
CONFLICTOS NORMATIVOS ENTRE EL DERECHO Y LA CONTABILIDAD EN MATERIA DE IMPUESTO DIFERIDO SOBRE EL PASIVO DE PRESTACIONES SOCIALES (*EL CASO DE LAS ENTIDADES BANCARIAS*)^(*)

NORMATIVE CONFLICTS BETWEEN LAW AND ACCOUNTING IN MATTER OF DEFERRED TAX ON SOCIAL BENEFITS LIABILITIES (*THE CASE OF BANKING ENTITIES*)

Humberto Romero-Muci^(**)

Recibido: 21 de noviembre de 2018

Aprobado: 4 de diciembre de 2018

Página inicial: 39

Página final: 65

Resumen: El presente trabajo pretende ofrecer un punto de vista interpretativo sobre la solución de los conflictos de aplicación de las reglas contables en contextos jurídicos. Postulamos el uso del discurso práctico racional como medio de solución de los conflictos de aplicación de normas contables para el reporte financiero. Utilizamos como ejemplo un conflicto entre principios contables utilizados para decidir la aplicación del impuesto diferido pasivo respecto de la diferencia de bases para el cálculo del pasivo de prestaciones sociales según la contabilidad bancaria regulada jurídicamente por la Superintendencia del Sector Bancario.

Abstract: The present research intends to offer an interpretative point of view to solving conflicts of application of accounting rules in legal contexts. We postulate the use of practical rational discourse as a means of solving conflicts

(*) Trabajo Monográfico colaboración al libro homenaje a la obra docente y científica del Profesor Doctor Eugenio Hernández-Breton, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2018.

(**) Abogado *summa cum laude* por la Universidad Católica Andrés Bello (1985), Magister en Leyes Harvard Law School (1986), Doctor en Derecho por la Universidad Central de Venezuela (2003), Profesor Titular y Jefe de la Cátedra de Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello, Profesor de Derecho de la Contabilidad en el Postgrado de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello y en los cursos del Doctorado en Derecho de la Universidad Central de Venezuela, Individuo de Número y Primer Vicepresidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales (Sillón No. 14).

of application of accounting standards for financial reporting. We use as an example a conflict between accounting principles used to decide the application of the deferred tax liability with respect to the difference of bases for the calculation of the social benefits liability according to the banking accounting rules issued by the Superintendence of the Banking Sector.

Palabras claves: impuesto diferido, conflicto normativo, contabilidad, derecho, antinomia.

Keywords: deferred tax, regulatory conflict, accounting, law, antinomy.

Sumario: Introducción I. Sobre la naturaleza de la contabilidad como técnica normativa. A. El interés público en la utilidad de la información contable. B. El principio de la imagen fiel como meta-principio condicionante de la corrección de cualquier interpretación sobre la contabilidad. C. La solución de antinomias en la regulación contable. II. Sobre el criterio de valoración del pasivo laboral según el método legal: su pertinencia y validez para fundamentar la deducción del gasto correspondiente del ISR. III. Sobre el cálculo del pasivo laboral según el método actuarial: pertinencia técnica y validez legal en el sector bancario IV. Independencia de fines y aplicaciones entre el método legal y el método actuarial para la valoración del pasivo por prestaciones sociales: validez jurídica y técnica de cada propósito institucional. V. Racionalidad técnica del cálculo y registro del impuesto diferido VI. Sobre el impuesto diferido y su incidencia en la valoración de los pasivos laborales VII. Ilegalidad de registrar un impuesto diferido pasivo por razón de las diferencias de base ocasionadas en el cálculo del pasivo laboral. Conclusiones. Bibliografía.

Introducción

La contabilidad al igual que el derecho es una disciplina práctica⁽¹⁾. Sus objetivos son orientar el actuar humano. La contabilidad comunicar información útil sobre la situación y resultados patrimoniales de los entes económicos y el derecho prevenir y resolver conflictos mediante la organización prescriptiva de la sociedad.

Con la preparación de los estados financieros tiene lugar la interpretación finalista o normativa de los efectos de las transacciones y eventos que afectan el patrimonio de una entidad y no de una manera simplemente empírica y descriptiva. Las mediciones, clasificaciones y revelaciones en los estados financieros son interpretaciones normativas de la posición y resultado financiero de una entidad.

Por lo tanto, la interpretación está presente en los momentos más significativos de la contabilidad, así como del derecho, porque ambas disciplinas se concretan en productos intencionales cuyo significado no puede ser captado sin llevar a cabo una interpretación del sentido de las normas contables y de los textos jurídicos⁽²⁾. Los paralelismos sugieren afinidades epistémicas entre ambas disciplinas y sus profesiones respectivas, a pesar de las aparentes diferencias entre estas⁽³⁾.

