva): (i) el impuesto sobre la renta no debe gravar la capacidad productiva, sino la riqueza obtenida efectivamente no cabe establecer presunciones de pleno derecho que imputen una riqueza meramente probable al contribuyente y (iii) no cabe gravar rendimientos puramente nominales. Esa exigencia técnica de gravar la capacidad económica real ha sido reconocida de manera pacífica y reiterada por nuestros tribunales de justicia y por la propia Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo.

Expresan que: La fiscal actuante en representación de la Administración Tributaria consciente que la Constructora Orión C.A, reajusta por inflación fiscal sus obras inmobiliarias en proceso y terminadas, atendiendo a las fechas reales de adquisición de cada activo o costo erogado individualmente, tomó como saldos reajustados el 31/12/2008 los determinados de acuerdo a la metodología de la empresa y los incorporó en la metodología de masa monetaria según se evidencia en su cédula de trabajo en las columnas F,G. y H, a sabiendas que ambas metodologías son totalmente diferentes en su proceder, es decir, el reajuste por inflación fiscal de las obras inmobiliarias de acuerdo al calculo de la fiscal actuante contiene datos de la metodología entendiendo a las fechas reales de adquisición (empresa 31/12/2008) y masa monetaria (Administración Tributaria), razón por el cual dicho procedimiento es totalmente inconsistente y por ende sus resultados obtenidos.

Por otro lado, la ciudadana experta H.C.F. de Paredes, titular de la cédula de identidad Nro V- 8.040.390, inscrita en el colegio de contadores públicos del Estado Mérida, bajo el Nro 6.135 emitió informe pericial bajo las siguientes conclusiones:

1. Sobre verificar y dejar constancia que los costos invertidos y registrados en la partida contable "Inventario de productos en proceso", relativos a las obras en proceso de LA CONSTRUCTORA, tiene naturaleza contable de costos de inversión y producción de las obras inmobiliarias en proceso y no de inventarios de productos en proceso o productos terminados.

Concluye:

Que las obras construidas y/o desarrolladas por la empresa corresponden a inventarios, que inicialmente forma parte de obras en proceso y que una vez terminadas, forman parte de un inventario de inmuebles disponibles para la venta.

2. En relación a: Dejar constancia que las obras inmobiliarias en proceso solo representan los costos de inversión de aquellos bienes tangibles que para poder ser utilizado o puestos en funcionamiento como activo operativo deben ser parte de un inmueble acabado.

Concluye:

La Constructora Orion C.A para el cierre del ejercicio 2009 no solo tenía obras en proceso sino que para el momento de la fiscalización tenía inmuebles terminados para la venta. Al estar terminadas forman parte del inventario de inmuebles. Ello lo evidenció en las protocolizaciones realizadas en los ejercicios anteriores.

3. Respecto a: Dejar constancia que las obras inmobiliarias en proceso, desde un punto de vista contable, no se pueden, ni deben capitalizar ni tampoco depreciar periódicamente, hasta tanto no se culmine el proceso de construcción y se encuentre totalmente operativo el activo construido.

Concluye:

Las obras que desarrolla la empresa son para la venta, lo que indica que no se capitalizan, ni se deprecian, como un activo.

4. En relación a: Verificar y dejar constancia que la Constructora identificó de manera específica cada una de las fechas de adquisición, comprendiendo dentro de tal contrato, o inicio de los desembolsos para los costos de producción y activos de la obra en proceso, hasta la terminación de su construcción y disponibilidad para la venta una vez que recibe de parte de las autoridades competentes el correspondiente permiso de habitabilidad, de acuerdo con la naturaleza de los costos de inversión y producción de las obras inmobiliarias.

Concluye:

Desde el punto de vista contable e histórico si se puede identificar los costos reales de las obras en proceso, ya que se registran las facturas y/o documentos de costos (materiales, mano de obra y otros costos) en cada uno de los meses en que se reciben dichos documentos y a cada una de las obras que tiene en proceso la constructora. .. Cuando se producen las ventas de los inmuebles se registra el % del costo determinado del inmueble vendido y transferido a la sección de costos tomando en consideración el momento total de todos los costos incurridos desde que inicia la obra hasta que termina, y este % se le asigna a cada inmueble vendido, no de manera específica se asigna el costo a cada apartamento, sino de manera proporcional a los metros cuadrados de construcción.

5. Sobre: Verificar y dejar constancia que la constructora procedió a (i) la identificación apropiada de los costos incurridos; (ii) la correcta valoración de tales costos, así como también de la utilidad o pérdida operativa, y (iii) la determinación del costo de venta fiscal de los inmuebles vendidos durante el ejercicio gravable correspondiente, con el subsecuente efecto de la renta neta gravable y correcta valoración de su capacidad contributiva de acuerdo con la naturaleza de los costos de inversión y producción de las obras inmobiliarias en proceso.

Concluye:

Los costos de un inmueble no se determinan de manera específica Artículo 23 de la Ley de ISLR.

Constató que la empresa utiliza el procedimiento que establece el Artículo ut supra

En relación a la determinación del costo de venta fiscal de los inmuebles vendidos durante el ejercicio gravable: ..se actualizan los costos incurridos específicamente en el año, sin tomar en cuenta el saldo actualizado acumulado que tiene la obra, disminuye en este momento un

% del costo actualizado de los API acumulados, procedimiento que no esta establecido en la ley, para este caso lo que se hace es desincorporar el activo –expresó-.

6. - Con respecto a: Verificar y dejar constancia de que la constructora utilizó la metodología de ajuste por inflación atendiendo a la identificación específica de las fechas reales de adquisición lo cual supone la llevanza de la contabilidad con base en el sistema de inventario continuo, de acuerdo con la naturaleza de los costos de inversión y producción de las obras inmobiliarias en proceso.

Concluye:

Que como ya lo ha reiterado la empresa ejecuta proyectos urbanísticos para la venta, determinándose así inconsistencias en materia de reajuste regular por inflación ya que la empresa considera obras en proceso por una parte y por la otra costos de inversión y producción de las obras inmobiliarias en proceso (inventarios), por el sistema de inventario por ordenes específicas que utilizan.

