

Sobre la deducibilidad de la pérdida monetaria por inflación en el impuesto sobre la renta. Un caso de resistencia constitucional

Humberto ROMERO-MUCI *

Sumario

Introducción 1. Sobre la inconstitucional supresión de la metodología del ajuste por inflación a las entidades financieras y de seguros y demás contribuyentes especiales 2. Sobre la pérdida financiera por inflación 3. Sobre la indemnidad de la regla del artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta 4. Sobre la pertinencia técnica y jurídica de la BA VEN-NIF 2 y NIC 29 como metodología alternativa y supletoria para el cálculo de la pérdida monetaria por inflación 4.1. Pertinencia técnica de los BA VEN NIF 2 y NIC 29 4.2. Pertinencia jurídica de los VEN NIF y NIC 29 5. Sobre la deducibilidad de la pérdida monetaria por inflación 6. Sobre la prueba de la pérdida financiera por inflación: aplicación de procedimiento convenido de auditoría relativo a información financiera 7. Sobre la posibilidad jurídica de continuar aplicando por analogía la metodología del Título IX de la Ley de Impuesto sobre

* **Universidad Católica Andrés Bello**, Abogado *Summa Cum Laude*; Profesor Titular y Jefe de la Cátedra de Derecho Financiero; Profesor de Derecho de la Contabilidad en el Postgrado de Derecho Financiero. **Harvard Law School**, Magister en Leyes. **Universidad Central de Venezuela**, Doctor en Derecho; Profesor en el Doctorado en Derecho. **Academia de Ciencias Políticas y Sociales**, Individuo de Número (sillón N° 14) y primer vicepresidente.

Trabajo monográfico colaboración a la edición homenaje a la trayectoria docente de la profesora María Candelaria DOMÍNGUEZ GUILLÉN. Versión ampliada de la ponencia presentada a las Jornadas XVI de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, celebradas en octubre de 2017.

la Renta. 7.1. *Pertinencia de la técnica normativa de la integración analogía* 7.2. *Incoherencia perturbadora por la exclusión de los contribuyentes especiales del ajuste integral por inflación* 7.3. *Aplicación práctica de la solución analógica.* **Conclusiones**

Introducción

La inflación devoró la economía venezolana. El año 2017 cerró con una inflación acumulada de 2600 %, según estimaciones de la Comisión de Finanzas y Desarrollo Económico de la Asamblea Nacional¹. Por su parte, la liquidez monetaria cerró en 122,72 billones de bolívares, según cifras publicadas por el Banco Central de Venezuela². Esto supuso un crecimiento de 1070 % de la liquidez monetaria durante el 2017.

El Fondo Monetario Internacional señaló que Venezuela es el único país del mundo que cerraría 2017 con una inflación de cuatro dígitos. Además, proyectó una contracción del producto interno bruto de 12 % para el mismo período³.

Sin embargo, desde hace varios años está en marcha un proceso irracional e ideologizado de eliminación de la corrección monetaria fiscal.

Este aserto lo ejemplifica: i. La artera exclusión del sistema de ajuste por inflación en la Ley de Impuesto sobre la Renta en las reformas de 2014 y 2015, primero para las entidades financieras y de seguros⁴, y al año

¹ http://www.asambleanacional.gob.ve/noticias/_rafael-guzman-en-el-2017-la-inflacion-acumulada-fue-de-2616.

² http://www.bcv.org.ve/excel/1_2_1.xls?id=47.

³ Así lo reseña su informe anual titulado: *Perspectivas de la Economía Mundial*. <http://www.imf.org/~media/Files/Publications/WEO/2017/October/Spanish/pdf/weo1017-full-sp.ashx?la=es>.

⁴ *Vid. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* Nº 6152 extraordinario, del 18-11-14, Decreto Nº 1435 con rango, valor y fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que reformó parcialmente el artículo 173 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007: «A los solos efectos tributarios, los contribuyentes

siguiente⁵, para los denominados sujetos pasivos especiales⁶. Adicionalmente, ii. la Administración tributaria, ha retrasado y minimizado el ajuste

a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, que iniciaron sus operaciones a partir del 1° de enero del año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, bancarias, financieras, de seguros, reaseguros, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén 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 esta Ley, la cual traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esa fecha»; el nuevo artículo 173: «... Los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros quedarán excluidos del sistema de ajustes por inflación previsto en el presente Decreto con rango, valor y fuerza de Ley...». La Administración Tributaria, dictó la Providencia Administrativa N° SNAT/2015/0021, del 11-09-15 —en ejecución del artículo 195 de la Ley de Impuesto sobre la Renta—, que rige únicamente para las instituciones bancarias, de seguros y reaseguros, el artículo 3 contempló, *ad litteram*: «A partir del ejercicio fiscal 2015, los contribuyentes indicados en el artículo 1 de esta Providencia no podrán utilizar el sistema de ajustes por inflación a efectos de determinación del impuesto sobre la renta, ni traspasar la pérdida neta por inflación no compensada originada en ejercicios anteriores» (*Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 40744, del 11-09-15).

⁵ *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 6210 extraordinario, del 30-12-15, en la que fue publicado el Decreto N° 2163 con rango, valor y fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual reforma parcialmente la Ley de 2014, extendiendo la exclusión del sistema de ajuste integral por inflación a los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Tributaria, y reiterando la mencionada exclusión para las entidades que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros.

⁶ Paradójicamente, de forma ostensiblemente discriminatoria, se mantiene la corrección monetaria integral (Título IX) para los contribuyentes que no califiquen como sujetos pasivos especiales pero que lleven contabilidad, así como la corrección monetaria incidental de activos no monetarios transferidos por contribuyentes personas naturales que no lleven contabilidad. Con estas reformas legislativas no existen fundamentación, ni corrección, sino pretextos retóricos y manipulación eficaz. A partir de un criterio improvisado e irresponsable y una visión ideológica alucinada que no toma en cuenta ni la realidad de la inflación, ni sus consecuencias sobre la medida de capacidad económica efectiva, se afirma que la inflación es una ilusión del lenguaje, un invento ideológico de dominación política y económica, y no un fenómeno económico que envilece el poder adquisitivo y una exacción oculta que empobrece a la población. En ese contexto, la corrección monetaria es asimilada a un subterfugio que

de la unidad tributaria⁷. Incluso, iii. el Banco Central de Venezuela ha adoptado una política deliberada de opacidad, demorando la publicación de los índices de inflación durante 2015, 2016 y todavía al cierre de 2017⁸.

permite escapar a la tributación y no un mecanismo técnico que limitadamente pretende neutralizar sus efectos distorsionantes sobre la estructura normativa de los tributos. *Vid.* SALAS, Luis: «Adiós al ajuste por inflación o la eliminación de un impuesto de las élites económicas contra la ciudadanía», <http://questiondigital.com/?p=31606>; «‘La inflación no existe en la vida real’, esto es, cuando una persona va a un local y se encuentra con que los precios han aumentado, no está en presencia de una ‘inflación’. En realidad, lo que tiene al frente es justamente eso: un aumento de los precios, problema del cual la inflación en cuanto teoría y sentido común dominante se presenta como la única explicación posible, cuando en verdad es tan solo una y no la mejor. Se presenta como la única posible porque es la explicación del sector dominante de la economía, en razón de la cual se la impone al resto. En tal sentido, debemos ver cómo se forma y cómo funciona esta idea, pero sobre todo qué cosa no nos muestra, qué cuestiones claves no nos deja ver ni nos explica tras todo lo que dice mostrarnos y explicarnos como obvio», <http://www.psu.org.ve/wp-content/uploads/2016/01/22-claves-para-entender-y-combatir-la-Guerra-Econ%C3%B3mica.pdf>, pp. 8 y 9. En la Exposición de motivos de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta se justifica la eliminación del ajuste por inflación, pero sin explicación racional alguna, solo con el pretexto simplista de que «... el ajuste por inflación se ha constituido en un mecanismo de disminución injustificada del pago de impuesto». Nada más. Ver nuestros trabajos críticos: «Aspectos protervos en la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros». En: *XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2015, y «El ‘impuesto a la inflación’ sobre el patrimonio bancario: Inconstitucionalidad de la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros». En: MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo: *La Banca ‘en el marco de la transición de sistemas económicos en Venezuela’*. 2ª, UCAB. Caracas, 2016. Ver nuestro libro: *Uso, abuso y perversion de la Unidad Tributaria (una reflexión sobre tributación indigna)*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2016.

⁷ Con el propósito de subestimar la corrección de los umbrales de tributación y otras expresiones monetarias fijas utilizadas como créditos a la base imponible o a la cuota a pagar, fundamentalmente en el impuesto sobre la renta.

⁸ De esta forma se impidió el derecho a la corrección monetaria durante los cierres financieros y fiscales que tuvieron lugar durante dichos períodos. En efecto, el Banco Central de Venezuela retrasó la publicación de la información sobre el «Índice Nacional de Precios al Consumidor» desde enero de 2016 hasta diciembre de 2017. Esta situación impide conocer con certeza oficial la variación de la inflación acumulada durante dicho período y utilizar dicho índice deflactor para fines del uso de una medida monetaria

La sola exclusión del ajuste por inflación en la Ley de Impuesto sobre la Renta a los contribuyentes denominados especiales⁹, crea un inmenso vacío jurídico, una radical incoherencia, en la que el derecho –el cálculo de la base

homogénea en la medición de la información financiera y fiscal a reportar en relación con dichos períodos. Los resultados de la variación del Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondientes al tercer trimestre de 2015 y los correspondientes al cuarto trimestre –cierre del año 2015– fueron publicados por el Banco Central de Venezuela el 15 de enero de 2016 y el 18 de febrero de 2016, respectivamente. Se evidencia que la variación acumulada del Índice durante los primeros nueve meses del año 2015 fue de 108,7 % mientras que la variación anualizada al cierre del tercer trimestre de 2015 se ubicó en 141,5 %. Los precios acumularon una variación de 34,6 % en el cuarto trimestre de 2015, inferior a la observada en el trimestre previo (38,9 %). La variación acumulada del Índice Nacional de Precios al Consumidor durante el año 2015 fue de 180,9 %. *Vid.* <http://www.bcv.org.ve/Upload/Comunicados/aviso150116.pdf>; <http://www.bcv.org.ve/Upload/Comunicados/aviso180216.pdf>.