De igual forma, las normas y otros materiales interpretativos contables tienen que ver con la comunicación humana, y por lo tanto, imbricadas por **(i)** las indeterminaciones lingüísticas (ambigüedades y vaguedades del lenguaje)⁽⁴⁾, **(ii)** por las indeterminaciones valorativas (coherencia con valores superiores) e **(iii)** indeterminaciones lógicas que impiden o complican la

-
- (1) Esa dimensión práctica de la contabilidad implica que se trata de una actividad contingente e imprevisible, porque depende del sujeto que actúa y sirve para dirigir su conducta, de modo que exige y requiere un ejercicio permanentemente abierto a la reflexión y al pensamiento sobre la corrección de esa conducta o de esa **praxis moral**. Con razón uno de los principios cardinales que preside la **praxis** contable es el principio de **prudencia**, expresión de la auténtica esencia del conocimiento práctico, que lo integra con las peculiaridades del caso concreto, forjando una decisión adaptada a la individualidad del caso singular, allí donde no es posible un juicio sobre lo verdadero o lo falso, el todo o la nada, sino una progresión cuantitativa sobre lo oportuno, lo adecuado y lo eficiente. Por eso, la contabilidad es mucho más que **técnica (tekne)**, es **prudencia (phronesis)**, esto es, **saber práctico moral**. Una práctica se define como cualquier forma coherente y compleja de actividad humana cooperativa, establecida socialmente, mediante la cual se realizan los bienes inherentes a la misma. El derecho como la contabilidad son prácticas sociales. El carácter práctico evidencia la dimensión valorativa, esto es, la acción y decisión conforme a valores y la justificación racional de cualquier decisión. (ver Mc Intyre, p. 233, citado por ATIENZA, Manuel, **Filosofía del derecho y transformación social**, Editorial Trotta, Madrid 2017, p. 41). De allí, la importancia de entender y fijar apropiadamente los **finés éticos** (axiología) de la contabilidad y de la profesión contable, que permitan maximizar el interés público en la confiabilidad y utilidad de la información financiera. Para ello el derecho debe ser una garantía de cumplimiento y de tutela.
 - (2) **Cfr.** VIOLA, Francesco y ZACCARIA, Giuseppe, **Derecho e interpretación. Elementos de teoría hermenéutica del derecho**, Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas, Universidad Carlos III de Madrid, Dykinson, Madrid 2007, p. 408.
 - (3) **Cfr.** GANGOLLY, Jagdish y HUSSEIN, Mohamed E., “**General accepted accounting principles: perspectives from philosophy of law**”, in **Critical perspectives on accounting** No. 7, Academic Press Limited, 1996, Amsterdam, p. 383 - 407.
 - (4) Es de la esencia del lenguaje jurídico su vaguedad y ambigüedad y la imprevisibilidad del razonamiento. Sin embargo, el lenguaje sirve para entenderse pese a su vaguedad y el derecho sirve para regular las conductas a despecho de su relativa indeterminación.

regulación o la calificación del sentido normativo de determinadas acciones, sea por inconsistencia (contradicciones) o sea de incompletitud (lagunas) de la regulación.

Al igual que en el derecho, la interpretación de la contabilidad aspira a satisfacer un principio de integridad según el cual todos sus principios y valores, junto con todas las reglas y demás enunciados normativos, se hallan en orden, en una relación de apoyo mutuo y justificación recíproca⁽⁵⁾. Por eso la interpretación contable, como toda práctica interpretativa, para ser uniforme en la producción de la información que se reporta, debe ser **consistente** con sus reglas (evitar contradicciones) y **coherente** con sus principios (conforme con los conceptos, doctrinas, hipótesis metodológicas que la fundamentan y con las formas de alcanzar los objetivos o necesidades prácticas que los orientan)⁽⁶⁾. Este proceder garantiza en cada caso concreto, la efectividad de la **imagen fiel** del patrimonio y el resultado de la actividad de la entidad para el periodo de reporte.

En el caso concreto analizamos un conflicto de contradicción o antinomia en la aplicación de la NIC 12, sobre “**Impuesto a las Ganancias (en Venezuela impuesto sobre la renta <ISR>)**”, para pretender reconocer un impuesto diferido pasivo respecto de la diferencia de bases para el cálculo del pasivo laboral estimado según el método de la Ley Orgánica del trabajo, las trabajadoras y los trabajadores⁽⁷⁾ (LOTTT), el cual conlleva una contradicción con las reglas técnicas de la NIC 19, sobre “**Beneficios a los Empleados**”, que imponen el cálculo de dichos pasivos sobre valor actuarial. Lo particular de este análisis es que ocurre en un contexto jurídico regulado por el Manual de Contabilidad para Bancos y otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo, emanado de la Superintendencia de Bancos⁽⁸⁾, esto es, para solucionar el problema interpretativo, aparte de las razones técnicas contables, están presentes razones autoritativas jurídicas.

En nuestro criterio la hermenéutica⁽⁹⁾ de textos contables no se diferencia de la aplicable para los textos jurídicos. Lo único diferente es que la práctica interpretativa jurídica es mucho