Expresa: Del estudio e interpretación de este Artículo 93, en la que se define lo que son construcciones en proceso, ya que expresa que una vez concluidas se capitalizan y se comienzan a depreciar, es decir se trata de construcciones en proceso de activos que una vez culminado van a formar parte de los activos como propiedad planta y equipo de la empresa para su uso en la producción o suministros de bienes o servicios, o para fines administrativos, y para el caso de la empresa Constructora Orión C.A. no se trata de activos para capitalizar y/o depreciar sino para la venta, es decir se trata de construcción de urbanismos que una vez concluidas pasan a formar parte del inventario disponible para la venta, es por ello que cuando se protocolizan los documentos por las ventas de inmuebles se traslada a respectivo costo a la sección costo de producción en el estado de ganancias y perdidas.

En el caso de esta empresa los activos no son capitalizables o depreciables sino son para la venta.

Por último manifiesta como experta que el procedimiento que debe utilizar la empresa es el sistema de reajuste regular por inflación, partida no monetaria como inventario.

En razón que el presente informe pericial cumple con los requisitos exigidos en el artículo 467 del Código de Procedimiento Civil, esta juzgadora le concede pleno valor probatorio y de el se desprende:

1) Que los costos registrados en la partida “Inventario de productos en Proceso” tiene naturaleza contable de costo de inversión: los expertos señalan que son costos y no inventario, agregando además que esta mal denominada la misma, la representante del SENIAT señala que son costos que forman parte de una partida de inventario en proceso y disponible para la venta.

2) Dejan constancia que las obras inmobiliarias solo representan costo de inversión que luego se traslada al inmueble acabado, a través de un sistema de inventarios de ordenes

especificas continuo y controlado para cada obra, la República observa que también hay obras terminadas por vender.

3) Dejan constancias que estas obras son para la venta ni se capitalizan, ni se deprecian ya que los mismos no están siendo utilizados para la producción de la renta.

4) Desde el punto de vista contable e histórico si se pueden identificar los costos reales ya que se registran cada mes que se reciben y en cada obra y se distribuyen al final de obra de manera porcentual, llevando una contabilidad de costo por órdenes específicas.

5) i.- Identifica apropiadamente los costos por cada obra. ii.- realiza la valoración de conformidad con el Artículo 23 de la LISR y el sistema de ajuste por inflación contenido en el 93 del reglamento. iii.- En cuanto al método del ajuste fiscal utiliza la metodología del Artículo 93 parágrafo único del reglamento.

6) La empresa realiza el ajuste por inflación como costo de inversión y no como inventario de productos.

V

INFORMES

Del Apoderado judicial de la República:

El ciudadano abogado O.A.R., titular de la cédula de identidad Nro V-9.208.565, inscrito en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el Nro 66.003, consignó escrito de informes en la que realiza una transcripción íntegra de las motivaciones para decidir de la Resolución Culminatoria de Sumario, no aportando opinión que coadyuven a la resolución del caso bajo estudio.

Del apoderado judicial de la Sociedad Mercantil CONSTRUCTORA ORION C.A

El ciudadano abogado J.P.D., titular de la cédula de identidad Nro V-17.645.825, inscrito en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el Nro 140.533, consignó escrito de informes en la que opina lo siguiente:

Sobre el vicio de falso supuesto, considera que los Artículo 90 y 91 de la ley de Impuesto sobre la renta y las providencias Nro 257 y 1677 no se puede interpretar enervando el valor probatorio de las facturas que representan costos en que incurrió la empresa, más aun cuando cumple los requisitos fundamentales para ser fidedigna. Además de ello, expone que los requisitos exigidos son a los fines de control fiscal que no tiene incidencia material sobre la veracidad del gasto del mismo. Expresa que la factura no es el único medio para demostrar el gasto, que existen de conformidad a la libertad probatoria notas de debito, contratos y demás documentos de asientos contables donde se evidencia la deducción de los gastos. Por otro lado transcribe textualmente los alegatos expuestos en el recurso contencioso tributario.

VI

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos en que fue emitido el acto recurrido, constituido por la Resolución Nro SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2014/00292/03, de fecha 11 de enero de 2014, emitida por el Servicio Nacional de Administración Tributaria Aduanera y Tributaria, y los argumentos y defensas expuestos por los apoderados judiciales de la contribuyente, así como también, de la República Bolivariana de Venezuela y los expertos contables, observa este Tribunal que la controversia planteada queda circunscrita a determinar los alegatos que se muestran a continuación en su orden:

PRIMERO

FALSO SUPUESTO POR ERRONEA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTICULOS 90 Y 91 DE LA LEY DE ISLR Y DE LAS PROVIDENCIAS 0257 Y 1677 DEL SENIAT PARA RECHAZAR LAS DEDUCCIONES IMPUTADAS POR LA CONSTRUCTORA, REFLEJADOS EN LAS FACTURAS QUE, SEGÚN LA RESOLUCION NRO 3:

4. No cumple con los requisitos legales.
5. No tienen ninguna validez, se les considera falsas y la erogación no ha tenido respaldo documental
6. Para que las facturas sean acreditadas como soportes de los registros contables y de la determinación del tributo deben cumplir con las formalidades establecidas en las leyes y reglamentos. Falta de aplicación del artículo 27 de la ley de ISLR, numeral 22. Violación del principio de capacidad contributiva y del derecho a la defensa, previstos en los artículos 316 y 49 de la Constitución Nacional. nulidad absoluta por aplicación de los artículos 25 de la Constitución Nacional, 240.01 del COT y 19.1 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Consideran los apoderados judiciales de la Sociedad Mercantil que los únicos requisitos que condicionan la deducción de un gasto o imputación de un costo son aquellos que comprometen el control de la Administración Tributaria. De ahí que, exponen que la Administración Tributaria, no evaluó los requisitos omitidos así como los documentos que reflejan erogaciones de honorarios profesionales.

Expresan que la empresa posee los documentos que comprueban la realización de los gastos, así como la deducibilidad de los mismos.

