

**RAZONES POR LAS QUE EL IAE, CAUSADO Y
PAGADO DEBE SER REGISTRADO EN UNA CUENTA DE
ACTIVO Y NO EN UNA CUENTA DE GANANCIAS Y PERDIDAS.**

1) LEY DE IMPUESTO A LOS ACTIVOS EMPRESARIALES (LIAE):

A) Haciendo un poco de historia, la exposición de motivos del Ministerio de Hacienda, en su presentación del proyecto de Ley, al extinto Congreso de la República para su consideración, justificaba el tributo en los siguientes términos:

“...El impuesto que se propone en el presente proyecto de ley persigue reducir la elusión y evasión del Impuesto sobre la Renta ... sin embargo, ... no aumentaría en promedio, la carga fiscal sobre las empresas que cumplen con sus Obligaciones Tributarias, ya que el pago del impuesto sobre la renta se acreditará al pago de éste impuesto ...”

B) El Art. 11 de la LIAE, establece que:

“... el impuesto a pagar según esta Ley será la cantidad que exceda del total del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio anual gravable ... Luego este excedente se trasladará como crédito contra el impuesto sobre la renta que se cause sólo en los tres ejercicios anuales subsiguientes.”

Según lo anterior, no cabe duda que el IAE causado y pagado, le genera al contribuyente un derecho de crédito contra el Fisco Nacional, durante los próximos tres años, atendiendo al espíritu de la Ley de no aumentar la carga tributaria.

También debe entenderse que el monto cancelado por IAE, es un adelanto del ISLR que se cause en los próximos tres años, porque de lo contrario el IAE sería una especie de impuesto al patrimonio constituyendo en este caso un gasto efectivo del año.

2) CODIGO DE COMERCIO:

A) En vista de que el pago de IAE, le concede a la compañía un derecho de crédito (de carácter especial) que no admite ninguna duda porque está establecido por la Ley, se debe analizar el Código de Comercio, a fin de observar lo que establece con respecto a la revelación contable, encontrando lo siguiente:

“Art. 304.- ...

El balance demostrará con evidencia y exactitud los beneficios realmente obtenidos ... fijando las partidas del acervo social por el valor que realmente tengan ... A los créditos incobrables no se les dará valor.”

B) Según el Código de comercio, al resultar el IAE, en un derecho de crédito a favor de las compañías, debe ser reflejado en el balance. Esto independientemente de que para fines de informes de auditoría o de otra

naturaleza se puedan hacer revelaciones basadas en principios de contabilidad relacionadas con eventualidades que pudieran comprometer la responsabilidad de quienes los suscriban. Esto es particularmente importante en el caso en que se prevea que la empresa no generará enriquecimiento gravable y, en consecuencia, no se causará ISLR que compense el IAE cancelado en los próximos tres años

C) Por otra parte, el artículo del Código de Comercio anteriormente citado establece que: “ A los créditos incobrables no se les dará valor”. Por lo tanto, si el IAE, causado y pagado no es incobrable entonces debe dársele el valor que le corresponde y sólo pasados tres años sin compensarlos contra el ISLR., serán incobrables y en ese momento será un gasto para la compañía.

3) CONSECUENCIAS DE NO REFLEJAR EL CREDITO FISCAL EN UNA CUENTA DE ACTIVO:

A) No se estará reflejando en el balance el derecho de crédito del contribuyente contra el Fisco, tal y como lo exige la norma del Código de Comercio. Tampoco se estará dando cumplimiento a dos principios de contabilidad de aplicación inmediata, fundamentados en las leyes venezolanas, establecidos en la Declaración de Principios de Contabilidad No. 0, como lo son:

“Revelación suficiente”, que establece que “La información contable ... debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación ... es importante que la información suministrada contenga suficientes elementos de juicio y material básico para que las decisiones de los interesados estén suficientemente fundadas.”

“Prudencia”, especialmente en lo establecido en su último párrafo que dice: “Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no justifica la creación de reservas secretas u ocultas o provisiones en exceso, ni realizar deliberadamente, subvaluaciones de activos o ingresos o sobreestimación de pasivos o gastos.”.

Sobre la base de estos mismos principios, el informe de auditoría que proviene y es responsabilidad de los auditores, debe revelar suficiente y prudentemente, la situación de la empresa, la calidad del crédito fiscal (Art.11 de la LIAE), y la posibilidad de compensación de tal crédito con el ISLR que se cause en los próximos tres años, según el concepto de empresa en marcha.

B) Con base en lo anterior, la imputación al gasto del IAE, causado y pagado antes de los tres años que establece la Ley, disminuye la utilidad del ejercicio.

C) La inadecuada contabilización del IAE como un gasto sin haber certeza de que efectivamente se convertirá en tal, podría colocar en situación de quiebra, a una empresa, o puede hacer surgir la obligación de reponer el capital, de acuerdo a la magnitud de dicho gasto (ver art. 264 del Código de Comercio). De manera que imputar el IAE, de acuerdo a la conveniencia del momento estaría faltando al principio de consistencia.