- (5) *Vid.*, PÉREZ B., Juan Manuel, **Coherencia y Sistema Jurídico**, Marcial Pons, Madrid 2006, p. 231; GAN-GOLLY, Jagdish y HUSSEIN, Mohamed E, “**General accepted accounting principles: perspectives from philosophy of law**”, in **Critical perspectives on accounting** No. 7, Academic Press Limited, 1996.
- (6) Interpretar exige asumir lo que Dworkin ha llamado una actitud interpretativa: asumir que ese proceso tiene lugar en el contexto de una práctica a la que da sentido el logro de ciertos fines y valores de manera que quien interpreta en el contexto de la misma ha de proponerse alcanzar el significado que mejor sirva a esos propósitos, pero permaneciendo siempre dentro de la práctica, esto es, sin desconocer los materiales autoritativos (las normas válidas) que marca en la práctica de que se trate un límite infranqueable: interpretar no es inventarse un solución. *Cfr.* ATIENZA, Manuel, **Filosofía del derecho y transformación social**, Editorial Trotta, Madrid 2017, p. 21.
- (7) **Gaceta Oficial** Extraordinaria No. 6.076 del 7 de mayo de 2012.
- (8) **Gaceta Oficial** Extraordinaria No. 5.572 del 17 de enero de 2002. La última reforma del Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo se estableció en la Resolución No. 115.16 del 6 de julio de 2016, en **Gaceta Oficial** No. 40.983 del 7 de septiembre de 2016.
- (9) La **hermenéutica** consiste en la comprensión lingüística o comprensión de textos. La comprensión está basada en la relación entre la parte y el todo, de un lado y la intelección de nuevas conexiones de significado sólo como parte de un todo y que, consecuentemente, hacen que el todo se vuelva comprensible cuando las partes están en su lugar (concreción de sentido) (*Vid.*, CABRA A. José M., **Ob. cit.**, p. 10). El núcleo de la

más desarrollada, organizada, analítica y extendida en la forma de múltiples materiales normativos (tratados, leyes, reglamentos, sentencias, contratos) correspondientes a diferentes jurisdicciones, susceptibles de variados argumentos interpretativos y criterios de selección de dichos argumentos. La práctica interpretativa contable es poco argumentativa, limitada a escasos materiales normativos técnicos o jurídicos (cada vez más normalizados), ajena a justificaciones dialécticas, arcaicamente normativista (apegado a la literalidad), con poco uso de herramientas (directivas hermenéuticas)⁽¹⁰⁾ para dar cuenta de razonamientos para la solución de problemas ubicados en zonas de penumbra sobre los sentidos posibles de dichos enunciados normativos.

Puede que esta visión sobre la aplicación de la técnica contable se perciba atípica (o incluso herética), pero en ningún caso excluye que la aplicación de un punto de vista interpretativo sobre la contabilidad pueda justificarse racionalmente a través del discurso práctico para evaluar la corrección de las interpretaciones posibles⁽¹¹⁾, máxime si se inserta en un contexto jurídico. En este último caso, lo crítico es que la justificación de la solución interpretativa última deberá alinearse con razones jurídicas y al final corresponderá a un juez decidir sobre el conflicto de aplicación y sus consecuencias.

En nuestra opinión, se presenta una antinomia o contradicción por la imposibilidad de cumplimiento simultáneo entre las dos proposiciones, esto es, entre el contenido de las dos reglas contables NIC 19 y NIC 12. Esto es así porque es lógicamente imposible para uno y el mismo agente hacer y abstenerse a la vez de la misma acción en la misma ocasión, es decir, cuando el cumplimiento de una excluye la otra⁽¹²⁾.

Registrar un impuesto diferido pasivo respecto de la diferencia de bases para el cálculo del pasivo laboral, conllevaría a no cumplir con el postulado de representación de la imagen fiel del patrimonio que resultaría de la aplicación incorrecta de la NIC 12, y frustra el sentido y

interpretación es el significado atribuido a los textos jurídicos. El problema central viene dado por la justificación de la selección entre las alternativas posibles de significado, esto es, el resultado de la interpretación.

Como quiera que el Derecho es lenguaje y que siendo que todo lo que se hace en la investigación y en la práctica jurídica, se hace por medio del lenguaje, la interpretación jurídica también ha de ser abordada como un acto mediante el cual se atribuyen significados a las expresiones lingüísticas. El Derecho no es simplemente algo dado *a priori* en las leyes, en las sentencias (en las fuentes del Derecho), sino la práctica consistente en atribuir sentido a esos materiales. El núcleo de la interpretación es la atribución de significado a los textos jurídicos.

- (10) **Cfr.** CHIASSONI, Pierluigi, *Técnicas de interpretación jurídica (Brevario para juristas)*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid 2011, p. 89.
- (11) Esto no sería más que la valoración del uso de determinadas directivas interpretativas y sobre las reglas de selección de esas directivas interpretativas. El criterio de racionalidad práctica se esfuerza por preservar el principio de universalidad, de coherencia. Lo que lo mueve no es simplemente la solución del caso sino la pretensión de que esa solución puede servir de pauta para el futuro como mecanismo de previsión, por más que sea un mecanismo imperfecto puesto que pueden presentarse nuevas circunstancias aún no tenidas en cuenta y que le obligarán a introducir cambios en la taxonomía y en las reglas. Lo que pide la racionalidad en estas situaciones no es simplemente seguir reglas preestablecidas, sino reformularlas precisamente Para cumplir con el sentido, con la razón de ser, de esas reglas. **Cfr.** ATIENZA, Manuel, *Filosofía del derecho y transformación social*, Editorial Trotta, Madrid 2017, p.158
- (12) **Cfr.** ITURRALDE S., Victoria, *Aplicación del derecho y justificación de la decisión judicial*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia 2004, p. 167.

propósito de la NIC 19, e implica una violación de los principios legales contables para la Banca de *(i)* empresa en marcha y de *(ii)* sustancia sobre forma, en infracción de las normas generales (1) y (2), respectivamente, del Manual de Contabilidad para Bancos otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo, emanado de la Superintendencia de Bancos.