El apoderado judicial de la República Bolivariana de Venezuela, ratifica lo expuesto en la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo, en tal sentido señala que en el caso bajo estudio, la Ley de Impuesto Sobre la Renta aplicable en razón del tiempo, establecía una serie de requisitos y condiciones para la deducibilidad del gasto, así como para la estimación de los costos, a los fines de ser admitidos como tales en la deducción de la renta gravable declarada anualmente, en tal sentido cita el artículo 91 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, y conforme a las providencias administrativas 257 y 1677, vigentes para el periodo investigado, concluye que para que un costo o gasto sea admitidos debe demostrarse su causalidad, normalidad, necesidad, ocurrido en el país, y a los fines de producir un enriquecimiento, además de las formalidades de control fiscal legalmente establecidas, por lo cual considera que es procedente la diferencia objetada en el acta de reparo que suma la cantidad de Bs. 42.802,76; por presentar facturas que no cumplen con la totalidad de las exigencias establecidas en la Ley.

En cuanto a los gastos no soportados en las facturas que no cumple con la normativa sobre facturación establecidas por la Administración Tributaria en las providencias administrativas 257

y 1677, vigentes para el periodo investigado, considera procedente el rechazo realizado por la actuación fiscal de los gastos no soportados, que suman la cantidad de Bs. 17.000,00; conforme a lo establecido en el artículo 90 y 91 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, razón por la cual desvirtúa el vicio de falso supuesto de derecho alegado por errada interpretación de la norma.

Ahora bien, observa esta Juzgadora de las actas procesales que conforman el expediente administrativo que la Administración Tributaria, en cuanto a la partidas de gastos, consideró las mismas no procedentes por cuanto las facturas consignadas no cumplían con los requisitos, y por cuanto la partida de honorarios profesionales no se encontraba soportadas con las facturas correspondientes, procediendo a desincorporar los mismos de los gastos incluidos dentro de la partida de deducciones y declarados por el sujeto pasivo para el ejercicio fiscal 2009 de Impuesto Sobre la Renta.

En tal sentido, es imprescindible traer a colación el criterio expuesto por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con respecto, referente al principio de la libertad probatoria, en el cual se deja sentado que los contribuyentes puede utilizar todos los medios legales nominados e innominados para desvirtuar, la presunción que opera en su contra conforme a lo establecido en el Código Civil, y en el de Código de Procedimiento Civil, debido a la remisión de la materia probatoria que establece el Código Orgánico Tributario.

La regla general es la admisión todos los medios de pruebas que sean legales, pertinentes y conducentes, la cual se aplica idénticamente al contencioso tributario, así lo señala la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Sentencia Nro. 0670 de fecha 08 de mayo de 2003. Caso: Banco Mercantil. con ponencia del MAGISTRADO PONENTE: L.I.Z., y la cual es del siguiente tenor:

.../...Conforme a nuestro ordenamiento jurídico procesal rige el denominado principio o sistema de libertad de medios de pruebas, según el cual las partes resultan legitimadas para elegir y promover los medios probatorios que consideren conducentes para la demostración de sus pretensiones, bien sea entre las denominadas pruebas libres o de aquellas expresamente establecidas en la ley. Asimismo, resulta común en la doctrina y jurisprudencia patria (en la cual se incluye la de este Alto Tribunal), el considerar que dicho sistema de libertad de pruebas resulta incompatible con cualquier limitación o restricción respecto a la admisibilidad del medio probatorio escogido por las partes, con la excepción de aquellos legalmente prohibidos o que resultaren inconducentes para la demostración de sus pretensiones, tal como se deduce de las previsiones contenidas en los artículos 395 y 396 del Capítulo II, relativo a los medios de prueba, su promoción y evacuación, del Título II del Código de Procedimiento Civil, que disponen:

Artículo 395: Son medios de prueba admisibles en juicio aquellos que determina el Código Civil, el presente Código y otras leyes de la República.

Pueden también las partes valerse de cualquier otro medio de prueba no prohibido expresamente por la ley, y que consideren conducente a la demostración de sus pretensiones. Estos medios se promoverán y evacuarán aplicando por analogía las disposiciones relativas a los medios de pruebas semejantes contemplados en el Código Civil, y en su defecto, en la forma que señale el Juez.

Artículo 396: Dentro de los primeros quince días del lapso probatorio deberán las partes promover todas las pruebas de que quieran valerse, salvo disposición especial de la Ley. Pueden sin embargo, las partes, de común acuerdo, en cualquier estado y grado de la causa, hacer evacuar cualquier clase de prueba en que tengan interés.

En estrecha vinculación con las señaladas normas, destaca la disposición consagrada en el artículo 398 eiusdem, relativa al principio de libertad de admisión del medio probatorio, conforme al cual el juez dentro del término señalado "(...) providenciará los escritos de pruebas, admitiendo las que sean legales y procedentes y desechando las que aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes."; precepto éste también reconocido en el ámbito del derecho tributario, específicamente en el primer aparte del artículo 193 del Código Orgánico Tributario de 1994, con las excepciones del juramento y la confesión de empleados públicos, y cuyo texto resulta del siguiente tenor:

Artículo 193: (omissis)...

Serán admisibles todos los medios de prueba, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos, cuando ella implique prueba confesional de la Administración.

(...)

En este orden de ideas, debe indicarse que dicho sistema de libertad de medios de pruebas ha sido plenamente reconocido en el campo del derecho tributario, tanto por la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa-Especial Tributaria, cuando señaló que "... resulta contrario a toda lógica jurídica, pretender limitar las pruebas del cumplimiento de una obligación a un único instrumento (...), más aun, cuando el propio Código Orgánico Tributario permite, con las excepciones ya mencionadas, la admisión en los procedimientos tributarios de cualquier medio probatorio, ello en concordancia con el citado principio de libertad de medios probatorios consagrado en el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil" (Sentencia del 18/07/96, Caso: R.S., C.A), como por esta Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en su decisión de fecha 16/07/02, Caso: Interplanconsult, S.A."