- ⁹ La definición y regulación de los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria, corresponde a una técnica de máxima discrecionalidad, que riñe con la legalidad estricta que exige la base enunciativa derivada de los artículos 3 del Código Orgánico Tributario y 317 de la Constitución. En este caso, de la propia literalidad del artículo 171 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se deduce tal vulneración, cuando se indica que los sujetos pasivos, serán los calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria y no por una ley formal y materialmente sancionada, serán sujetos de la exclusión del derecho al ajuste integral por inflación del impuesto sobre la renta, o lo que es lo mismo, excluidos del derecho a contribuir según la capacidad contributiva real y efectiva. Así lo confirma MEIER, Eduardo: «Constitución fachada: A propósito de la tributación selectiva en las reformas del impuesto sobre la renta». En: *El impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma, Memorias de las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2017, p. 180, «... la inclusión de los sujetos pasivos, calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria, en los artículos 171 y 193 de la última reforma del impuesto sobre la renta, no es más que una extensión del ámbito subjetivo infringido –antes exclusivamente sobre bancos, seguros y reaseguros–, una nueva e inconstitucional deslegalización que usurpa el rango de ley, quebrantando la prohibición de innovar sobre las materias reservadas al legislador y la congelación del rango, en violación del artículo 3 del Código Orgánico Tributario. La identificación normativa de las subjetividades típicas o sujetos pasivos del tributo constituye un elemento de técnica tributaria absolutamente reservado a la ley, que se corresponde con el principio constitucional de legalidad tributaria y el derecho fundamental a la reserva de ley y tipicidad exhaustiva, derivados del artículo 317 de la Constitución, según el cual no podrán cobrarse

imponible en el impuesto sobre la renta— se distancia de la realidad, resultando ineficaz y distorsionante¹⁰.

Este —mal— manejo doloso de la legalidad abre un espacio indeterminado, un abismo normativo donde solo anida la perplejidad, la injusticia y el daño económico para los contribuyentes que se perjudican con la inflación, gravando ganancias ficticias e impidiendo desgravar pérdidas reales por inflación. Antinómicamente, beneficia al que gana con la inflación, porque quedan excluidos de la tributación los ingresos ocultos por causa de la depreciación monetaria.

Particularmente, la banca y las empresas de seguros son sectores altamente vulnerables a la inflación. La exclusión del ajuste por inflación es deletérea del patrimonio de este tipo de empresas, porque estos contribuyentes poseen estructuras patrimoniales fundamentalmente integrada por cuentas monetarias, esto es, aquellas que no se protegen de la inflación y que se liquidan por valores faciales o fijos. El patrimonio de estas empresas termina mermando injustamente por el pago de un impuesto sobre ganancias ficticias, comprometiendo su solvencia y su capacidad económica para cumplir sus fines de interés general.

A pesar del intento péfido del legislador delegado de crear una «laguna normativa»¹¹ respecto del ajuste por inflación, el derecho a la corrección monetaria

impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en ley previa, escrita, estricta y cierta».

¹⁰ Sobre el distanciamiento entre el «deber ser jurídico» y la experiencia jurídica concreta, vinculada al carácter normativo del Derecho, incluido el funcionamiento real de las instituciones y sus aparatos de poder. *Vid.* FERRAGIOLI, Luigi: *Garantismo «una discusión sobre Derecho y democracia»*. 2ª, Trotta. Madrid, 2009, p. 14.

¹¹ La laguna creada por el legislador delegado se caracteriza como una «laguna axiológica», esto es, constituye una regulación defectuosa o inadecuada, que ha creado un desajuste en el sistema de corrección monetaria, porque en el caso concreto: i. Subsisten las razones para la corrección monetaria como razones subyacentes a la propias normas derogadas —no existe razón técnica «moneda homogénea» para excluir o eliminar el ajuste por inflación, siendo consistentes con las mismas razones «valores y principios» que justifican la corrección monetaria fiscal «capacidad contributiva real y efectiva»—, ii. entre

persiste como una condición esencial para la determinación de la renta neta del contribuyente. Ese derecho tiene su causa legal desde el enunciado de principio que define la renta «... sin menoscabo del ajuste por inflación», esto es, que exige determinar la renta sobre una base monetaria homogénea. Esta exigencia legal no solo es consistente con la técnica contable, que predica el uso de valores constantes para el cálculo de los resultados financieros, sino que es consecuencia del mismo derecho constitucional a contribuir conforme a la capacidad económica sobre base real y efectiva, libre de discriminaciones, de forma racional y proporcionada.

Afirmamos que la indeterminación normativa abierta por la exclusión de los contribuyentes especiales del ajuste por inflación, se limita al método, pero no al derecho a la determinación del resultado fiscal sobre base real. La indeterminación normativa abre la facultad a favor del contribuyente de establecer el resultado por inflación, según la metodología que sea más idónea y razonable para tal fin, como parte de la determinación de la base imponible, esto es, determinar, fundamentar y probar el resultado por exposición a la inflación durante el período impositivo, particularmente si es deudor.

Concretamente, se sostiene: i. La plausibilidad jurídica de deducir el resultado monetario deudor como un gasto operativo causado, normal y necesario, conforme al artículo 27, encabezado y ordinal 22 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como alternativa práctica frente a la exclusión del sistema de ajuste integral por inflación a los bancos, empresas de seguros y contribuyentes especiales, a los fines de la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta. ii. Incluso, consideramos legítima la posibilidad jurídica de seguir aplicando, por analogía, la metodología regulada en el Título IX de la Ley

las razones subyacentes a las reglas excluidas, persisten las reglas sobre el particular, aunque sea para un sector de contribuyentes, incluso la regulación de principio sobre corrección monetaria para la determinación de la renta, contenida en el artículo 4. No se trata de una «laguna normativa», porque no fueron excluidas todas las reglas sobre corrección monetaria. Porque se trata de una «laguna axiológica», debe y puede acudir a la ponderación para su remediación. *Vid.* ATIENZA, Manuel: *Filosofía del Derecho y transformación social*. Trotta. Madrid, 2017, p. 157.

de Impuesto sobre la Renta –Sistema Ajuste Integral por Inflación–, en igualdad de condiciones que a los demás contribuyentes no especiales que continúan el uso de las ficciones legales para la corrección monetaria fiscal. El resultado deudor del ajuste sería deducible como otro gasto causado, normal y necesario para el cálculo del enriquecimiento neto, idénticamente al amparo del artículo 27, encabezado y ordinal 22 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Este es un momento para la «resistencia constitucional»¹², esto es, para defender con la razón práctica el restablecimiento y el reforzamiento constitucional del Estado democrático de Derecho.

La exclusión de los contribuyentes especiales del ajuste integral por inflación es una prueba plena de que el legislador delegado, legisló creando tensiones extremas en la regulación de la base imponible del impuesto sobre la renta en tiempos de inflación crónica, subestimando la necesidad que este tiene de coherencia, de armonía interna, de generalidad, de estabilidad y de predictibilidad, despreciando sistemáticamente la fuente suprema del Derecho, porque sabe que tiene un control incisivo sobre las instituciones y, en particular, sobre las instituciones de garantías creadas para controlar la constitucionalidad de las normas, lo que deja la vía libre a la flagrante contradicción entre principios y normas constitucionales, por un lado, y la producción normativa de legislador de excepción, por el otro.

Por lo tanto, se impone la defensa del derecho a la deducción de la pérdida monetaria por inflación, no solo como un imperativo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de los valores superiores del ordenamiento, de la razón técnica, del sentido común y de la realidad, sino como una demanda de restauración y conservación del orden político legítimo.

¹² Cfr. VITALE, Ermanno: *Defenderse del poder «por una resistencia constitucional»*. Trotta. Madrid, 2012, p. 122.

1. Sobre la inconstitucional supresión de la metodología del ajuste por inflación a las entidades financieras y de seguros y demás contribuyentes especiales

La eliminación de la metodología para el ajuste integral por inflación a las entidades financieras y de seguros, y de los contribuyentes denominados especiales, constituye una medida arbitraria, irracional y desproporcionada que i. degeneró en una sobrestimación de la medición de la capacidad contributiva de dichas entidades, ii. degradándola al uso de valores históricos distorsionados –corrompidos– por la inflación.

Esa decisión normativa es ostensiblemente lesiva del derecho a contribuir conforme a la capacidad económica¹³ del contribuyente¹⁴, pues lejos de recaer sobre una medida real de capacidad económica, termina incidiendo sobre una medición falseada y sobreestimada por la inflación; es decir, el impuesto no incide sobre la renta efectiva, sino sobre una renta fantasma o ficticia, esto es, en definitiva, incide sobre sustancia de patrimonio.

¹³ Artículo 316: «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, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos».

¹⁴ Este derecho es perfectamente predicable para proteger la esfera de derechos de personas jurídicas que, también, están garantizados por la Constitución, según el artículo 22: «La enunciación de los derechos y garantías contenidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos no debe entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la persona, no figuren expresamente en ellos...», «Al reconocérseles esos derechos, se potencia el derecho de asociación, ya que las personas naturales que se asocian se ven protegidos a su vez en dichos derechos personales, en cuanto actúan como miembros o funcionarios de los órganos de las personas jurídicas», *vid.* TSJ/SC, sent. N° 1852, del 05-10-01, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/octubre/1852-051001-01-0799.HTM>.

Esa decisión normativa es también lesiva del derecho a la igualdad¹⁵, pues crea una situación discriminatoria al impedir sin razón objetiva la corrección monetaria de la base imponible correspondiente, que, por el contrario, se mantiene incólume para todos los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta que realicen actividades mercantiles o que lleven contabilidad, y que no califiquen como sujetos pasivos especiales.

Por lo tanto, es irrazonable que, para fines del impuesto sobre la renta, i. no se corrijan por inflación los resultados impositivos de los sujetos pasivos especiales que pierden por inflación, particularmente las entidades bancarias y de seguros, pues ello implica una medición falaz y sobrestimatoria de su enriquecimiento neto y ii. no desgravarlo de la base imponible implica la inexorable imposición de sustancia de patrimonio y no de renta, desviándose de la materia impositiva debida según el tributo en cuestión. Todo ello atenta, posterga y conculca, i. el derecho a contribuir sobre una base real y efectiva y ii. frustra, en el caso de los bancos y empresas de seguro, el valor jurídico superior de la protección de la solvencia patrimonial de dichos entes, comprometiéndolo su integridad en perjuicio de los usuarios y del desarrollo económico del país.

El ajuste integral por inflación es un mandato que tiene anclaje obligatorio para todo tipo de contribuyente, desde el propio enunciado normativo que define la materia gravable en el impuesto sobre la renta en el artículo 4 de dicha Ley. El ajuste integral por inflación no implica alguna ventaja ni un beneficio fiscal para el contribuyente a los fines de la determinación de la renta gravable. Constituye un medio técnico necesario e idóneo, de universal aplicación, para neutralizar los efectos distorsionantes de la inflación y permitir translucir los resultados reales que representan su capacidad económica

¹⁵ Artículo 21: «Todas las personas son iguales ante la ley, y en consecuencia: 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona...».

efectiva para contribuir a los gastos generales en materia de impuesto sobre la renta¹⁶.