Sostenemos que en derecho y según la técnica contable, la contradicción entre la NIC 19 y la NIC 12 debe priorizar la aplicación de la primera, y excluir la aplicación de la segunda, para garantizar la efectividad del propósito informativo de la NIC 19, esto es, la presentación razonable de la información que se reporta.

Esta investigación la dedicamos como homenaje a la obra académica del Profesor y amigo, Eugenio Hernández-Breton, fino jurisconsulto, egregio Ex Presidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, abnegado docente y, por, sobre todo, un valioso ser humano que nos honra con su esfuerzo moral e intelectual, colmándonos con su impronta perdurable de venezolano ejemplar.

I. Sobre la naturaleza de la contabilidad como técnica normativa

Con la preparación de los estados financieros se interpretan finalista o normativamente los efectos de transacciones y eventos que afectan el patrimonio de una entidad y no de una manera simplemente empírica y descriptiva. ***Las mediciones, clasificaciones y revelaciones en los estados financieros son interpretaciones normativas de la posición y resultado financiero de una entidad***⁽¹³⁾.

Por eso, la información contable es mucho más que la información económica o los datos que le sirven de fundamento; ***es una opinión o interpretación técnica sobre los hechos económicos relevantes que se registran en los libros de contabilidad como tales hechos contables***. De lo anterior no se deduce que la información contable sea ajena a la verdad, sino que lo fáctico la integra como presupuesto o condición de posibilidad de esta.

Siempre hemos seguido una posición escéptica sobre la naturaleza de la contabilidad y la información financiera. No compartimos esa visión ingenua que afirma la naturaleza real de la información contable y, por lo tanto, la posibilidad de conocer la verdad acerca de la situación financiera de los entes económicos. Nos inclinamos por una visión post estructuralista que afirma que la contabilidad es un constructo intelectual con una función social, edificada sobre una meta-narrativa (un lenguaje tecnificado) que representa un conjunto institucional de normas y principios técnicos. No informa sobre una realidad empírica o bruta, sino sobre una “realidad socialmente estructurada”⁽¹⁴⁾ o intersubjetiva. Siempre ha sido problemático, un auténtico reto epistemológico, la medición segura y confiable de este tipo de entidades o fenómenos. Lamentablemente la hiperconfianza en una naturaleza real y en un conocimiento positivista sobre la contabilidad, han degenerado con frecuencia para facilitar abusos y sobre todo engaños sobre la situación financiera de los entes económicos.

(13) Cfr. GANGOLLY, J. y HUSSEIN, M., E., “General accepted...”, *Ob. Cit.* 3. p. 456.

(14) Cfr. MACINTOSH, Norman, “Accounting-truth, lies, or bullshit? a philosophical investigation”, en *Accounting and the Public Interest*, Volume 6, American Accounting Association, Lakewood Ranch, 2006, p. 28.

Finalmente, que tengamos una posición escéptica sobre la naturaleza de la información contable no implica que tengamos una posición escéptica en materia ética sobre la práctica contable, esto es, la imposibilidad de construir un discurso objetivo sobre lo correcto y lo incorrecto en materia contable. Afirmamos que, el discurso práctico racional tiene perfecta cabida para la justificación de una decisión sobre la aplicación de una norma o criterio contable.

A. El interés público en la utilidad de la información contable

Existe un innegable *interés público*⁽¹⁵⁾ asociado a la confiabilidad y la utilidad de la información financiera. Se trata de una condición de eficiencia en la toma de decisiones por los usuarios de dicha información, para la asignación de recursos en la sociedad y en la economía, como expresión de la garantía constitucional de seguridad jurídica y condición de eficiencia del sistema socio económico⁽¹⁶⁾. La protección de la producción y uso de *información útil* para la toma de decisiones económicas, en función de las cualidades de **(i)** comprensibilidad, **(ii)** relevancia, **(iii)** fiabilidad y **(iv)** comparabilidad de dicha información. La tutela de ese interés general pasa no solo por la garantía de **(i) universalidad** de la técnica contable (intersubjetividad del lenguaje normativo), sino por la de **(ii)** protección del bien (interés) de los usuarios de la información financiera, mediante una regulación legal que asegure la integridad de la información y que penalice las situaciones que la comprometan, así como el refuerzo legal de las conductas que ordenan la competencia profesional y la integridad ética del contador público⁽¹⁷⁾.

Por eso, la *utilidad de la información contable* no solo es la razón técnica, sino el valor ético de la contabilidad. Ultimadamente también sirve como el valor jurídico que promueve el derecho de la contabilidad. Como veremos más adelante, es el valor que expresa la unidad del derecho contable. De modo que, la solución de cualquier conflicto jurídico acerca de la contabilidad debe ser valorado y reconducido en función de este y ponderado en relación con cualquier otro bien constitucional en conflicto.

Como más adelante vislumbraremos, se satisface el valor de la *utilidad* de la información contable cuando los estados financieros cumplen con el estándar de presentación o *imagen fiel* de la situación y de los resultados de la entidad que reporta.