D) Desde el punto de vista práctico al no aparecer el derecho especial de crédito reflejado en la contabilidad, puede ocasionar que en ejercicios futuros se pague ISLR en exceso, al no existir una cuenta en el balance que permita al responsable para ese momento, conocer de la existencia de un crédito fiscal. Esta misma situación podría ocurrir con los denominados “CREDITOS FISCALES” en materia de IVA, (el cual representa al igual que el IAE, un derecho de crédito de carácter

especial por cuanto sólo puede ser compensado con el débito fiscal), caso en el cual de no registrarse como una cuenta por cobrar en el balance general, podría perderse el control del mismo a los fines de su deducción en ejercicios futuros.

E) En el supuesto de que el IAE, pagado se imputara al gasto, en desconocimiento de los principios legales y contables en un determinado año, generaría a su vez una cadena de violaciones en los años subsiguientes, cuando dicho IAE se compense con el ISLR que se cause, si se asume alguna de las siguientes soluciones que se nos ha informado se aplican en la práctica:

E.1) Una posición (tendente a corregir la inadecuada contabilización del año en que se causó y pagó el IAE), de registrar el monto compensado en una cuenta de ganancias y pérdidas denominada "Ingresos extraordinarios", ya que como es evidente la compensación del crédito no es ni extraordinaria, ni es un ingreso por no haber ingresado nada en caja y además tal registro disminuiría el verdadero gasto de ISLR del año para así evitar tener que reversar el registro erróneo del año anterior .

E.2) Registrar el monto neto del ISLR que se cause, después de restarle el crédito por IAE pagado en los tres años anteriores, bajo el criterio de que tal derecho de crédito se asemeja al incentivo de carácter fiscal denominado rebaja por nuevas inversiones, que establece la Ley de ISLR. Esto evidentemente, configura un desconocimiento de la teoría y de la especialidad de los tributos, porque en primer lugar, estas rebajas por nuevas inversiones no se originan de la LIAE, y tampoco se originan de una erogación de efectivo que realiza el contribuyente por mandato legal, con el subsecuente derecho de crédito, como si es el caso del IAE. Además tal asimilación denotaría desconocimiento técnico de los conceptos y características inherentes a los tributos que entre otras cosas confundirían el concepto de ISLR causado con el de ISLR a pagar. Con lo cual, a los efectos de la comparación que se debe hacer del ISLR causado con el IAE causado (según la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales, en su artículo 11), se estaría tomando como base un monto menor al restarle previamente la rebaja por nuevas inversiones, determinándose así erróneamente un mayor IAE a pagar. También porque no se estaría mostrando en el estado de Ganancias y pérdidas el verdadero monto del ISLR causado de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, en nuestro criterio, en caso, de producirse la inadecuada contabilización inicial del IAE causado y pagado en una cuenta de gastos, luego en el año en que se produzca la compensación con el ISLR, lo que debería hacerse es un ajuste sólo contra utilidades no distribuidas de años anteriores, ya que deberá reconocerse que, en el año en que se hizo el pago sólo se originó un derecho especial de crédito y no un gasto.

4) CONCLUSIONES:

Al contrario de lo que se ha venido imponiendo como criterio general de contabilización y en atención a las leyes antes analizadas, no se debe registrar como gasto, una partida que ciertamente no es gasto según las normas legales y según principios contables de aplicación inmediata.

No obstante y con carácter excepcional, podría resultar aceptable que en casos muy especiales y bien documentados, se pueda acumular el pago del IAE, como una

pérdida por contingencia con cargo a la utilidad de la fecha de los estados financieros, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables; de los cuales citaremos a manera de ejemplo el FAS-5 PARRAFO 8, que dice con respecto a la posibilidad de acumular una pérdida, lo siguiente:

“ * Que sea probable que, a partir de la fecha de los estados financieros, un activo se haya deteriorado o se haya incurrido en un pasivo, basándose en la información disponible antes de la fecha efectiva de emisión de los estados financieros.

En esta condición está implícito que debe ser probable que ocurrirán uno o más acontecimientos futuros para confirmar la pérdida.

- **Que el monto de la pérdida se pueda estimar razonablemente.”**

NOTA:

El propósito de este artículo es el de transmitir y proporcionar información de interés y comentarios legales de tipo general. Ni el autor ni VISO . RODRIGUEZ . COTTIN . MEDINA . RAMIREZ . & ASOCIADOS, asumen ninguna responsabilidad por decisiones que puedan ser tomadas, partiendo de la información general aquí incluida. El contenido de este artículo no debe ser considerado como recomendaciones o asesoría legal, ya que el mismo no es necesariamente aplicable a las situaciones particulares de cada caso en concreto.

Luis Alberto Rodríguez