De igual forma, la máxima instancia jurisdiccional, en busca de una justicia más equitativa y en mayor resguardo de los derechos constitucionales, y fortaleciendo el criterio de la libertad probatoria, siempre en favor de la verdad real, reinterpreto el criterio sentado en casos precedentes Cerrajería el Tambor sentencia Nro. 395, de fecha 05 de febrero de 2002, y ratificados los criterios de Hilado Flexión (Sentencia Nro. 2158 de fecha 10-10-01), sentencia esta alegada por el accionante, y Tenería Primero de Octubre (Sentencia Nro. 2991 de fecha 18-12-01), y dejó sentado que las facturas y demás elementos contables, no son los únicos medios de pruebas, dado que la Ley reconoce que existen equivalentes, y que debe probarse que efectivamente se causo el gastos, se soporto el crédito fiscal, todo lo cual se traducen un examen equitativo y racional de cada caso.

Además la sentencia, divide los requisitos de las facturas en dos, elementos esenciales que son aquellos cuya ausencia impiden el control de la recaudación y elementos formales que son los que ameritan la sanción del artículo 101 de Código Orgánico Tributario 2001, pues los considera como incumplimiento de los deberes formales, pero que debe en todo caso reconocérseles el crédito fiscal contenido en ella, es decir, concedérsele valor probatorio en los términos de la controversia.

Así pues, la misma Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia según Sentencia N° de fecha 30 de Junio de 2005, Caso: Cervecería Polar del Centro C.A (Ceprocentro), con ponencia del Magistrado: L.I.Z., ratificó los criterios antes enunciados.

Así mismo, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, al referirse a estos instrumentos: facturas, órdenes de compras y demás documentos contables, enfatizó que los mismos deben consignarse en original y solicitar su desglose en copia certificada por la secretaria

del tribunal, no es admisible tal documental en copia simple, sentencia N° 0583 de fecha 22 de abril de 2003, Caso: Cellstar Celular C.A. MAGISTRADO PONENTE: L.I.Z..

En el caso de autos, observa quien aquí decide que de la revisión minuciosa del expediente administrativo, se desprende a los folios 305, 307, 309, 311, 312 y 313, de la pieza 2 del Expediente Administrativo, que dichos documentales contables fueron consignados por la recurrente en sede administrativa, en original y fueron efectivamente cotejados por el funcionario competente dejando en su lugar copia certificada de los mismos.

Ahora bien, al revisar igualmente el acta de reparo que corre inserta al folio 316 al 343, específicamente al folio 319 y 320 pieza 2 del Expediente Administrativo, referente a las deducciones, se observa que el fiscal actuante no consideró las facturas anexadas por la recurrente por considerar que las mismas no cumple con los requisitos al no indicar si es contribuyente formal, sin embargo, tal y como se señaló precedentemente las mismas no podían ser objeto de desconocidos de las deducciones. Y así se decide.

Con respecto a los honorarios profesionales no soportados por facturas, esta juzgadora considera que la recurrente efectivamente probó que se causó el gasto, con las órdenes de pago que rielan a los folios 312 y 313 pieza 2 del Expediente Administrativo, los cuales debieron ser debidamente admitidos y valorados por el superior jerarca al resolver la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo, dado que las facturas y demás elementos contables, no son los únicos medios de pruebas, pues la Ley reconoce que existen equivalentes, y en todo caso debió aplicar la multa por el deber formal tal como lo ha señalado la jurisprudencia ya mencionada. Y así se decide.

En cuanto a los demás vicios alegados por la recurrente esta Juzgadora considera inoficioso proceder a pronunciarse sobre los mismos, dada la declaratoria de procedencia de las deducciones antes expuestas. Y así se decide.

SEGUNDO

FALSO SUPUESTO DE HECHO POR ERRADA INTERPRETACIÓN DE LA PARTIDA "OBRA EN PROCESO" COMO INVENTARIO EN PROCESO Y NO COMO CONSTRUCCIONES EN PROCESO. CONSECUENTEMENTE FALSO SUPUESTO DE DERECHO POR:

-Indebida aplicación del artículo 182 de la ley de ISLR y 119 de su reglamento para justificar erróneamente que la partida "obras en proceso" debía reajustarse fiscalmente por inflación con base en saldos totales al final y al inicio del ejercicio económico (masa monetaria)

-Infracción por falta de aplicación del artículo 93 párrafo único del Reglamento de la LISLR, que establece la metodología del reajuste regular de los costos de inversión de las obras inmobiliarias en proceso atendiendo a las fechas reales de adquisición. Violación del principio de reserva legal tributaria. Nulidad absoluta por aplicación de los artículos 25 de la Constitución Nacional, 240. 1 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Consideran que la Administración Tributaria llegó a conclusiones equivocadas al analizar la naturaleza contable de los costos de inversión y producción de las obras inmobiliarias en proceso, ejecutadas. Consideran que los costos de las obras en proceso son activos distintos a los productos en comercialización.

En la Resolución Culminatoria de Sumario impugnada se observa que en efecto el jefe del Sector de tributos internos de Mérida confirmó el reparo, rechazando así el alegato sobre errónea interpretación de los artículos ut supra bajo el fundamento que el fiscal actuante utilizó la información que se reflejaba en el balance general histórico y actualizado al cierre de los ejercicios 2008 y 2009, donde expone que "clasifica dentro de sus activos fijos, la cuenta de obras en proceso al cierre del ejercicio fiscal 2008 registra un inventario final histórico de obras en proceso de bolívares treinta y un millones seiscientos cuarenta y un mil ciento cuarenta y seis (Bs.