La *utilidad* de la información financiera para los usuarios es una función que se cumple o se alcanza satisfaciendo las condiciones o atributos cualitativos de comprensibilidad, relevancia,

(15) Cfr. DELLAPORTAS Steven y DAVENPORT Laura, "Reflections on the public interest in accounting", in *Critical perspectives on accounting*, No. 19, Elsevier, Amsterdam 2008, pp. 1080 a la 1098.

(16) Artículo 299. "El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado, conjuntamente con la iniciativa privada, promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta".

(17) Ver ROMERO-MUCI, Humberto, *El Derecho y el revés... Ob. cit.*,

fiabilidad y comprensibilidad de dicha información. Se trata de información sobre la capacidad de la empresa para generar efectivo u otros recursos equivalentes al efecto para la misma, así como la producción temporal y la certeza de tal generación de la liquidez para establecer, por ejemplo, que la empresa tiene la capacidad para pagar a sus empleados y proveedores, intereses, reembolsos de préstamos y proceder a distribuir ganancias, etc. Esa evaluación sobre la capacidad para generar efectivo se maximiza haciendo hincapié en la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera de la empresa⁽¹⁸⁾.

La finalidad de presentar información útil para la toma de decisiones económicas racionales respecto de los entes objeto de reporte, responde al propósito más general de perseguir la “eficiencia económica”⁽¹⁹⁾. La “**eficiencia**” es una medida de la utilidad o del beneficio que implica el aprovechamiento de recursos económicos⁽²⁰⁾. El concepto de “**eficiencia distributiva**” yace en el corazón del marco conceptual **International Accounting Standard Board (IASB)**⁽²¹⁾. La eficiencia constituye un fin primario de la sociedad ya que el incremento de la riqueza, la reducción los costos y la eliminación del desperdicio de los recursos sociales, facilitan la realización de toda una gama de otros objetivos colectivos o individuales. Es más, en caso de

(18) Marco conceptual IASCF párrafo 12.

(19) Se trata de una concepción ética de tipo utilitarista porque enfatiza la corrección de conducta en función de sus consecuencias, esto es, la concepción de que las acciones no tienen valor moral en sí mismas, sino en relación a la bondad o maldad de sus consecuencias.

(20) GANGOLLY, J. y HUSSEIN, M., E., “**General accepted...**”, *Ob. Cit.* 3. p. 13, también CHIASSONI, Pierluigi, *El análisis económico del derecho*, Palestra Editores, Lima, 2013, p. 233. Es aquí donde tienen pertinencia los criterios “**Pareto superior**” y Kaldor Hicks sobre eficiencia distributiva. Aunque mucho se ha discutido y criticado en esta materia sobre cómo asegurar la eficiencia distributiva de los recursos, lo cierto es que la utilidad de la información financiera es un valor aceptado. Son criterios de asignación de recursos sobre la base de utilidad individual (el nivel de satisfacción o preferencias que cada individuo obtiene de la titularidad de distintos conjuntos de recurso económicos sin hacer cálculos personales o interpersonales de utilidad. El criterio Paretiano se identifica con una ética contractualista, esto es, las preferencias para la asignación de recursos resultan de acuerdos entre los actores o partes que expresan su opinión sobre el particular. También es consistente con una ética utilitarista porque la asignación de recursos en base a preferencias consentidas maximiza la utilidad social como suma de las utilidades individuales. El criterio Kaldor Hicks es un criterio de asignación más realista que focaliza en un Pareto superior potencial. Este último criterio permite distinguir entre el problema económico de incremento de riqueza, del problema político de distribución de esta. El criterio Kaldor Hicks no es compatible con la ética contractualista ni libertaria, es más propio de sociedades identificadas por la asignación de recursos y por lo tanto proclive a la violación de los derechos morales a la autodeterminación.

En todo caso, los criterios de eficiencia económica pueden ser más simples en el análisis económico del derecho, reduciéndose a un “**criterio de eficiencia económica del sentido común**”, en el que los beneficios relevantes de cualquier actividad o situación sean superiores a los costos relevantes de dicha actividad o situación. *Cfr.* CHIASSONI, Pierluigi, *El análisis económico del derecho*, Palestra Editores, Lima 2013, p. 246.

(21) IASB (International Accounting Standard Board), o Junta de Normas Internacionales de Contabilidad. Es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). El IASB se constituyó en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee).

La Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation) es una Fundación independiente, sin fines de lucro creada en el año 2000 para supervisar al IASB.

que se decida que determinados objetivos colectivos o individuales deben prevalecer sobre la eficiencia económica, los decisores (jueces, juristas o contadores) deben calcular los costos públicos o privados de las prioridades que de otra forma se favorezcan y decidan⁽²²⁾.

B. El principio de la imagen fiel como meta principio condicionante de la corrección de cualquier interpretación sobre la información contable

La información financiera tiene por objetivo, ni más ni menos, que representar fielmente el efecto de las transacciones y eventos ocurridos en la situación financiera de una entidad. Esa representación fiel significa que el contenido de la información coincide o está de acuerdo con el fenómeno económico que intenta representarse. El grado de fidelidad de las representaciones de la situación financiera se expresa en términos de un juicio de razonabilidad, no de certeza, es decir, en un grado en el que pueda expresarse que la información se encuentra libre de errores y desviaciones metodológicas importantes, esto es, que es confiable⁽²³⁾. El juicio de razonabilidad es una opinión que se fundamenta, en parte, en evidencias positivas sobre las transacciones y eventos ocurridos en la situación financiera, pero también en estimaciones metodológicamente rigurosas sin desviaciones⁽²⁴⁾.