2. Sobre la pérdida financiera por inflación

Las principales distorsiones que implica la inflación sobre los estados financieros valorados conforme a la metodología del costo histórico¹⁷ supone: i. una subestimación del importe de los activos y pasivos y, en consecuencia, del valor real del patrimonio neto; ii. los resultados se sobreestiman porque a los ingresos calculados sobre moneda actual o de cierre, se deducen costos históricos que son inferiores a su equivalente en moneda actual o de cierre, esto es, se soportaran plusvalías ficticias por diferencias de los valores asociados

¹⁶ Lo anterior, ha sido confirmado pacíficamente por la jurisprudencia tributaria y mercantil en TSJ/SPA, sent. N° 1165, del 25-09-02, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/septiembre/01165-250902-01-0273.HTM>. El máximo tribunal señaló el carácter esencial de la corrección monetaria en el cálculo de la materia gravable en el impuesto sobre la renta: «Tal necesidad de tomar en consideración el ajuste por inflación, es consecuencia de una economía inflacionaria donde no es posible establecer realmente el poder económico del contribuyente, si la renta obtenida según valores monetarios históricos, no es ajustada de acuerdo con la inflación. De esta manera, es posible determinar si la capacidad económica del contribuyente se ha incrementado o disminuido a pesar de la apariencia que proyecta el valor histórico. Con ello, se busca adecuar el gravamen de la renta a la efectiva capacidad económica del contribuyente, dando cumplimiento al mandato previsto en el artículo 316 de la Constitución». En línea de consecuencia señaló que el resultado deudor por inflación produce pérdida de la misma entidad y realidad que la pérdida operativa, esto es, la que es resultado de la diferencia entre ingresos bruto menos costos y gastos: «Dichas disminuciones o pérdidas producto de la exposición del patrimonio a la inflación, producen todas las consecuencias o efectos que las pérdidas originadas de las operaciones del contribuyente en un determinado ejercicio». Sentencia emblemática del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, N° 0152, del 05-08-05, caso Goodyear de Venezuela vs. República de Venezuela, en: *Revista de Derecho Tributario*. N° 153. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2017, p. 67. *Vid.* <http://carabobo.tsj.gob.ve/DECISIONES/2005/AGOSTO/735-5-0319-0152.HTML>.

¹⁷ Ver profusión de explicaciones sobre el particular en nuestro libro: *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2005, pp. 114-118.

al costo de adquisición. Paralelamente, en los mismos resultados, iii. los cargos por depreciación o amortización de activos fijos, calculados sobre el valor histórico neto, subestiman el gasto correspondiente y sobrestiman la utilidad, aparte de que no permiten reponer el activo real al cabo de cierto tiempo con el mismo número de unidades monetarias que la reserva origina en la depreciación acumulada para que el negocio continúe en marcha; iv. se ignora por completo el resultado monetario, esto es, las pérdidas y ganancias monetarias por el mantenimiento de activos y pasivos monetarios, partidas que expresan un valor monetario fijo, pero que representan distinto poder adquisitivo al variar como consecuencia de la inflación¹⁸.

Esta última es una particular deficiencia de la contabilidad histórica en tiempos de inflación.

Concretamente, el resultado monetario¹⁹ deudor o la pérdida por inflación asociada a la posición monetaria neta activa —el exceso de activos monetarios

¹⁸ Propongamos un ejemplo para evidenciar la situación de distorsión: imaginemos un empresario que vende a crédito y no cobra intereses sobre el saldo del precio en un año. Si el precio —crédito— es 100 y la inflación acumulada durante ese año es de 20 %, la realidad es que, al cierre del año, en términos de valor nominal el acreedor habrá de recibir 100, sin embargo, el poder adquisitivo de ese crédito al tiempo de su cobro será de 80, esto es, habría perdido 20 por tenencia de ese saldo durante el plazo de espera. Contrariamente, si el mismo empresario, en vez de ser acreedor, es deudor, el pasivo de 100 al cabo de un año, representará los mismos 100, solo que con un poder de compra inferior, pues ese deudor necesitará 80 actuales para liberarse de los 100 históricos, obteniendo una ganancia oculta de 20.

¹⁹ Los resultados monetarios constituyen la síntesis de las variaciones patrimoniales reales originadas por el mantenimiento, durante un período dado, de valores nominales fijos —activos y pasivos monetarios—, esto es, de partidas que en épocas de inflación sufren una variación de valor en términos reales. Las partidas monetarias originan resultados monetarios en función automática de la tasa de inflación. Toda vez que los resultados monetarios son reales, los estados contables deben reconocerlos cualquiera que sea el método de valoración que se aplique. El problema práctico consiste en calcular las pérdidas o ganancias monetarias, pues normalmente durante un ejercicio la entidad económica tiene simultáneamente activos y pasivos monetarios diversos. Su monto cambia virtualmente en forma permanente durante el mismo. Por eso, esta situación se simplifica bajo el concepto de «posición monetaria neta», esto es, la diferencia entre

sobre pasivos monetarios–, es una pérdida monetaria real, efectiva, definitiva y realizada, no solo financiera, sino fiscalmente. Si el contribuyente pierde por inflación, la omisión minorativa de dicho importe implica una sobreestimación de su enriquecimiento.

Por su naturaleza, el activo monetario tiene un valor nominal fijo, no varía ni pueden liquidarse por un valor distinto. En inflación su sola tenencia implica irremisiblemente una pérdida de poder adquisitivo, esto es, se encuentra realizada en sí misma²⁰. Esa es la tragedia de la inflación: respeta las apariencias –las del costo histórico–, pero destruye las realidades –las del poder adquisitivo–.

Por el contrario, el activo no monetario se protege de la inflación y puede ser liquidado por un valor distinto a su costo nominal. La diferencia de valor solo se considera realizada cuando se produce un intercambio del activo o del pasivo correspondiente, esto es, cuando se realiza la diferencia de valor.

Es más, la pérdida por inflación asociada a la posición monetaria neta activa, constituye una pérdida real y efectiva, «que producen todas las consecuencias o efectos de las pérdidas provenientes de las operaciones normales del contribuyente que se identifica con la disminución patrimonial»; esto es, representan una alteración patrimonial definitiva, implicando una disminución cierta, medible e irreversible del activo monetario neto.

el total del activo menos el total del pasivo monetario. Recordemos que la posición monetaria neta positiva produce pérdidas y que la posición monetaria neta negativa produce ganancias. En la práctica, durante el ejercicio, cualquier operación entre una cuenta monetaria y otra de la misma especie, incluso entre una monetaria y una no monetaria, produce una modificación de la posición monetaria neta y, por lo tanto, variación en los resultados monetarios. Por el contrario, las operaciones entre cuentas no monetarias no tienen incidencia en la posición monetaria. Ver ROMERO-MUCI: ob. cit. (*La racionalidad del sistema...*), *passim*.

²⁰ La inflación «... implica la pérdida del poder adquisitivo de la moneda. Esta consecuencia en la pérdida del poder adquisitivo de la moneda se traduce como una pérdida de valor del dinero y sus equivalentes a lo largo del tiempo, la cual debe ser incluida en la información financiera mediante la aplicación del proceso de reexpresión de los valores inicialmente reconocidos», BA VEN-NIF N° 2 Versión N°3, FCCPV. Decisión reiterada en reciente sentencia: TSJ/SPA, sent. N° 144, del 03-02-11.

En consecuencia, siendo que el impuesto sobre la renta grava al incremento neto del patrimonio del contribuyente, es condición esencial considerar el efecto de la inflación sobre la posición monetaria neta, tomando en cuenta que, si es deudor, se trata de una pérdida real, efectiva, definitiva y realizada.

3. Sobre la indemnidad de la regla del artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

La discontinuación del ajuste por inflación en el impuesto sobre la renta implicó una derogatoria parcial, que suprimió para bancos y empresas de seguros y, luego a los contribuyentes especiales, la aplicación de la metodología del Título IX de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, se mantuvo indemne la regla explícita en el artículo 4 que opera como un auténtico principio rector de interpretación y aplicación preferente para la determinación de la renta.

Esta regla está, además, en conexión con una base enunciativa compuesta por normas *supra*-ordenadas, tales como el derecho a contribuir conforme a la capacidad contributiva real y efectiva (artículo 316), el derecho a la igualdad (artículo 21.1)²¹, la razonabilidad²² y la proporcionalidad²³ de la Ley, que

²¹ El legislador debe llevar a cabo «... el reparto de las cargas públicas (...) según criterios de coherencia interna, no contradicción, adecuación y no arbitrariedad, consecuentes con la aplicación del principio de justicia distributiva, preocupándose de que en situaciones de hecho iguales corresponda iguales regímenes impositivos y de que a situaciones diversas les corresponda un tratamiento tributario desigual...», *cf.* GALLO, Franco: *Las razones del fisco «ética y justicia en los tributos»*. Marcial Pons. Madrid, 2011, p. 130.

²² «En pocas palabras, debe destacarse que la razonabilidad equivale a justicia», que «no constituye un canon de constitucionalidad autónomo, sino un criterio de interpretación que permite enjuiciar posibles vulneraciones de normas constitucionales concretas y, en especial, de derechos fundamentales, por lo que, se ha venido reconociendo que la desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo puede dar lugar a un enjuiciamiento desde la perspectiva constitucional cuando esa falta de proporción implique un sacrificio excesivo o innecesario de los derechos que la Constitución garantiza», TSJ/SC, sent. N° 379, del 07-03-07, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/379-070307-06-1488.HTM> (sentencia que desaplica por control difuso de la constitucionalidad el artículo 647, literal g, de la Ley Orgánica del

impone el derecho a contribuir libre de la distorsión inflacionaria. Este derecho subjetivo tiene anclaje y explicación en una posición jurisprudencial consolidada desde los años 90 del siglo pasado²⁴ y responde a una racionalidad técnica admitida universalmente en todas las jurisdicciones tributarias en el Derecho comparado, según la cual la inflación no debe ni puede distorsionar el resultado fiscal.

En principio, este acto de rechazo solo se extiende a las normas expresamente excluidas, esto es, a las normas de desarrollo contenidas en el Título IX de la Ley de Impuesto sobre la Renta y no a las normas de principio, a las que se conectan las anteriores (artículos 173 al 193). El artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta contiene una regla explícita que define el enriquecimiento neto gravable, como el «... incremento de patrimonio resultante luego de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones sin perjuicio, respecto de los enriquecimientos netos de fuente territorial, del ajuste por inflación previsto» en la ley.

Trabajo, e interpreta con carácter vinculante para todos los tribunales de la República, el contenido y alcance del artículo 650 de la mencionada Ley). Artículo 22: «La enunciación de los derechos y garantías contenidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos no debe entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la persona, no figuren expresamente en ellos. La falta de ley reglamentaria de estos derechos no menoscaba el ejercicio de los mismos».

²³ «... el principio de proporcionalidad en sentido estricto, la importancia de los objetivos perseguidos por toda intervención en los derechos fundamentales debe guardar una adecuada relación con el significado del derecho intervenido. En otros términos, las ventajas que se obtienen mediante la intervención en el derecho fundamental debe compensar los sacrificios que ésta implica para sus titulares y para la sociedad», TSJ/SC, sent. N° 379, citada *supra*.