33.641.146,00), observándose de igual manera que registra un inventario de obras en proceso histórico del cierre del mismo ejercicio 2009, por un monto de bolívares cuarenta y dos millones quinientos seis mil seiscientos ochenta y cinco con cuarenta y un céntimos (Bs 42.506.685,41) que al aplicarle la actuación fiscal el factor de actualización del ejercicio 2009 correspondiente, suma un reajuste por inflación de los inventarios para el ejercicio investigado de bolívares nueve millones cincuenta y cuatro mil doscientos ochenta y ocho con setenta y tres céntimos (Bs. 9.054.288,73). Que representa el reajuste de los inventarios para el ejercicio 2009 de la contribuyente investigada, Por lo expuesto anteriormente si es la contribuyente...la que registra en su balance general en su partida de activo la cuenta de inventario de obras en proceso correctamente , por ser una empresa cuya actividad en (sic) en la construcción de bienes inmuebles para la venta, mal pudiera posteriormente caracterizar las obras en proceso como costo de inversión que según lo alegado por la representación del contribuyente se infiere del contenido de los principio de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF).

Los ciudadanos contadores públicos L.A.R.M. y F.L.S.: Existe una correcta caracterización en la contabilidad financiera y fiscal de los costos de inversión de las obras inmobiliarias en proceso, en razón a ello consideran que los costos erogados y los activos adquiridos que se registraron como obras inmobiliarias en proceso debieron caracterizarse como costo de producción y no como inventario. (resaltado propio). Un ejemplo de ello es el registro de los costos de materiales, salarios y beneficios de los contratos de construcción a los obreros identificados con las siguientes partidas y códigos, extraídos del plan de cuentas general de la compañía.

PARTIDA CODIGO

Costo de Cabillas 1.3.2.01.01.01

Costo de Cemento 1.3.2.01.01.02

Costos de Cerámica 1.3.2.01.01.09

Costos de Drywall 1.3.2.01.01.15

Costos de Salarios 1.3.2.01.02.01

Costos de Beneficios del Contrato de Construcción 1.3.2.01.02.02

Además expresan que es técnicamente incorrecto caracterizar las obras inmobiliarias en proceso como inventario.

La ciudadana experta Heyilda Coromoto Flores de Paredes, considera:

Que las obras construidas y/o desarrolladas por la empresa corresponden a inventarios, que inicialmente forma parte de obras en proceso y que una vez terminadas, forman parte de un inventario de inmuebles disponibles para la venta.

En tal sentido, los apoderados de la contribuyente tienen la convicción que la Administración Tributaria de forma errada aplicó el Artículo 182 y de la Ley de Impuesto sobre la renta y 119 de su reglamento siendo a su parecer lo correcto la aplicación del Artículo 93 del reglamento de la ley de impuesto sobre la renta, por tal motivo considera quien juzga traer a colación los artículos controvertidos a los fines de determinar si se da o no el presupuesto de falso supuesto alegado por los apoderados de la contribuyente.

Artículo 182. Se cargará o abonará a la cuenta de activos correspondiente, y se abonará o cargara a la cuenta de reajuste por inflación, el mayor o menor valor que resulte de reajustar los inventarios existentes en materia prima, productos en proceso o productos terminados para la

venta, mercancía para la venta o mercancía en trámite, a la fecha de cierre del ejercicio gravable, utilizando el procedimiento que se especifica a continuación:

a.- El inventario final ajustado en el ejercicio fiscal anterior se reajusta con la variación experimentada por el índice de Precios al Consumidor (IPC) del Área Metropolitana de Caracas, elaborado por el Banco Central de Venezuela, correspondiente al ejercicio gravable.

b.- Se efectuará una comparación de los totales al costo histórico de los inventarios de materia prima, productos en proceso, productos terminados o mercancía para la venta y mercancía en tránsito, al cierre del ejercicio gravable con los totales históricos al cierre del ejercicio gravable anterior. Si de esta comparación resulta que el monto del inventario final es igual o menor al inventario inicial, se entiende que todo el inventario final proviene del inicial. En este caso, el inventario final se ajustará en forma proporcional al inventario inicial reajustado, según lo establecido en el literal a del presente artículo.

c.- Si de la comparación prevista en el literal anterior, resulta que el inventario final excede el inventario inicial, la porción en bolívares que excede del inventario inicial, no se ajustará. La porción que proviene del inventario inicial se actualizará en forma proporcional al inventario inicial reajustado según lo establecido en el literal a del presente artículo.

d.- El inventario final actualizado según la metodología señalada en los literales anteriores, se comparará con el valor del inventario final histórico. La diferencia es el ajuste acumulado al inventario final.

e.- Se comparará el ajuste acumulado al inventario final obtenidos por la comparación prevista en el literal d, 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 en el cierre 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.

f.- Si de la comparación del literal anterior se deduce que el ajuste acumulado al inventario final del cierre del ejercicio tributario es inferior al ajuste acumulado al inventario en el cierre del ejercicio tributario anterior, la diferencia se acreditará a la respectiva cuenta de inventario del activo del contribuyente y se cargará a la cuenta Reajuste por Inflación.

...omissis...

Parágrafo Segundo: Cuando el contribuyente utilice en su contabilidad de costos el sistema de valuación de inventarios denominado de identificación específica o de precios específicos, podrá utilizar las fechas reales de adquisición de cada producto individualmente considerado, previa aprobación por parte de la Administración Tributaria, para actualizar los costos de adquisición de los saldos de los inventarios al cierre de cada ejercicio gravable. El ajuste correspondiente al ejercicio gravable será la diferencia entre los ajustes acumulados del ejercicio gravable y los ajustes acumulados al ejercicio gravable anterior. Si el ajuste al ejercicio gravable es superior al ajuste del ejercicio gravable anterior, se hará un cargo a la cuenta de inventario y un crédito a la cuenta Reajustes por Inflación, caso contrario el asiento será al revés. (Resaltado propio)

El Artículo refiere al procedimiento que deben llevar a cabo los contribuyentes para practicar el reajuste por inflación de inventarios de materia prima, productos en proceso o productos terminados para la venta, mercancía para la venta o mercancía en trámite, a la fecha de cierre del ejercicio gravable, concluyendo que es indispensable la previa aprobación por parte de la administración Tributaria, para los contribuyentes que opten por llevar la metodología sistema de valuación de inventarios denominado de identificación específica o de precios específicos, para que así puedan efectivamente utilizarla. En consecuencia, entiende esta juzgadora que los

contribuyentes que efectúen el cambio de dicha metodología sin la respectiva autorización incurrirán en un incumplimiento de un deber formal y será sujeto a una investigación por parte de la Administración Tributaria que evaluará y determinará si se cometieron ilícitos materiales.