En suma, la **razonabilidad** no sólo implica cumplimiento con normas y principios, sino la selección de normas y principios apropiados y revelaciones apropiadas⁽²⁵⁾, incluidas aquellas

(22) Cfr. CHIASSONI, Pierluigi, *El análisis económico del derecho*, Palestra Editores, Lima 2013, p. 246.

(23) Con toda propiedad la NIC 1 sobre <presentación de estados financieros>, (consideraciones generales), (<presentación razonable y cumplimiento de las normas internacionales de contabilidad>), señala que **“la aplicación correcta de las normas internacionales de contabilidad, acompañada de informaciones adicionales cuando sea preciso, dará lugar, en la práctica totalidad de los casos a estados financieros que proporcionan esa presentación razonable” (párrafo 10)**. Lo propio se repite en el párrafo 15, al indicar que la presentación razonable exige (i) seleccionar y aplicar las políticas contables de acuerdo con el párrafo 20, (ii) presentar la información, incluida la referente a las políticas contables, de manera que sea relevante, confiable, comparable y comprensible, y (iii) suministrar información adicional siempre que los requisitos exigidos por las NICs resulten insuficientes para permitir a los usuarios entender el impacto de transacciones o sucesos particulares sobre la situación y desempeño financiero de la empresa.

De igual forma, la razonabilidad será un juicio de conformidad, según principios de contabilidad generalmente aceptados: Así lo señala el estándar de auditoría. 411.03 USGAAP: **“The independent auditor’s judgement concerning the ‘fairness’ of the overall presentation of financial statements should be applied within the framework of generally accepted accounting principles. Without that framework the auditor would have no uniform standard for judging the presentation...”**.

(24) La ocurrencia de errores puede deberse a faltas humanas o irregularidades mal intencionadas de quienes preparan la información financiera, mientras que las desviaciones se refieren a errores en los métodos de cuantificación provenientes de la falta de conocimiento o de la intención de obtener resultados predeterminados. La eliminación de la posibilidad de errores y desviaciones se logra o minimiza a través de los sistemas de contabilidad, controles internos y verificación de la información económica que subyace a la financiera. Cfr. COCINA M., Javier, *Teoría de la contabilidad financiera <razones de los boletines de la serie A, Boletines B-1 y Boletín B-10, hasta el quinto documento de adecuaciones modificado del IMCP>*, Instituto Tecnológico de México, México DF 1999, pp. 154 y 155.

(25) Cfr. BURTON, John C., *Fair Presentation: Another View*, disponible en web: http://newman.baruch.cuny.edu/DIGITAL/saxe/saxe_1974/burton_75.htm

dirigidas a poner de manifiesto las inconsistencias entre la información presentada, las reglas y los principios aplicables. **Fuera de esas normas y principios, la calificación de razonable no tiene sentido.**

La condición de razonabilidad de la situación financiera tiene como objetivo mostrar lo que ha quedado en llamarse “**la representación o imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa**”. La **imagen fiel** es el objetivo final que resulta la aplicación de las reglas y principios de contabilidad⁽²⁶⁾. Se dice que los estados financieros representan una **imagen fiel** si cumplen con los objetivos de los estados financieros y cumplen con las características cualitativas de utilidad de la información financiera, tal como se concibe en el marco conceptual de las normas internacionales de contabilidad.

Por eso, la falta de cumplimiento de tales requisitos priva a la información **contenida** en los estados financieros de su razonabilidad y, en consecuencia, soslaya la posibilidad de garantizar la confiabilidad y comprensibilidad de la información contenida en dichos documentos⁽²⁷⁾. En palabras resumidas, soslaya la utilidad de la información contable e impide que los estados financieros representen la imagen fiel del patrimonio, de su resultado y evolución.

Conscientes de que existen circunstancias en las que los objetivos de los estados financieros no puedan ser alcanzados por el simple cumplimiento de las reglas y principios de contabilidad, la práctica contable entiende que en tales circunstancias se justifica desplazar la regla contable que se oponga o comprometa la representación de la **imagen fiel**, esto es, cuando quedan comprometidas el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable, por la aplicación de alguna regla contable, frustrando el criterio de adecuación que aparece en el marco conceptual de la contabilidad. En estas circunstancias se confirma la superioridad jerárquica del principio de **imagen fiel** para justificar un desplazamiento normativo para el caso concreto. Es pertinente observar que no se trata de una derogatoria de la regla o del específico principio contable, sino un desplazamiento circunstancial de aquellos, en el caso concreto, para dar prioridad a la regla o criterio que mejor permita cumplir con el objetivo de informar adecuadamente con los criterios de utilidad de la información contable.

Esta posición hermenéutica es consecuencia de la convicción de que seguir reglas sin alternativas degenera en soluciones contables pero que no atrapan el espíritu de la información contable. Soluciones que cumplen con la letra de la regla, pero postergan su espíritu. Tanto es así que la normativa contable basada exclusivamente en la aplicación de reglas ha sido calificada de manera peyorativa como una “receta de cocina” (“*cooking-the-books approach*”), esto es, una aplicación normativa mecánica o hierática de la norma contable⁽²⁸⁾. Ante esta situación se les exige a los preparadores de estados financieros y a los auditores más que un hacer, un cómo decidir que hay que hacer.