²⁴ «Tal necesidad de tomar en consideración el ajuste por inflación, es consecuencia de una economía inflacionaria donde no es posible establecer realmente el poder económico del contribuyente, si la renta obtenida según valores monetarios históricos, no es ajustada de acuerdo con la inflación. De esta manera, es posible determinar si la capacidad económica del contribuyente se ha incrementado o disminuido a pesar de la apariencia que proyecta el valor histórico. Con ello, se busca adecuar el gravamen de la renta a la efectiva capacidad económica del contribuyente, dando cumplimiento al mandato previsto en el artículo 316 de la Constitución», TSJ/SPA, sent. N° 1165, citada *supra*; confirmada en los fallos N°s 443, del 16-04-08; 564 y 572, ambos del 07-03-08; 1093, del 25-09-08; 129, del 29-01-09; 235, del 13-03-10 y 144, del 03-02-11.

De modo que, la ausencia²⁵ de una metodología *ex lege* (Título IX de la Ley de Impuesto sobre la Renta) no implica el rechazo de la regla de principio (artículo 4 *eiusdem*) porque ello significaría admitir una antinomia lógica –una contradicción entre la base enunciativa de los artículos 316, 21.1, 2 y 22 constitucionales y el 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta) y una inaceptable laguna explícita en detrimento del ordenamiento como sistema normativo completo –completitud o plenitud hermética–.

La regla de principio exige la determinación de la renta «sin perjuicio del ajuste por inflación». De modo que el vacío abierto por la exclusión del sistema integral de ajuste por inflación (Título IX) puede, y debe, suplirse con alguna metodología que permita determinar el resultado de ganancias o pérdidas por inflación, de forma razonable y objetiva, para darle sentido, congruencia teleológica y aplicativa a la regla de principio (artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta).

Debe preservarse la compatibilidad con los principios del Derecho y los principios contables nacionales e internacionales, que reconocen que los resultados cuantificados según valores históricos tienen que ser –y deben ser– corregidos por inflación, para garantizar una información contable homogénea, confiable, comparable, y no simplemente nominal distorsionados por la depreciación monetaria. El uso de una metodología alternativa encuentra justificación en el principio de razón suficiente –*nihil sine ratione*–, a la luz del cual la disposición de los enunciados normativos responde siempre y en todo caso a una lógica y a un orden que espera ser preservado y respetado, lo que exige darle solución de continuidad a alguna forma de corrección monetaria.

²⁵ El tema de las «lagunas normativas» se señala con frecuencia como pretexto para inhibir la acción del decisor, sea el juez o el intérprete, frente cualquier situación de incertidumbre jurídica sobre la contabilidad, máxime si el intérprete se acoge al principio de legalidad como base para la actuación de los poderes del Estado y en especial de la actuación de los jueces, bajo el argumento de que solo están sometidos al imperio de la ley y guiados *prima facie* por el sentido propio de las palabras del texto legal –criterio literal–.

Ante esta situación de insuficiencia de los textos normativos no hay que engañarse: La solución es una elección entre alternativas disponibles, abiertas por la discrecionalidad que el lenguaje deja al intérprete. Lo importante es que se trata de una decisión que no necesariamente implica arbitrariedad, sino el prudente arbitrio del decisor. La racionalidad de la decisión estará en la exteriorización de la justificación correspondiente. Hoy, lejos está el dogma de la perfección del legislador y del juez sabio y justo²⁶.

Lo que se exige en estos casos es que la indeterminación pueda y sea resuelta, esto es, que la aplicación del Derecho no se agota en la aplicación de alguna de sus normas, sino que la aplicación de estas requiere reconstruir el Derecho como unidad²⁷. La consistencia regulativa y la coherencia valorativa son requisitos necesarios para la justificación de toda solución jurídica en cuanto guía y valoración de conductas.

Además, históricamente, se ha desarrollado una comprensión del sentido correcto de la corrección monetaria y de su necesaria aplicación a la determinación de la renta, razón por la cual, cualquier disposición de la ley o grupo de leyes debe ser interpretada de manera que su aplicación a casos concretos sea compatible con el entendimiento históricamente desarrollado sobre su objeto y propósito o su corrección. Este argumento histórico sistemático se fortalece porque, más allá de la vigencia en el tiempo del ajuste por inflación,

²⁶ Cfr. NIETO, Alejandro: *El arbitrio judicial*. Ariel. Barcelona, 2000, p. 33, «... se ha desacralizado el mundo del Derecho y se ha empezado a ver las cosas como son: (...) no se ve la ley como una encarnación de la voluntad divina o de la justicia y mucho menos de la voluntad popular. Es una orden del Poder y como tal hay que entenderla. Ya no se ve al juez como un sacerdote de la ley sino como un personaje de reacciones sorprendentes, dotado de desmesurados poderes públicos que, por causas rigurosamente personales y de ordinario incomprensibles, hace y deshace destinos individuales y ataca o defiende al poder (...) un ser humano obligado profesionalmente a tomar decisiones sobre conflictos ajenos con frecuencia sin conocer bien los datos reales del litigio y de ordinario sin disponer del tiempo y de los instrumentos jurídicos imprescindibles para sentenciar responsablemente».

²⁷ Cfr. AGUILÓ REGLA, Josep: *Teoría general de las fuentes del Derecho (y del orden jurídico)*. Ariel. Barcelona, 2000, p. 148.

su discontinuación subjetiva se produce en momentos en que la inflación en Venezuela llega a niveles patológicos –o mejor teratológicos– de cuatro dígitos, lo que abona a la acción imperiosa de aplicar una corrección monetaria alternativa idónea. Es más, el derecho a la corrección monetaria constituye una situación subjetiva consolidada en el patrimonio jurídico de los contribuyentes, que no admite regresividad jurídica posible²⁸.

Así las cosas, se impone el derecho constitucional a contribuir conforme a la capacidad contributiva real y efectiva, como criterio resolutorio explícito y jerárquicamente superior –*lex superior derogat legi inferiori*–, para dar sentido al mandato de corregir la renta neta territorial «... sin perjuicio del ajuste por inflación previsto en ‘la Ley’», esto es, de conformidad con el Derecho, sus valores superiores, la razón técnica, el sentido común y la realidad²⁹.

Incluso, ni siquiera razones recaudatorias podrían justificar una imposición ficticia y destructiva del patrimonio de los entes bancarios y de seguros o de cualquier contribuyente que pierda por inflación. Ya desde la Sala Constitucional se justificó la limitada condición instrumental del principio de recaudación en el contexto del sistema tributario constitucional: «La recaudación está al servicio de la capacidad contributiva». La recaudación no es fin en sí misma, sino un medio para asegurar la captación de la realidad contributiva y nada más. La recaudación por sí sola nunca justifica una tributación inconstitucional, al margen del derecho a contribuir conforme a la capacidad económica. Así lo decidió en la sentencia N° 301/2007: «El principio de eficiencia se ordena a un fin superior, que no puede deslastrarse del respeto

²⁸ Artículo 19 de la Constitución: «El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos. Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público de conformidad con la Constitución, los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y las leyes que los desarrollen».

²⁹ La consistencia regulativa y la coherencia valorativa son requisitos necesarios para la justificación de toda solución jurídica en cuanto guía y valoración de conducta.

a la justa distribución de las cargas públicas y con ello obviar la capacidad contributiva»³⁰.

4. Sobre la pertinencia técnica y jurídica de la BA VEN-NIF 2 y NIC 29 como metodología alternativa y supletoria para el cálculo de la pérdida monetaria por inflación

Alternativamente, la pérdida monetaria por inflación puede calcularse según las reglas técnicas sobre «Criterios para el reconocimiento de la inflación en los estados financieros preparados de acuerdo con VEN NIF» (BA VEN-NIF 2)³¹, en concordancia con la Norma Internacional de Contabilidad N° 29 sobre «Información financiera en economías hiperinflacionarias» (NIC 29).

4.1. Pertinencia técnica de los BA VEN NIF 2 y NIC 29

En Venezuela, solo hay dos procedimientos para evaluar los efectos de la inflación sobre los resultados contables: i. el previsto en la NIC 29 (sistema contable) y ii. el establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (sistema fiscal).

Aun cuando ambos sistemas de ajuste por inflación son integrales, el sistema contable es mucho más objetivo y completo al determinar de manera más razonable el efecto de la inflación sobre las partidas no monetarias y también el efecto de las partidas monetarias sobre el patrimonio de la entidad que reporta –resultado monetario neto–, ya que establece un procedimiento específico para determinar dicho efecto. Contrariamente, en el sistema fiscal el efecto de las partidas monetarias es un resultado residual y atemporal, porque se origina del resultado del ajuste por inflación del patrimonio del ejercicio inmediato anterior y no del patrimonio final a la fecha de reporte.

³⁰ TSJ/SC, sent. N° 301, del 27-02-07, acción de nulidad por inconstitucionalidad contra la norma de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto N° 307 con rango y fuerza de Ley de reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la *Gaceta Oficial de la República de Venezuela* N° 5390 extraordinario, del 22-10-99, <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Febrero/301-270207-01-2862.htm>.

³¹ Emanada de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, en aplicación de la NIC 29.

Particularmente, el BA VEN NIF 2 reconoce que los efectos de los niveles inflacionarios anuales sobre la información financiera son importantes, por lo que no puede ignorarse su efecto acumulado en el tiempo sobre las partidas monetarias y no monetarias y, en consecuencia, en el mantenimiento del patrimonio neto. Esta es la misma racionalidad técnica que justifica la corrección monetaria fiscal ilegítimamente excluida para los contribuyentes especiales en el impuesto sobre la renta.

Conforme a la NIC 29, cualquier empresa que presente información en la moneda de una economía hiperinflacionaria debe quedar establecido en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del balance (párrafo 8, encabezado). Las pérdidas o ganancias por la posición monetaria neta deben incluirse en la ganancia neta, revelando esta información en partida separada (párrafo 9).

Como se señaló anteriormente, en un período de inflación toda empresa que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios, perderá poder adquisitivo. Toda empresa que mantenga un exceso de pasivos monetarios sobre activo monetario ganará poder adquisitivo siempre que tales partidas no se encuentran sujetas a un índice de precios. Esta pérdida o ganancia, por la posición monetaria neta, puede ser determinada como la suma algebraica; esto es, considerando el signo de las cantidades de todos los ajustes efectuados para la reexpresión de las partidas correspondientes a los activos no monetarios, patrimonio neto, el estado de resultados y las correcciones de los activos y obligaciones indexados. Esta pérdida o ganancia puede estimarse también aplicando el cambio en el índice general de precios a la media ponderada para el período de las diferencias entre activo y pasivo monetarios (párrafo 27).