Por otro lado el Artículo 93 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta ejusdem refiere a lo siguiente:

Artículo 93.

Se consideran activos y pasivos no monetarios, según el caso, las partidas del Balance General del contribuyente que por su naturaleza o características son susceptibles de protegerse de la inflación y en tal virtud generalmente representan valores reales superiores a los históricos, de conformidad con lo señalados en la Ley y por los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, salvo disposición en contrario de esta Ley, tales como: seguros pagados por anticipado, cargos y créditos diferidos distintos de intereses, inventarios, mercancías en tránsito, accesorios y repuestos, activos fijos, depreciaciones, amortizaciones y realizaciones acumuladas, construcciones en proceso, inversiones permanentes, inversiones no negociables disponibles para la venta, inversiones y obligaciones convertibles en acciones y activos intangibles, entre otros.

Parágrafo Único. La fecha de adquisición para actualizar las construcciones en proceso es cada una de las fechas de adquisición o egreso de las diferentes partidas que componen el saldo a la fecha de cierre de cada ejercicio gravable, es decir, la fecha de pago o de registro de la partida en la contabilidad, por lo que ocurra primero. El ajuste por inflación acumulada del activo durante la construcción en proceso, debe formar parte de la base sujeta al ajuste por inflación, en cuyo caso la fecha de adquisición del activo no deberá ser cambiada o asumida a la fecha de capitalización. Una vez capitalizada la partida en su totalidad e iniciada la depreciación, deben actualizarse los componentes individuales y sus depreciaciones y no el total del activo capitalizado.

El presente A. se aplica a los activos y pasivos no monetarios, entre ellos se encuentra inventario, activos fijos y construcciones en proceso, partidas contables bajo estudio, claro está, susceptibles de protegerse de la inflación siguiendo los parámetros que establece el parágrafo único.

Ahora bien, hay que hacer notar que la Sociedad Mercantil bajo estudio tiene como objeto la explotación y financiamiento de la industria y comercio en el ramo de la construcción, evidenciándose en autos que realiza construcciones de desarrollos inmobiliarios que una vez son finalizados son vendidos.

La Resolución que aquí se revisa el jefe del sector de tributos internos de Mérida dejó sentado que el contribuyente no realiza contratos de construcción y en virtud a ello no procede la excepción de las obras en curso resultantes de contratos de construcción que él alega con fundamento en la norma internacional de contabilidad Nic 2 (F-425)

A tal efecto es preciso traer a colación la mencionada norma

N. de Contabilidad Internacional (Nic 2)

El objetivo de esta N. es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta N. suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios. Alcance 2 Esta N. es de aplicación a

todos los inventarios, excepto a: (a) las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la NIC 11 Contratos de Construcción); (b) los instrumentos financieros (véase NIC 32 Instrumentos)

Entiende quien aquí decide que esta norma excluye de su aplicación a tres conceptos separados por (,): Las obras en curso, los contratos de construcción y además de los de servicios; los dos últimos contenidos en la NIC 11, es decir, que se refiere a todas las obras en proceso sean o no por contratos de construcción o por su propia cuenta, como es la actividad de la recurrente. Por lo que limitarla nada más a las contenidas en las NIF 11 es limitar el alcance de la norma y hacer distinciones que no establece la propia normativa. Y así se decide.

De igual forma, la Gerencia determinó inconsistencias en materia de reajuste regular por inflación en virtud que la empresa considera obras en proceso por una parte y por la otra costos de inversión y producción de las obras inmobiliarias en proceso (inventarios), por el sistema de inventario por ordenes específicas que utilizan.

Expresa la perito contable de la República Bolivariana de Venezuela que:: Del estudio e interpretación de este Artículo 93, en la que se define lo que son construcciones en proceso, que una vez concluidas se capitalizan y se comienzan a depreciar, es decir se trata de construcciones en proceso de activos que una vez culminado van a formar parte de los activos como propiedad planta y equipo de la empresa para su uso en la producción o suministros de bienes o servicios, o para fines administrativos, y para el caso de la empresa Constructora Orion C.A. no se trata de activos para capitalizar y/o depreciar sino para la venta, es decir, se trata de construcción de urbanismos que una vez concluidas se vende, es por ello que cuando se protocolizan los documentos por las ventas de inmuebles se traslada a respectivo costo a la sección costo de producción en el estado de ganancias y pérdidas. (subrayado del tribunal)

Para una mejor comprensión de lo anteriormente descrito considera imperativo analizar la controversia desde el punto de vista contable a través de la clasificación del plan único de cuentas tomado de la pag web: puc.com:

PLAN UNICO DE CUENTAS

1415 OBRAS DE CONSTRUCCIÓN EN CURSO

CLASE 1: ACTIVO

GRUPO 14: INVENTARIOS

CUENTA 1415: OBRAS DE CONSTRUCCIONES EN CURSO

SUB CUENTAS

CUENTA 141599: AJUSTE POR INFLACION

Descripción

Registra los diferentes componentes del costo como son: materiales, mano de obra y demás costos de construcción incurridos para el desarrollo de cada obra o frente de trabajo, hasta su traslado a la cuenta 1440 -bienes raíces para la venta.(resaltado propio)

Registra también los componentes del costo de las obras en ejecución de propiedad del ente económico, que contrate bajo la modalidad de administración delegada.

Esta cuenta es de uso exclusivo del ente económico dedicado a la actividad de la construcción.

Dinámica

Débitos

1. Por el valor de los diferentes materiales directos, mano de obra directa, costos indirectos y contratos de servicios, registrados en la clase 7 y aplicados al respectivo proceso productivo, a fin de mes.