Este es el conflicto normativo que subyace en el debate entre una contabilidad basada exclusivamente en reglas detalladas, por oposición, a una contabilidad que permita una

(26) Es tan importante el objetivo de alcanzar la situación o imagen fiel del patrimonio que, en el caso español, cuando haya duda sobre el logro este objetivo que, conforme al artículo 34(4) del Código de Comercio de ese país, “...**en casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel [tal disposición] no será aplicable**”.

(27) NIC No. 1, párrafo 14.

(28) Cfr. GARVEY, Anne M., **Los antecedentes de la imagen fiel y su aplicación en España**, Dykinson, Madrid 2012, p. 197.

flexibilización de la aplicación de las reglas en base principios. En ese contexto el principio de *imagen fiel* es el criterio fundamental para guiar la acción y juzgar la efectividad de la utilidad de la información contable como criterio de decisión aplicativa (corrección)⁽²⁹⁾ de las normas contables. La idea de la corrección práctica implica la idea de universalidad.

La naturaleza “**principal**” de la *imagen fiel* en los ordenamientos contables ha sido recogida por expertos españoles, que lo consideran un *meta principio* (“**súper principio**” o principio de principios) porque implica dos cuestiones: **(i)** la definición del objetivo fundamental de los estados financieros, y **(ii)** la prevalencia aplicativa sobre los tradicionales principios contables⁽³⁰⁾.

La *imagen fiel* como tal principio constituye un mandato para la optimización en la aplicación de otras reglas contables. La condición de aplicación de la imagen fiel no está predeterminada, porque responde a un supuesto de hecho indeterminado. Sin embargo, el consecuente del principio (la consecuencia que prohíbe obliga o permite una acción) si está claramente determinada⁽³¹⁾. Se trata de un mandato para el aplicador de la norma contable que maximiza la acción de que la representación de la situación financiera debe ser fiable o razonable. Se trata de una norma elemental de orientar la conducta de los individuos hacia fines y objetivos perseguidos por este.

Con razón se ha dicho que, la contabilidad no consiste en cumplir limitadamente con las normas contables, sino en mostrar la *imagen fiel* de la situación y resultado de la empresa: “...La contabilidad no es una técnica basada en reglas pensadas *ad casum*, si no en puntos de vista consistentes y en principios, de manera que su objetivo principal se relaciona con aportar la imagen fiel de la situación y actividad de la entidad, no con el cumplimiento de normas más o menos afortunadas”⁽³²⁾.

El conflicto entre la imagen fiel y las normas contables lo reconocen tanto la Normas Internacionales como la IV Directiva de la Comunidad Europea sobre las cuentas anuales de las sociedades. Una normativa contable desarrollada, en principio, debe contribuir a generar información contable que cumpla con la imagen fiel, pero del mismo modo, cuando la aplicación de la regla por si misma comprometa la utilidad de la información contable, el aplicador queda facultado para apartarse de la regla para asegurar la *imagen fiel*⁽³³⁾. Incluso se ha dicho que

(29) El principio de la imagen fiel representa un estándar de objetivismo moral contable. Significa simplemente considerar que los juicios sobre la aplicación de una regla o principio contable pueden estar justificados en términos racionales, no que sean verdaderos o falsos, sino correctos o incorrectos. La clave radica en preguntarse cuáles son esos criterios de corrección y la respuesta es que básicamente son los que determina el procedimiento de la discusión racional, cuyas reglas rigen tanto en relación con cuestiones teóricas como prácticas. Esas reglas se vinculan con el carácter abierto del diálogo racional, esto es, abrirse a un juicio de validez objetiva pero no de validez absoluta.

(30) GARVEY, Anne M., *Los antecedentes de la imagen fiel y su aplicación en España*, Dykinson, Madrid 2012, p. 206.

(31) Cfr. RODENAS, Angela, “Normas regulativas. Principios y reglas”, en *Conceptos básicos del derecho*, (Daniel González Lagier, Coordinador), Marcial Pons, Madrid 2015.

(32) GONZALO A., José A., “<Consolidación horizontal> imagen fiel: una reflexión crítica”, en *Newsletter de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, “Actualidad NIC/NIIF” No. 9, Madrid, 2006. Disponible en web: <<https://aeca.es/old/actualidadnic/articulogonzalo.htm>>.

(33) Cfr. DENNIS, Ian, *Auditing theory*, Routledge Studies in Accounting, New York, 2015, p. 74.

ese conflicto de aplicación también puede presentarse entre principios y que, en su caso, el principio de imagen fiel tiene una prioridad para resolver cuál principio en conflicto privaría en un caso concreto.

Al igual que en el derecho el conflicto entre reglas y principios contables o entre principios contables entre sí, se resuelve mediante la operación hermenéutica de ponderación de principios. La ponderación implica sopesar los valores teniendo en cuenta solo los costos de la realización posible del otro principio. La ponderación supone la enunciación de juicios y la fundamentación de los mismos dirigidos a mostrar el grado de no realización y afectación, así como también enunciados sobre el grado importancia. La ponderación del principio de la imagen fiel está en la cúspide de la jerarquía axiológica en la hermenéutica contable.