La pérdida o ganancia por la posición monetaria neta será incluida en la ganancia neta del período. Esta partida se denomina «resultado monetario del ejercicio» (REME). El ajuste efectuado en los activos y obligaciones indexados en aplicación del párrafo 13 se compensará con la pérdida o ganancia de la posición monetaria neta. Otras partidas del estado resultado, tales como gasto financiero, así como la diferencia de cambio moneda que era relacionada

con los fondos tomados en préstamo, estarán también asociados con la posición monetaria neta. Aunque tales partidas se suelen colocar por separado, puede ser útil agruparla con las pérdidas o ganancias por la posición monetaria neta efectos de su presentación en la cuenta de resultados.

Hay quienes opinan que, debe hacerse un análisis detallado de la composición del REME a los fines de depurar aquellas partidas que, a pesar de su base contable, no se perjudican por la inflación para fines fiscales, bien porque no representan transacciones o eventos contables generadoras de rentas gravables, o bien porque no son partidas deducibles fiscalmente. Esa depuración buscaría racionalizar con mayor fidelidad la incidencia de la inflación en el resultado fiscal, de modo de precisar la pérdida por inflación como expresión de capacidad económica efectiva en el impuesto sobre la renta. Piénsese por ejemplo en i. las partidas que representan activos y pasivos invertidos en la generación de rentas exentas o exoneradas de impuesto sobre la renta; ii. no deducibilidad de provisiones y otros apartados que son simples estimaciones contables; iii. diferencias en los criterios de reconocimiento de ingresos y costos para contratos de construcción a largo plazo, entre otros y iv. revalorizaciones no reconocidas por la Ley de Impuesto sobre la Renta, como la de los activos de uso recientemente autorizadas por la SUDEBAN.

Esos valores tendrían que ser reversados a través de partidas conciliatorias entre los resultados financieros y los fiscales para obtener el resultado más fidedigno posible respecto de la pérdida monetaria con trascendencia fiscal. En nuestra opinión, esa sería una práctica razonable y saludable, que no estaría prohibida y que potenciaría la fidelidad y confiabilidad del resultado monetario.

4.2. Pertinencia jurídica de los VEN NIF y NIC 29

Dichas reglas técnicas tendría aplicación al efecto: i. Con base en el artículo 6 del Código Orgánico Tributario³², que ordena la aplicación supletoria de la

³² Artículo 6: «La analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones».

norma tributaria que más se avenga con la naturaleza y fines para aquellas situaciones que no puedan resolverse por vacíos en las disposiciones legales tributarias; ii. las normas de los artículos 155.1.a *eiusdem*³³, y 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta³⁴ que facultan por reenvío normativo la aplicación de los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela –los VEN NIF– concretamente, para utilizar las regulaciones sobre situaciones técnicas contables previstas en leyes tributarias cuando no haya regulación expresa en contrario con el particular, siempre dentro de los parámetros de razonabilidad, consistencia y buena fe.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela son los adoptados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) como reglas técnico-contables vigentes en nuestro país. Son denominados VEN NIF y están referidos a las normas internacionales de información financiera NIC NIIF, con las adaptaciones que exige el entorno económico venezolano³⁵.

³³ Artículo 155: «Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán: 1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos: a. Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable».

³⁴ 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 este Decreto con rango, valor y fuerza de Ley, su Reglamento y las demás leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan. Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y solo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos».

³⁵ Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés).

En materia mercantil, la recepción vinculante de los VEN NIF, opera por la vía indirecta de la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados. En nuestro caso, la activación de las técnicas de cuantificación y presentación de la información financiera actúa para dar sentido a los enunciados de las normas de los artículos 35, 304 y 307 del Código de Comercio³⁶, en su referencia al deber de descripción estimatoria del patrimonio del comerciante, así como la determinación del valor real o el que se presume del acervo social –activos y pasivos– y a la determinación de la utilidad líquida y recaudada como presupuesto de distribución del beneficio como dividendos en el derecho de sociedades. Estas son las únicas proposiciones normativas que hacen referencia a la valoración de elementos de los estados financieros en el Código de Comercio.

Se trata de una cláusula general que permite activar la regulación técnica contable a través de dichas reglas jurídicas como norma abierta de reenvío hacia la técnica en todo aquello que la haga compatible con la regla legal. La legitimidad del reenvío al tipo, estándar, o al concepto técnico contable dependerá de la justificación en cada caso concreto en que se pretenda su aplicación y por la misma razón será controlable por el juez con base en razones de pertinencia, consistencia y buena fe³⁷.

No debe llamar a dudas la posible pertinencia de la prohibición de analogía en el artículo 6 del Código Orgánico Tributario. La prohibición de integración solo aplica para crear tributos, exenciones, exoneraciones u otros beneficios, así como para tipificar ilícitos o establecer sanciones. Dicha prohibición no aplica para colmar vacíos legales atinentes a la base imponible. Tal es el caso de la metodología de corrección monetaria alternativa a la excluida en Título IX de la Ley de Impuesto sobre la Renta para los bancos, seguros y contribuyentes especiales, mediante la aplicación supletoria de normas tributarias –incluidos los reenvíos normativos a la técnica contable– que regulen casos semejantes o materias análogas, que más se avengan a la naturaleza y fines de

³⁶ *Gaceta Oficial de la República de Venezuela* N° 475 extraordinario, del 21-12-55.

³⁷ *Vid.* ROMERO-MUCL, Humberto: *El derecho «y el revés» de la contabilidad*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2001, p. 131.

una metodología para la determinación del impuesto sobre la renta sobre base ajustada por inflación.

Tampoco debe llamar a dudas la apelación a la BA VEN NIF 2 y de la NIC 29, para la determinación de la pérdida por inflación a la banca y empresas de seguros para fines fiscales, porque la generación de información contable para aquellas está regulada según el principio del costo histórico, conforme a las regulaciones de la Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario³⁸ y de la Superintendencia de Empresas de Seguros³⁹, respectivamente⁴⁰. La determinación de la pérdida por inflación tiene alcance supletorio exclusivamente para fines fiscales, como una solución alternativa a la corrección monetaria, por la exclusión del sistema ajuste por inflación previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta a los contribuyentes especiales.

Las reglas de la contabilidad bancaria o de seguros no enervan las reglas sobre cuantificación y presentación del resultado fiscal. Así lo confirma, en el caso de la banca, el artículo 76 de la Ley de Instituciones del Sector Bancario, cuando señala que aquellas entidades se someterán a las normas contables

³⁸ Resolución N° 329-99, del 28-12-99, emanada de la Superintendencia de Bancos y otras Instituciones Financieras, *Gaceta Oficial* N° 36859, del 29-12-99. Por su parte, el artículo 76 del Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Instituciones del Sector Bancario contempla: «Las instituciones bancarias, sociedades de garantías recíprocas, fondos nacionales de garantías recíprocas, sociedades y fondos de capital de riesgo y casas de cambio se someterán a las normas contables dictadas por la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, independientemente de la aplicación de las disposiciones tributarias», *Gaceta Oficial* N° 6154 extraordinario, del 19-11-14.

³⁹ Providencia sobre Normas de Contabilidad para las Empresas de Seguro Providencia N° FSAA-00288, publicada en *Gaceta Oficial* N° 40908, del 20-05-16.

⁴⁰ Por imposición de la Superintendencia de Bancos, las entidades financieras llevan contabilidad financiera ajustada por inflación solo con fines informativos y complementarios. Los estados financieros expresados en bolívares constantes –corregidos por inflación–, se preparan con el objeto de informar la situación patrimonial libre de la distorsión producida por los cambios en los niveles de precios en la economía venezolana de conformidad con las instrucciones y normas establecidas por la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario. Ver: Resolución N° 329-99, citada *supra*.

dictadas por la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, independientemente de la aplicación de las disposiciones tributarias⁴¹.

Este no es más que un reconocimiento normativo del principio de especialidad y de la aplicación preferente de la regla tributaria en el ámbito objetivo de su especialidad⁴². El mismo criterio sería aplicable por analogía al sector seguros.

Sin embargo, ello no excluye las relaciones recíprocas y la coordinación de contenidos que puedan ocurrir entre ambos dominios normativos por imposición de la sistematicidad del orden jurídico.

⁴¹ Hemos dicho en otra oportunidad que, «... a pesar de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, no se registran injerencias normativas desde la tributación en la regulación contable financiera, ni al revés (...) Ninguna reenvía o condiciona la otra en forma absoluta. Existe una alta independencia a este respecto y la intercomunicación entre ambas regulaciones se consiguen mediante ajustes fiscales extracontables sobre los resultados (conciliación fiscal), sobre todo en la base imponible del impuesto sobre la renta (...) En nuestro medio si ocurre que, i. el diseño normativo de la base imponible se alinea parcialmente con los criterios técnicos de determinación del resultado contable (una alineación desde y hacia adentro), con las excepciones de rigor expresamente reguladas...», ob. cit. (*El derecho «y el revés»...*), p. 160.

⁴² Es un principio de hermenéutica jurídica que las normas especiales sobre una materia específica deben prevalecer en caso de existir contradicción con las disposiciones contenidas en otras normas generales (artículo 14 del Código Civil: «Las disposiciones contenidas en los códigos y leyes especiales, se aplican con preferencia...»). Del mismo modo lo ha señalado la Sala Constitucional: «... será de aplicación preferente aquella norma que se refiere de manera más concreta al aspecto debatido», TSJ/SC, sent. del 05-08-03, en recurso de colisión interpuesto por la Compañía Anónima de Teléfonos de Venezuela (CANTV) entre las disposiciones contenidas en el artículo 40 de la Ley de Protección al Consumidor y Usuario y los artículos 145 y 214 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. En el ámbito tributario la Sala Político-Administrativa, esclareció la significación del principio de especialidad normativo, enfatizando, por ejemplo, que respecto a la determinación del ente público competente para fijar las tarifas máximas por concepto de servicio de telefonía, y ante la colisión de ambas leyes respecto del asunto debatido, se decantó por la aplicación preferente de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones por ser esta la Ley que regula de manera especial el régimen legal en que se enmarca la competencia indicada.

El principio contable tendrá virtualidad jurídica en la medida en que no contradiga expresamente alguna normal legal tributaria al respecto, para lo cual el aplicador deberá motivar la pertinencia técnica de la norma⁴³.

Esta posición es consistente con la jurisprudencia pacífica y constante de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, que reconoce la aplicación supletoria de los VEN NIF para regular las situaciones contables previstas en leyes tributarias cuando no haya regulación expresa en contrario sobre el particular, siempre que sea dentro de parámetros de razonabilidad, consistencia y buena fe⁴⁴.

5. Sobre la deducibilidad de la pérdida monetaria por inflación

En el caso especial de la banca y empresas de seguros, el resultado monetario neto refleja una pérdida por efectos de la inflación, debido a que sus activos monetarios son superiores a los pasivos monetarios. En este sentido, el

⁴³ Vid. ROMERO-MUCI: ob. cit. (*El derecho «y el revés»...*), p. 73.