Créditos

1. Por la transferencia del costo de la obra a la cuenta correspondiente cuando ésta se encuentre en condiciones de ser enajenada, y

Por el valor del reintegro de materiales y otros gastos cargados en exceso a esta cuenta.(Plan único de cuentas. Tomado de la Pág. web <http://puc.com.co/1415>)

PLAN UNICO DE CUENTAS

1508 CONSTRUCCIONES EN CURSO

CLASE 1: ACTIVO

GRUPO 15: PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

CUENTA 1508: CONSTRUCCIONES EN CURSO

SUB CUENTAS

CUENTA 150805: CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES

CUENTA 150899: AJUSTE POR INFLACION

Descripción

Registra los costos incurridos por el ente económico en la construcción o ampliación de edificaciones destinadas a oficinas, locales, bodegas, plantas de operación; así como de otras obras en proceso, que serán utilizadas en las labores operativas o administrativas. Una vez terminadas dichas obras, sus saldos se trasladarán a las cuentas correspondientes.

El costo incluye los desembolsos por materiales, mano de obra, licencias, honorarios profesionales, costos financieros e interventoría y otros costos efectuados hasta el momento en que el bien quede adecuado para su uso. (RESALTADO NUESTRO)

Mientras las obras se encuentren en proceso no deben ser objeto de depreciación.

El costo del terreno en el cual se está levantando la construcción se debe registrar por separado en la cuenta 1504 -terrenos- (PLAN ÚNICO DE CUENTAS. TOMADO DE LA WEB <http://puc.com.co/1508>)

Tal como se detalla en el plan de cuentas, existen dos tratamientos contables para las construcciones, uno que se traslada a la partida o cuenta OBRAS DE CONSTRUCCIONES EN CURSO y otra que se registra como CONSTRUCCIONES EN CURSO, en el cual, son totalmente distintas, puesto que la primera es un activo que se ubica en el grupo de inventarios, en el cual allí se registran “los diferentes componentes del costo como son:

materiales, mano de obra y demás costos de construcción incurridos para el desarrollo de cada obra o frente de trabajo, hasta su traslado a la cuenta 1440 -bienes raíces para la venta-.(resaltado propio), o lo que es lo mismo son obras en curso destinadas para la venta que una vez finalizado o construido el bien se traslada a la cuenta de bienes raíces para venta.

Y la segunda, CONSTRUCCIONES EN CURSO, es un activo que se ubica en el grupo de propiedad, planta y equipo, el cual, son edificaciones de la empresa para el desarrollo de actividades propias en la parte operativa o administrativas, en ella, se registran todos los costos incurridos para la construcción o ampliación del bien y que sin duda entran dentro de la clasificación de activos fijos, todo bien que tiene naturaleza relativamente permanente, que no se destina a la venta, porque son utilizados en las operaciones de un negocio (diccionario de derecho tributario de E. sanmiguel sanjuán, valencia 2006, Pág 38)

Ahora bien, considera necesario esta juzgadora hacer la siguiente observación:

Tal como se indicó, las construcciones en proceso que alude el mencionado Artículo son aquellas para el uso propio de la empresa, para su desarrollo operacional o administrativo, y deben ir registradas en la cuenta PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, situación esta que no es propia de la empresa puesto que se dedica a la construcción de obras para la venta, como se ha venido reiterando, tampoco realiza contratos de construcción, construye sus bienes inmuebles y una vez terminados los vende, lo que deja de manifiesto que son activos pero no se clasifican dentro de esta categoría, por cuanto no son activos fijos, sino se clasificaría dentro de la categoría de activos – inventarios - obras de construcciones en proceso (véase plan único de cuentas).

El artículo 93 bajo estudio en su contenido establece la condición de capitalización y depreciación de los activos, situación que no se configura puesto que los bienes construidos como se ha venido reiterando son para la venta, hecho este no controvertido.

No obstante, el licenciado L.R.R.R. en un enfoque practico de ajuste por inflación fiscal, opina que los bienes que están en construcción para la fecha de de realización del ajuste inicial, indistintamente que no se haya capitalizado, el mismo es susceptible de protegerse de la inflación, de igual forma considera que para esa situación podría eventualmente presentarse problema al momento de la determinación de la fecha de adquisición del bien en construcción, para ello considera imperativo evaluar esos bienes que se encuentran en construcción, así como también los distintos componentes individualmente considerados, ello para poder realizar el calculo para determinación del ajuste, pues considera que seria lo mas justo, considerar la fecha de adquisición del bien o de los componentes y “no a la fecha de la capitalización del bien en su forma original, lo cual eventualmente podría generar desventajas fiscales significativas a los contribuyentes”.(Ajuste por inflación fiscal un enfoque practico, autor: licenciado L.R.R., tercera edición, Venezuela 1996, Pág. 103).

Es justamente el punto de debate entre el método que utiliza la empresa por ordenes especificas y el método que utilizó la administración que es de masa monetaria; ambos contemplados en el Reglamento de la ley de Impuesto sobre la renta, cada uno por separados en la norma uno para inventarios de materia prima y otros para obras en proceso.

Por otro lado, el Artículo 93 describe dentro de las partidas no monetarias activos fijos y construcciones en proceso, lo que hace entender a esta juzgadora que son dos partidas distintas, la primera se clasifica dentro del PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, que son capitalizables y depreciables y la segunda refiere a CONSTRUCCIONES EN PROCESO que al igual que los activos fijos no están protegidas contra los efectos de la inflación, en virtud que sus valores nominales son constantes, a esas partidas se le puede realizar un AJUSTE POR INFLACIÓN, este tipo de ajuste se efectúa solo una vez, lo cual no afecta el impuesto sobre la renta con respecto al ejercicio fiscal, ello se hace con la finalidad de actualizar el balance general para el ejercicio siguiente, en el cual, se reflejen los valores reales de los activos y pasivos no monetarios (El ajuste inicial no produce impuesto sobre la renta. Revista de derecho financiero, enero – marzo 2004, Pág. 14)

En tal sentido, la perito contable representante de la República se refiere a los activos fijos, que se registran bajo la partida de propiedad, planta y equipo, que en efecto como ya se indicó son depreciables, pues la distinción es clara, al legislador, mencionar tanto, activos fijos como construcciones en proceso, lo que indica una generalización del concepto de construcciones en proceso, que no necesariamente esas construcciones en proceso deben cumplir con requisitos concurrentes como son la capitalización y depreciación para considerarse una partida no monetaria, pues lo que cumplen con esas características son los ACTIVOS FIJOS de la empresa, como ya se ha indicado.