⁴⁴ «... se observa la falta de regulación expresa que norme tal circunstancia, quedando al libre albedrío de las sociedades involucradas, dependiendo de variados factores, tales como la complejidad de la mercancía que manejen, por su naturaleza genérica, los volúmenes de inventarios que operan, la alta rotación del producto, el grado de dificultad que en un momento de coyuntura económica se les presente, entre otros. En razón de ello, se hace necesario precisar que, si bien es cierto que los contribuyentes pueden elegir uno cualesquiera de los métodos mencionados, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, no es menos cierto que la aplicación del nuevo método que escoja debe hacerse dentro de unos lineamientos de razonabilidad, consistencia y buena fe. En estas circunstancias y conforme a las actas procesales, se observa en el caso bajo análisis que la contribuyente tiene como objeto la industrialización y comercialización de productos genéricos (cervezas y maltas) y que lleva su contabilidad conforme a los artículos 32 y siguientes del Código de Comercio, 99 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986 y 190 del Reglamento de 1968, aplicable al caso por razón del tiempo; lo cual hace inferir a esta Sala, la sinceridad y necesidad de la actuación del contribuyente al efectuar el cambio de valoración de inventarios. Por esta razón, se estima también impropio el reparo formulado por este concepto», TSJ/SPA, sent. N° 4581, del 30-06-05, <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/junio/04581-300605-2004-0592.htm>.

resultado monetario por inflación deudor –la pérdida monetaria– está realizado en sí mismo.

La pérdida monetaria neta constituye un gasto causado⁴⁵, porque se trata de una alteración patrimonial determinable y definitiva, representada en una disminución cierta de un activo neto, independientemente de que no haya habido una erogación pagada o una salida patrimonial de recursos.

La pérdida monetaria neta constituye un gasto necesario⁴⁶ para la producción de la renta de la banca, porque tiene su causa en una posición monetaria neta deudora, que se origina en la tenencia del activo monetario neto en exceso del pasivo monetario neto, que es el principal recurso para prestar su actividad de intermediación financiera para la banca o para la intermediación de riesgos en el sector de seguros.

La pérdida monetaria constituye un gasto normal⁴⁷ para la producción de la renta de la banca o de las empresas de seguros, porque está proporcionada

⁴⁵ Se entiende por gasto causado aquel efectivamente incurrido, aunque no haya sido pagado, esto es, el que representa una alteración patrimonial definitiva, bien que se haya recibido el bien o servicio correspondiente al gasto de que se trata o porque haya implicado la disminución cierta de un activo o el aumento cierto de un pasivo. Por su parte, el gasto pagado es aquel cuya contraprestación ha sido cumplida mediante la transferencia del dar que es su objeto.

⁴⁶ Aquel cuya finalidad económica directa es la producción del enriquecimiento gravable, esto es, que haya una relación de causalidad inmediata entre el gasto y la fuente generadora de renta.

⁴⁷ Se entiende por gasto normal la calidad de la erogación proporcionada, que se incurre de una sana administración de los recursos económicos de un contribuyente y con miras a la producción de su renta. El gasto normal es aquel que no es excesivo, por lo que debe determinarse con fundamento en el análisis de cada caso concreto vinculándolo con sus semejantes a fin de verificar si la cuantía del mismo resulta proporcional con la naturaleza de la erogación. Sobre el particular, la jurisprudencia ha sostenido que la «normalidad» de un gasto está determinado como un juicio de proporcionalidad que resulta de la comparación entre el monto del gasto en cuestión y el monto de los pagos por los mismos conceptos hechos por contribuyentes que realicen actividades similares en la misma localidad y con la misma magnitud de operaciones. Del mismo modo se ha dicho que la «normalidad del gasto» se verifica cuando dentro de

según la exposición económica del activo monetario neto y es mensurable objetivamente, según los criterios de mediación de la inflación acorde con las metodologías establecidas por la técnica contable⁴⁸.

6. Sobre la prueba de la pérdida financiera por inflación: aplicación de procedimiento convenido de auditoría relativo a información financiera

Tal como venimos sosteniendo, el vacío que deja la exclusión del ajuste por inflación a los bancos, empresas de seguros y a los contribuyentes especiales, abre las puertas a la aplicación de la metodología más idónea para determinar el resultado monetario por inflación, concretamente la medida del resultado monetario deudor. El contribuyente afectado tendrá la carga de probar la idoneidad de la metodología, pero también la de documentar su cálculo.

La prueba del impacto de la inflación sobre el resultado fiscal podrá acreditarse mediante un «Informe de resultados sobre procedimientos convenidos relativo a información financiera» conforme a la «Norma Internacional de Servicios Relacionados N° 4400» (NISR 4400), aprobada por la FCCPV, que permita cifrar el resultado monetario por inflación de la entidad que reporta.

la sana administración de los recursos económicos del contribuyente y frente a la producción de su renta, el gasto no resulta excesivo, ni procura disminuir sin justificación la base imponible.

⁴⁸ Pero hay más entorno a la racionalidad técnica de permitir la deducción de todo aquel gasto, causado o pagado, normal y necesario que contribuya a la producción del enriquecimiento neto en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tan importante es el permiso normativo de la deducción de todos aquellos gastos asociados a la generación de la renta, que i. las excepciones a esos requisitos necesitan texto expreso para la deducción de aquellos gastos que no cumplan con el estándar legal de deducibilidad. Así lo confirma el propio encabezado del artículo 27: se «... harán de la renta bruta las deducciones (...) las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento...» y, a la vez, ii. prevé una cláusula general o norma general inclusiva en el ordinal 22, dirigida a expandir o permitir la deducción de todos aquellos gastos que, sin estar expresamente enumerados en el artículo 27, cumplan con el estándar de deducibilidad.

Este «Informe de resultados sobre procedimientos convenidos relativo a información financiera» será una prueba documental anticipada, una declaración de conocimiento que emana de los auditores independientes a los que la ley –en este caso el artículo 8 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública⁴⁹–, les da fuerza y eficacia probatoria de plena fe⁵⁰, con efectos de razonabilidad *erga omnes* y presunción *iuris tantum*⁵¹ para que sirva al tiempo de la respectiva declaración del ejercicio fiscal conforme a los artículos 158 y 166 del Código Orgánico Tributario⁵², en concordancia con los artículos 4 y 85 de la

⁴⁹ Artículo 8: «El dictamen, la certificación y la firma de un contador público sobre los estados financieros de una empresa, presume, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ha ajustado a las normas legales vigentes y a las estatutarias cuando se trate de personas jurídicas; que se ha obtenido la información necesaria para fundamentar su opinión; que el balance general representa la situación real de la empresa, para la fecha de su elaboración; que los saldos se han tomado fielmente de los libros y que estos se ajustan a las normas legales y que el estado de ganancias y pérdidas refleja los resultados de las operaciones efectuadas en el período examinado», publicada en la *Gaceta Oficial de la República de Venezuela* N° 30273, del 05-12-73.

⁵⁰ No obstante, dicha información contable no otorga fe pública que solo es un estándar probatorio limitado a los documentos registrados y notariados. Tampoco el documento contable es un documento público, ni el contador puede ser considerado un funcionario público. Vease al respecto: TSJ/SPA, sent. N° 1024, del 11-08-04, en el que al pronunciarse sobre el artículo 8 *eiusdem*, señala: «... no deja de ser menos cierto que ello no puede interpretarse como el otorgamiento de fe pública y por consiguiente, la aludida naturaleza del instrumento tampoco puede ser entedida como pública», <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/agosto/01024-110804-2001-0736.htm>.

⁵¹ CABRERA, Jesús Eduardo: «Algunas apuntes sobre el artículo 433 del Código de Procedimiento Civil». En: *Revista de Derecho Probatorio*. N° 7. Editorial Jurídica Alva. Caracas, 1996, p. 12.

⁵² Artículo 158: «Las normas contenidas en esta sección serán aplicables a los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa, sin perjuicio de las establecidas en las leyes y demás normas tributarias. En caso de situaciones que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de esta sección, se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza y fines», artículo 166: «Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos, cuando ella implique prueba confesional de la Administración. Salvo prueba en contrario, se presumen ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras».

Ley de Impuesto sobre la Renta⁵³, como prueba preconstituida frente a eventuales objeciones de la Administración Tributaria. Más allá de la discusión sobre el derecho a la deducción del resultado monetario deudor por inflación, en Derecho, el efecto probatorio del cálculo efectuado según la metodología contable y documentado en la forma de los procedimientos convenidos, invierte la carga de la prueba en cabeza de la Administración para desvirtuar su corrección. En caso de conflicto sobre su pertinencia jurídica, sobre la idoneidad de la técnica de corrección y sobre la medida del resultado monetario por inflación, la experticia contable será la prueba idónea para precisar esos hechos en un eventual proceso judicial sobre la deducibilidad de la pérdida monetaria por inflación.

Este Informe versa sobre aspectos estrictamente contables, nunca sobre conceptos, interpretaciones y apreciaciones jurídicas o meramente subjetivas. De modo que el juicio de razonabilidad que supone el *ex* artículo 8 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública debe ser suficientemente explícito y preciso para identificar y presentar la información que se certifica⁵⁴.

En este sentido, en el «Informe de resultados sobre procedimientos convenidos relativo a información financiera» debe acreditarse: i. Que la información presentada está en conformidad con las normas legales vigentes y las estatutarias, esto es, conforme a las exigencias legales aplicables –mercantiles, formales y materiales–, la política contable del ente –reglas estatutarias– así como conforme a la técnica contable aplicable; ii. que se ha obtenido la

⁵³ Artículo 4: «Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en este Decreto con rango, valor y fuerza de Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial, del ajuste por inflación previsto en este Decreto con rango, valor y fuerza de Ley», artículo 85: «Los contribuyentes deberán determinar sus enriquecimientos, calcular los impuestos correspondientes y proceder a su pago de una sola vez ante las Oficinas receptoras de fondos nacionales, en la forma y oportunidad que establezca el Reglamento».

⁵⁴ ROMERO-MUCI, Humberto: «Apostillas sobre la técnica probatoria de la contabilidad». En: *Revista de Derecho Tributario*. N° 122. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2009, pp. 47 y 48.

información necesaria para fundamentar la opinión contable, esto es, tanto la información cuantitativa, como la cualitativa, y se han hecho las explicaciones, revelaciones y salvedades debidas de dicha información y sus efectos en la situación financiera y el resultado del ente, y iii. que el balance representa razonablemente la situación del patrimonio del ente para su fecha y que el estado de ganancias y pérdidas refleja los resultados de las operaciones efectuadas en el período examinado, siendo que los saldos se han tomado fielmente de los libros legalizados, esto es, que existe conformidad entre estados financieros y el respaldo debido en los soportes o evidencias de las operaciones –contratos, facturas, recibos, estados de cuenta, etc.–. Incluidos los cálculos, indagaciones y estimaciones correspondientes⁵⁵.

En el caso concreto, se solicitará que el Informe sobre procedimientos de información financiera previamente convenidos tiene que dar cuenta con suficiente detalle de las siguientes circunstancias, sobre la situación fiscal del contribuyente: i. Que se calcule el enriquecimiento o pérdida fiscal, y el efecto del reajuste regular por inflación para fines fiscales en la determinación de la renta gravable de los seis últimos ejercicios económicos; ii. que se calcule el enriquecimiento o pérdida fiscal del ejercicio económico último, sin incluir el efecto del reajuste regular por inflación para fines fiscales en la determinación de la renta gravable, comparado con el enriquecimiento o pérdida fiscal del ejercicio económico anterior o anteriores, como si se hubiese incluido el efecto del reajuste regular por inflación para fines fiscales en la determinación de la renta gravable; iii. que se calcule el ajuste por inflación financiero NIC 29, el resultado monetario por inflación y su efecto en años anteriores y en el actual; iv. que se calcule el efecto potencial del impuesto sobre la renta causado en el último ejercicio económico, relacionado con la exclusión del ajuste por inflación en la determinación de la renta gravable, y su relación porcentual con el patrimonio del contribuyente al último período fiscal declarado, y v. que se calcule el gasto de impuesto sobre la renta determinado por el contribuyente para los últimos seis ejercicios económicos y su relación porcentual con el resultado neto para esas fechas.

⁵⁵ Ídem.

El Informe producido de acuerdo al NISR 4400 constituirá una prueba anticipada plenamente válida en vía administrativa y en sede judicial, sometida a contradicción *ex post*, en cuyo caso la Administración Tributaria tendrá la carga de contradecir y desmentir el contenido del Informe convenido, pero no rechazar su legalidad, pertinencia y conducencia. Así, conforme al artículo 166 del Código Orgánico Tributario podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho.

La prueba de informes sobre procedimientos convenidos será en todo caso una prueba legal, pertinente y conducente, al tratarse de un medio de prueba no prohibido expresamente por la ley, de acuerdo al artículo 395 del Código de Procedimiento Civil⁵⁶. Igualmente, no puede decirse que el medio ni la prueba trasladable se obtenga en este caso mediante violación del debido proceso, sino al amparo del artículo 49 constitucional, y en atención a la buena fe y a la carga de la prueba u *onus probandi* contemplado en el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil⁵⁷.

El contribuyente ha tenido que recurrir a esta prueba para colmar el vacío legal generado por la discontinuación de la metodología del ajuste por inflación –contenida en el Título IX de la Ley de Impuesto sobre la Renta– para los bancos, empresas de seguro y contribuyentes especiales, en atención a la norma de principios prevista en el artículo 4 *eiusdem*, que ordena determinar la materia gravable ajustada por inflación.

⁵⁶ 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».

⁵⁷ Artículo 506: «Las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho. Quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido liberto de ella, debe por su parte probar el pago o el hecho extintivo de la obligación. Los hechos notorios no son objeto de prueba».

7. Sobre la posibilidad jurídica de continuar aplicando por analogía la metodología del Título IX de la Ley de Impuesto sobre la Renta

Consideramos legítima la posibilidad jurídica de aplicar por analogía la metodología regulada en el Título IX (sistema de ajuste integral por inflación) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en las mismas condiciones de igualdad que los demás contribuyentes no especiales continúan el uso de las ficciones legales para la corrección monetaria fiscal. El resultado deudor del ajuste sería deducible como otro gasto causado, normal y necesario, para el cálculo del enriquecimiento neto territorial al amparo de la norma del artículo 27.22 y encabezado de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

7.1. Pertinencia de la técnica normativa de la integración analógica

En el caso concreto, la analogía tendrá plena aplicación al amparo de las reglas de los artículos 6 y 7 del Código Orgánico Tributario⁵⁸, que ordenan su aplicación en todas aquellas situaciones para colmar vacíos normativos, siempre que no implique creación de tributos, exenciones o exoneraciones.

Obsérvese que la analogía como mecanismo de integración normativa, tiene típica aplicación en estas circunstancias en la que se trata de colmar vacíos axiológicos, esto es, los que son creados por imperfecciones en la regulación legal del hecho imponible y sus corolarios, tales como los elementos de la base imponible en la determinación del tributo⁵⁹. Estos silencios legislativos

⁵⁸ Artículo 6: «La analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones», artículo 7: «En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes, se aplicarán supletoriamente y en orden de prelación, las normas tributarias análogas, los principios generales del Derecho tributario y los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines, salvo disposición especial de este Código».

⁵⁹ La determinación de la existencia de una laguna no es un procedimiento lógico formal, sino valorativo. El aplicador del Derecho llega a la conclusión de que existe una

son auténticas lagunas de la ley, cuando se pone de manifiesto que la falta de regulación se convierte en una decisión contraria a los principios jurídicos inspiradores del ordenamiento⁶⁰.

Particularmente, la exigencia de generalidad y de igualdad ante el tributo justifica el empleo de la analogía como la técnica normativa adecuada para corregir aquellas previsiones legales que de forma indebida menoscaban el alcance y contenido del principio de igualdad ante la ley⁶¹. No se trataría de crear *ex novo* normas tributarias por analogía, sino más bien de impedir un tratamiento discriminatorio en la aplicación del Derecho⁶². Es más, la analogía se mueve en los límites de la coherencia del sistema. Se reforzará dicho principio cada vez que se evite la discriminación de trato jurídico entre dos supuestos iguales entre los que haya una identidad de razón.

7.2. Incoherencia perturbadora por la exclusión de los contribuyentes especiales del ajuste integral por inflación

El vacío normativo creado anómalamente por la exclusión de los contribuyentes especiales del ajuste integral por inflación, configura un caso clínico de irrazonabilidad e incoherencia en el sistema tributario, por la inexplicable supresión del derecho a la corrección monetaria a los contribuyentes especiales en tiempos de hiperinflación⁶³.

laguna, porque aprecia la falta de una norma para un supuesto que se estima debería existir desde los postulados del propio legislador. El elemento valorativo está presente en los distintos momentos del proceso de integración del Derecho. Vid. SIOTA ÁLVAREZ, Mónica: *Analogía e interpretación en el Derecho Tributario*. Marcial Pons. Madrid, 2010, p. 99.

⁶⁰ En definitiva, citando a SIOTA ÁLVAREZ: ob. cit., p. 99, «... son los principios generales y los principios jurídicos entendidos como fines objetivos del ordenamiento los que exigen que en ocasiones haya que proceder a integrar el ordenamiento y ello se produce cuando los efectos que se derivan del silencio legal son contrarios a tales principios».

⁶¹ *Cfr.* ibíd., p. 256.

⁶² *Ibid.*, p. 258.

⁶³ *Vid.* nuestros trabajos: ob. cit. («El ‘impuesto a la inflación’...»), y ob. cit. («Aspectos protervos...»), *passim*.

Se creó una situación discriminatoria al impedir sin razón objetiva que lo justifique, la corrección monetaria de la base imponible correspondiente, que, por el contrario, se mantiene incólume para todos los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta que realicen actividades mercantiles o que lleven contabilidad. Se trata de una desigualdad artificiosa e injustificada por no venir fundada en criterios objetivos, ni siquiera existe alguna explicación que la respalde —exposición de motivos o estudios técnicos administrativos— y mucho menos razonable de acuerdo con juicios o valores generalmente aceptados.

Por lo tanto, la integración analógica constituye una técnica jurídica idónea para remediar tan perturbadora discriminación. Así lo ha efectuado la Sala Político-Administrativa en otras situaciones normativas ante vacíos calificados como discriminatorios en materia tributaria⁶⁴.

Incluso, de la jurisprudencia constitucional comparada se extrae un caso paradigmático que, por identidad de razón, sirve para comprender los perjuicios directos e indirectos de preterir el ajuste integral por inflación de la Ley de Impuesto sobre la Renta a cualquier contribuyente y, *a fortiori*, a un sector como el de las instituciones bancarias y de seguros, tan sensibles al envilecimiento monetario.

Se trata del precedente contenido en la sentencia de la Corte Suprema de la Nación Argentina en el caso: Candy S. A. vs. AFIP y otros, acción de amparo

⁶⁴ TSJ/SPA, sent. N° 4581, citado supra, se decidió que las ventas de bienes realizadas desde tierra firme, con destino al Puerto Libre de la Isla de Margarita, deben participar del beneficio fiscal de exención del Impuesto al Valor Agregado, «... en atención al principio constitucional de igualdad, a la prohibición de no discriminación y a las finalidades perseguidas por el legislador con las regulaciones especiales en materia del régimen de Puerto Libre, las ventas de mercancías nacionales realizadas desde el territorio aduanero ordinario con destino al Puerto Libre del estado Nueva Esparta, si bien no configuran un supuesto de importación definitiva o no definitiva de bienes provenientes del exterior, no pueden recibir un tratamiento tributario distinto y más gravoso o menos beneficioso que el dispensado a la importación de mercancías bajo el régimen de Puerto Libre».

C. 866, XLII, de 3 de julio de 2009⁶⁵, en el que, aquel máximo tribunal decidió reaplicar por vía jurisprudencial la corrección monetaria en el cálculo de la base imponible del impuesto a las ganancias –impuesto a la renta– en razón del brote hiperinflacionario que se presentó en ese país en 2002 a raíz de la eliminación de la Ley de estabilidad cambiaria. El máximo tribunal justificó la aplicación de la corrección monetaria para evitar resultados confiscatorios

⁶⁵ Por cierto, recuerda el máximo tribunal del país austral que la falta de eficacia probatoria no es suficiente para desvirtuar la pretensión de demostrar el resultado lesivo de no realizar el ajuste por inflación, en el sentido siguiente: «13. Que en orden a ello, cabe destacar que en el caso, el Tribunal tiene especialmente en consideración que se trata de un ejercicio –el correspondiente al año 2002– signado por un grave estado de perturbación económica, social y política que dio lugar a una de las crisis más graves de la historia contemporánea de nuestro país, que fue reconocido por el Tribunal en oportunidad de pronunciarse en fallos: 328:690, 329:5913 y 330:855. Esta situación trajo aparejados importantes cambios económicos que se tradujeron, entre otros aspectos, en el abandono de la Ley de convertibilidad y la consecuente variación en el poder adquisitivo de la moneda. Asimismo, la crisis se vio reflejada en los índices de precios, tanto a nivel mayorista como a consumidor final, cuyos porcentajes acumulados en ese año ascendieron a un 117,96 % y 40,9 %, respectivamente (*cf.* cifras oficiales publicadas por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos). 14. Que como ya se ha señalado, si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (*cf.* causa citada Santiago Dugan Trocello), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la Ley del Impuesto a las Ganancias pretende gravar. 15. Que de acuerdo con dichas pautas, y en virtud de las conclusiones arribadas en los considerandos 81 y 91 del presente decisorio, cabe concluir que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias resulta inaplicable al caso de autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor –según cabe tener por acreditado con la pericia contable– y excede cualquier límite razonable de imposición...», <http://servicios.csjn.gov.ar/confal/Consulta-CompletaFallos.do?method=verDocumentos&id=669169>.

del tributo si era calculado sobre valores históricos distorsionados por la inflación que producían una carga impositiva irrazonable⁶⁶.