Entiende quien aquí decide, que al ser terminadas las construcciones en proceso, deben registrarse en otra cuenta, por ejemplo: Si la construcción en proceso es destinada a las operaciones administrativas u operacionales de la empresa, debe ir registrada en la partida ACTIVOS- ACTIVOS FIJOS, PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO – EDIFICIO, ese activo terminado una vez capitalizado y depreciado se deben actualizar los componentes individuales y sus depreciaciones y no el total del activo capitalizado.

En tal sentido, al generalizar el legislador las construcciones en proceso, pueden ser aquellas que se convierten en activos fijos o aquellas que van destinadas a la venta, ambas son una partida no monetaria, además de ello, lo que se requiere es la actualización del balance general, sobre esas partidas que aumentan de valor por el fenómeno de la inflación, en el caso bajo estudio el periodo fiscalizado fue 2009, lo mas consensual seria ajustar las obras de ese periodo, y no hacerlo a través del monto total de masa monetaria 2008, pues si una obra fue empezada el 31/07/2009, porqué se debe tomar el inventario inicial para calcular el ajuste?.

Esto además crea una situación económica irreal que afecta la capacidad contributiva de las empresas al crear una utilidad ficticia producida por un ajuste regular por inflación, que descompone la situación económica de la contribuyente, y produce un efecto adverso a lo que pretende la norma, que es justamente representar contablemente las partidas susceptibles de protegerse contra la inflación.

Ninguna norma tributaria debe crear unas situaciones económicas distintas a las reales y modificar lo que constitucionalmente conocemos como Capacidad Contributiva.

En efecto, si consideramos que el método correcto es el de masa monetaria, no se tomaría en cuenta la fecha de adquisición de cada uno de los materiales con lo que se construye la obra y efectivamente como lo demuestra la Resolución Conminatoria de Sumario la aplicación de método de ajuste de masa monetaria refleja una utilidad que la empresa no obtuvo, lo cual vulnera el principio de la renta neta base del impuesto sobre la renta, pues calcula un impuesto sobre una utilidad que no se generó y con ello vulnera la capacidad contributiva de la contribuyente.

El inventario de obras en proceso no se puede confundir con inventario de materia prima, son dos partidas totalmente distintas, ese monto que se refleja en la hoja de trabajo en la partida de inventario obras en proceso refiere a la existencia de esas edificaciones en proceso, y no al inventario de materia prima, en tal caso, si fuese materia prima sería en base, al inventario de materiales que se utilizan para la fabricación de esas obras, no obstante, cabe reflexionar sobre lo siguiente: Que es lo que se revaloriza por los efectos de la inflación? los materiales de construcción o la construcción aun cuando no esta terminada?, indudablemente es la obra, la edificación en curso. Efectivamente el método más real, y justo para actualizar las partidas de obras en proceso el precio específico incluso, así lo acepta la perito del SENIAT (en la conclusión final de la experticia) sin embargo lo somete a la solicitud de una autorización, lo cual en todo caso sería también un deber formal y no un ilícito material. La interpretación la norma por parte de la Administración tributaria es contraria a lo establecido en el Artículo 5 del Código Orgánico Tributario cuando ordena la aplicación de todos los métodos utilizados en derecho y atendiendo a su fin y a su significación económica.

En razón a todo lo anteriormente expuesto, no cabe duda que en el presente caso se da el presupuesto de falso supuesto de derecho invocado por el recurrente al pretender la Administración Tributaria ajustar las construcciones en proceso bajo la figura de inventario de materia prima inmersa en el Artículo 182 de la ley de Impuesto sobre la Renta, siendo la norma aplicable el Artículo 93 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por tratarse las construcciones en proceso de una partida no monetaria, en consecuencia se confirma el alegato del recurrente, y así se decide.

Con respecto a los demás alegatos no se resolverán pues en nada afectan el dispositivo del fallo.

No hay condena en costas por cuanto hubo motivos racionales para litigar, en virtud que se refiere a la interpretación de las normas aplicables al caso concreto de la empresa constructora y el reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta, contiene dos métodos que como se explicó anteriormente pueden ser aplicado y así se decide.

VII

DECISIÓN

Por las razones precedentemente expuestas, ESTE TRIBUNAL SUPERIOR DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA REGION LOS ANDES EN NOMBRE DE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY SE DECLARA:

1. CON LUGAR, el recurso contencioso tributario interpuesto por los ciudadanos F.A.R. NIETO Y M.R.V., titulares de las cédulas de identidad Nros V – 5.021.874 y V-14.941.231, en su carácter de apoderados judiciales de la Sociedad Mercantil CONSTRUCTORA ORIÓN C.A, inscrita en el Registro de Información Fiscal N° J-09002172-8, y Registro Mercantil que llevaba el Juzgado Primero de Primera Instancia en lo Civil y Mercantil de la Circunscripción judicial del Estado Mérida, bajo el Nro 1670, tomo I en fecha 19 de julio de 1976 y sus respectivas modificaciones, en contra de la Resolución Nro SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2014/00292/03, emitida por el Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria de la Región los Andes, en consecuencia se anula dicha Resolución.
2. SE EXIME DE CONDENA EN COSTAS A LA REPÚBLICA
3. - NOTIFÍQUESE, de conformidad con lo establecido en el artículo 86 del Decreto con Fuerza de Ley de la Procuraduría General de la República Bolivariana de Venezuela,

Dada, sellada y refrendada en la sede del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes con sede en San Cristóbal Estado Táchira, a los veinticinco (25) días del mes de febrero de dos mil quince (2015), año 204° de la Independencia y 155° de la Federación. P., regístrese y déjese copia para el archivo del Tribunal.

A.B.C.S.

JUEZ TITULAR

WUENDY Z.M.

LA SECRETARIA

Exp N° 2979

ABCS/yully