Es más, la distorsionante discriminación creada por la exclusión de los contribuyentes especiales del ajuste integral por inflación, no solo debe y puede ser remediada por el operador jurídico aplicando por analogía la misma normativa

⁶⁶ Este criterio ha sido reiterado por la Corte Suprema de la República Argentina en 153 decisiones, correspondientes a los años 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015: Flexiprin S. A. vs. Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y otro, acción de amparo, 27-04-10; Alica S. A. vs. AFIP y otro, acción de amparo, 27-04-10; Oliva Alfredo vs. ENA-AFIP, acción declarativa de certeza, 04-05-10; sucesores de Arturo Enrique García vs. ENA-AFIP, acción declarativa de certeza, 04-05-10; Sánchez Sh vs. AFIP, acción mere declarativa-med. cautelar, 04-05-10; Arrocaya S. A. vs. AFIP-Dirección General Impositiva (DGI), ordinario, 04-05-10; hasta los más recientes: Pemp Francisco José vs. ENA-AFIP, varios, 29-04-15; Luis Solimeno e Hijos S. A. vs. AFIP-DGI, amparo Ley 16986, 17-03-15; Natufarma S. A. vs. AFIP-DGI, contencioso-administrativo-varios, 24-02-15; Londero, Aldo Ramón y otro vs. AFIP, acción declarativa de certeza, 24-02-15; IBM Argentina S. A. vs. ENA-AFIP-DGI-resol. 8/09 (GC) y otros, 19-02-15; Alubia S. A. vs. AFIP-DGI, repetición, 04-11-14; Distribuidora de Gas del Centro S. A. vs. ENA-AFIP y otro, acción declarativa de certeza, 14-10-14; Hotel Edelweiss S. A. y otro vs. AFIP-DGI, ordinario, 23-09-14. Ver: <http://www.csjn.gov.ar>. Además, este criterio ha sido aplicado, atendiendo a los principios de igualdad y de razonabilidad, a instituciones bancarias y financieras (PSA Finance Argentina Compañía Financiera S. A. vs. ENA-AFIP-DGI-resol. 413/08, 24-06-14) en el que la Corte argentina remite al precedente «Candy» (fallo: 332:1571), en el que se dejó sin efecto la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 39 de la Ley 24073, 4 de la Ley 25561 y 5 del Decreto 214/02, como toda otra norma, legal o reglamentaria, que impida aplicar en la declaración del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2002 el denominado «ajuste por inflación impositivo» previsto en el Título VI de la Ley 20628. Asimismo, reiteró la doctrina sentada en la causa Banco Bredesco Argentina S. A. vs. ENA-AFIP-DGI-resol. 48/07 (fallo: 335:661), según la cual los agravios vinculados con la ineficacia que atribuye a las pruebas reunidas, constituyen meras afirmaciones genéricas desprovistas de peso para desvirtuar el resultado confiscatorio que resultaría de no aplicar el ajuste por inflación, y que el *a quo* tuvo en cuenta al resolver, máxime cuando dejó a salvo la posibilidad de que la AFIP, de considerarlo necesario, ejerza las potestades de verificación y fiscalización que le confiere la Ley 11683 respecto de la actora. Ver: <http://www.csjn.gov.ar/>.

que continúa aplicándose a los contribuyentes no especiales, sino que la exclusión constituye una lesión al orden constitucional que reclama su inserción positiva y expresa al sistema de la Ley de Impuesto sobre la Renta, tal como ha ocurrido en situaciones más graves, en las que el descuido y la torpeza legislativa creó vacíos normativos intolerables al orden constitucional. Entre otros destaca la situación perturbadora remediada por la Sala Constitucional, reponiendo el tipo penal de la «apropiación y distracción de los recursos del banco o institución financiera», previsto en el artículo 432 de la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras del 31 de julio de 2008, que había sido despenalizado por el legislador delegado, en una situación calificada como una «inexcusable lesión del orden constitucional»⁶⁷.

7.3. Aplicación práctica de la solución analógica

En nuestro criterio, el contribuyente afectado puede continuar los cálculos del resultado por inflación, de la siguiente forma:

i. Manteniendo los ajustes regulares partiendo de los saldos de los ajustes acumulados a los activos y pasivos no monetarios y patrimonio neto al cierre del ejercicio en que se decidió legislativamente su exclusión del ajuste integral, en caso de no haber liberado los ajustes acumulados; ii. o continuar los ajustes regulares partiendo de los saldos de los valores históricos de los activos y pasivos no monetarios y patrimonio neto, si fuese el caso que el contribuyente excluido del ajuste integral por inflación, liberó los ajustes acumulados al

⁶⁷ La Sala Constitucional decidió la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del artículo 213 de la Ley de Instituciones del Sector Bancario, y subsiguientemente declaró vinculante la aplicación de la norma contenida en el artículo 432 de la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras del 2008. Señala que la norma despenalizada se institucionalizó como una necesaria prohibición en orden a resguardar los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución. Agregó que «... se rompía con los principios de razonabilidad, coherencia y no arbitrariedad en el ejercicio del poder público [... si...] se despenaliza una conducta que es 'antijurídica por sí misma' en el marco del ejercicio de la actividad financiera resultaría contraria no solo los intereses generales del Estado, sino que además a su estabilidad económica...», TSJ/SC, sent. N° 439, del 27-05-11, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/mayo/11-0439-27511-2011-794.HTML>.

cierre de período siguiente a la exclusión. No es necesario hacer un ajuste inicial. Se trataría como una empresa inactiva que reactiva sus operaciones. Así lo regula la norma del artículo 100, párrafo segundo del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta⁶⁸, iii. Presentar el resultado deudor como otro gasto deducible, causado, normal y necesario hecho en el país para producir la renta, al amparo del enunciado del artículo 27 encabezado y numeral 22 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por cumplir con la misma justificación explicada *supra* 5. No es necesario cumplir con los deberes formales exigidos para los contribuyentes no excluidos del ajuste integral por inflación, pero sí recomendamos documentar aparte el cálculo en cuestión, siguiendo el mismo formato de presentación exigido reglamentariamente. Esta documentación servirá para demostrar el cálculo correspondiente en caso de fiscalización.

Conclusiones

Que los bancos, empresas de seguro y sujetos pasivos especiales estén excluidos del sistema de ajuste por inflación regulado en la Ley de Impuesto sobre la Renta, no excluye ni menoscaba su derecho a la cuantificación de los efectos de la inflación para la determinación de su renta real, como expresión de su derecho a contribuir conforme a su capacidad económica efectiva, *ex* artículo 316 Constitucional. Así lo confirma el artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que define la renta «como el incremento neto de patrimonio (...) sin menoscabo del ajuste por inflación...» esto es, como precondition obligatoria de imposición a la renta.

La exclusión del ajuste por inflación para los bancos, seguros y demás contribuyentes especiales, solo crea un vacío axiológico o valorativo, puede y debe

⁶⁸ Artículo 100, párrafo segundo: «Las empresas inactivas deberán realizar su ajuste inicial en el cierre del ejercicio en el cual inicien sus actividades. Si el contribuyente ya había hecho un ajuste inicial antes de cesar sus actividades y entrar en inactividad y posteriormente las inicia de nuevo, deberá hacer un reajuste de las partidas no monetarias al cierre del ejercicio anterior a aquel en el cual inicia de nuevo sus actividades acumulando el ajuste en la cuenta actualización del patrimonio. Este reajuste servirá de base para el ajuste regular al cierre del primer ejercicio gravable en el cual inicie de nuevo sus actividades».

ser resuelta por el intérprete, según los procedimientos hermenéuticos que ofrezcan la solución más idónea, en sintonía con razones técnicas y axiológicas aplicables, consistentes con la realidad económica (artículo 5 del Código Orgánico Tributario), aplicando supletoriamente la metodología entre las normas tributarias análogas, que más se avenga a la finalidad y racionalidad jurídica (artículo 6 del Código Orgánico Tributario).

El resultado monetario por inflación deudor –la pérdida monetaria neta– está realizada en sí misma y está jurídicamente causada, porque se trata de una alteración patrimonial definitiva, cierta y determinable.

El resultado monetario por inflación deudor –la pérdida monetaria neta– constituye una erogación causada, normal y necesaria, sufrida en el país, para la producción de la renta de la banca. Por tal razón, es deducible para la determinación de la renta territorial *ex* artículo 27 encabezado y numeral 22.

El resultado monetario por inflación deudor puede calcularse según las reglas técnicas de la BA VEN NIF 2, sobre «Criterios para el reconocimiento de la inflación en los estados financieros preparados de acuerdo con VEN NIF», en concordancia con la Norma Internacional de Contabilidad N° 29 (NIC 29) sobre «Información financiera en economías hiperinflacionarias». Dichas reglas técnicas tendrían aplicación al efecto i. con base en el artículo 6 del Código Orgánico Tributario, ii. las normas de los artículos 155.1.a del Código Orgánico Tributario y 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La deducción del resultado monetario por inflación deudor según las determinaciones de la BA VEN NIF 2, y la NIC 29, supone y requiere la demostración y prueba de la pérdida en cuestión, la cual puede documentarse según opinión de contadores públicos, con fundamento en el artículo 8 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública. Dicha prueba tendría valor de indicio necesario, esto es, la información allí contenida hace fe salvo prueba en contrario.

La prueba de la pérdida monetaria puede preconstituirse mediante informe de contadores públicos independientes según «Procedimientos Convenidos

Relativo a Información Financiera», conforme a la «Norma Internacional de Servicios Relacionados N° 4400» (NISR 4400), aprobada por la FCCPV, que permita cifrar el decremento patrimonial.

Consideramos legítima la posibilidad jurídica de aplicar por analogía la metodología regulada en el Título IX (sistema de ajuste integral por inflación) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en las mismas condiciones de igualdad que los demás contribuyentes no especiales continúan el uso de las ficciones legales para la corrección monetaria fiscal. El resultado deudor del ajuste sería deducible como otro gasto causado, normal y necesario, para el cálculo del enriquecimiento neto territorial al amparo de la norma del artículo 27 encabezado y numeral 22 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

* * *

Resumen: El autor analiza la exclusión del sistema de ajuste por inflación que la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta hace a los bancos, empresas de seguro y sujetos pasivos especiales, observando que tal política legislativa trae consigo efectos negativos y severos en una economía como la actual altamente inflacionaria, lo cual a su vez resulta un contrasentido en relación con los principios constitucionales y legales que rigen la materia impositiva. Ante lo anterior, propone recurrir a diversos métodos hermenéuticos para solucionar la laguna legal introducida con la indicada exclusión. **Palabras clave:** Ajuste por inflación, pérdida monetaria por inflación, impuesto sobre la renta. Recibido: 16-01-18. Aprobado: 18-02-18.