El principio de imagen fiel ha sido atacado por algún sector de la opinión contable de cuño positivista, debido a su supuesta subjetividad, al considerar que “...**los resultados de cualquier actividad humana intencional deben ser evaluados a la luz de juicios de valor inherentes a conceptos éticos**”, esto es, la “*imagen fiel*” es una referencia metafísica ultimadamente “**indecible**”. Incluso se ha dicho que el concepto de imagen fiel es una “**caja vacía**” que representa un constructo con connotaciones morales, que puede prestarse a la arbitrariedad aplicativa y hacer fracasar la propia representación de la información contable⁽³⁴⁾.

Sin lugar a duda, el principio de la *imagen fiel* es un criterio de decisión en la aplicación de reglas y principios de contabilidad. Responde a un criterio valorativo (moral) de decisión, a una exigencia de eficiencia en la producción de la información financiera. Que el concepto sea indeterminado no implica en sí mismo arbitrariedad del aplicador. Es aquí donde tiene cabida el razonamiento práctico como medio de justificación de la decisión. La racionalidad de la decisión destila de la coherencia, completitud y claridad del punto de vista interpretativo que fundamente la acción. Esa fundamentación opera a través de la argumentación, implica un propósito persuasivo que se vincula con el convencimiento, base de su comprensión y su aceptabilidad.

C. Solución de antinomias en contabilidad

Se impone la idea que, en contabilidad lo trascendental, es conseguir el objetivo de la *imagen fiel* o de la razonabilidad de la situación financiera del ente cuya información se reporta. Solo en segundo lugar es relevante el modo de conseguirlo dando entre otras razones a que vivimos en un mundo multicultural y será difícil imponer una única manera de hacer las cosas⁽³⁵⁾.

Por eso, en caso de conflicto entre dos normas contables en la que se deduzca que puede traerse a colación la *imagen fiel* hay que actuar de la forma siguiente: Primero, observar cuál

(34) BRILOFF Abraham J., citado por GANGOLLY, Jagdish y HUSSEIN, Mohamed E., “**General accepted accounting principles: perspectives from philosophy of law**”, in *Critical perspectives on accounting* No. 7, Academic Press Limited, 1996, p. 11.

(35) “**This focus on detailed rules is blamed for leading to accounting solutions that comply with the letter of the law rather than with the spirit**”, D. Alexander, “**A true and fair view of the principle – rules debate**”, *Abacus*, Vol. 42, No. 2, p. 132-164, p. 197, citado por GARVEY, Anne M., *Los antecedentes de la imagen fiel y su aplicación en España*, Dykinson, Madrid 2012, p. 200.

de las dos normas recibe mayor influencia de la *imagen fiel*, contribuye a garantizarla mejor, se inspira más en ella. Segundo, valorar cuál de las tales normas admite posibilidades de mejor interpretación de acuerdo con las exigencias de la *imagen fiel*⁽³⁶⁾.

II. II. Sobre el criterio de valoración del pasivo laboral según el método legal: su pertinencia y validez para fundamentar la deducción del gasto correspondiente del ISR

La deducibilidad del incremento del pasivo por prestaciones sociales para fines de ISR, tiene fundamento en el entendimiento de que se trata de una situación definitiva, determinada y, por lo tanto, de un ajuste causado y exigible por imperativo legal⁽³⁷⁾. Ese pasivo y el gasto correspondiente son calculados según el método previsto en la LOTT, al que vincula la LISR la deducción correspondiente al gasto por prestaciones sociales. La deducción del incremento del pasivo de prestaciones sociales tiene fundamento en el artículo 27(4) de LISR, el cual prevé como gasto: “**Las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo, determinadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo**”.

La LOTT establece que el trabajador tiene derecho a que sus prestaciones sociales sean calculadas en función del valor que resulte mayor entre (i) el total de la garantía depositada a lo largo de la relación de trabajo y (ii) el recalcu­lo efectuado sobre la base de 30 días por año de servicio, multiplicado por el último sueldo. Así lo preceptúa el artículo 142(c) *ejusdem*. Este cálculo representa la deuda cierta del empleador con sus trabajadores por concepto de prestaciones sociales, independientemente de la oportunidad de la terminación de la relación de trabajo.

De tal forma que, el *método legal* se reduce a la cuantificación de una obligación pecuniaria determinada por variables previstas legalmente. Esta circunstancia impone el carácter definitivo del pasivo al cierre del ejercicio gravable o a la fecha de elaboración del estado financiero y por tanto la causación del gasto por prestaciones sociales.

III. Sobre el cálculo de pasivo laboral según el método actuarial: pertinencia técnica y validez legal en el sector bancario

Más allá de la dimensión jurídica del *método legal* su cálculo lleva implícito una hipótesis inverosímil: la terminación de la relación laboral de la integridad de la fuerza laboral de la

(36) GARVEY, A., *Los antecedentes de la imagen...*, *Ob. Cit.* 19, p. 238.

(37) La LOTT establece que el trabajador tiene derecho a que sus prestaciones sociales sean calculadas en función del valor que resulte mayor entre (i) el total de la garantía depositada a lo largo de la relación de trabajo y (ii) el recalcu­lo efectuado sobre la base de 30 días por año de servicio, multiplicado por el último sueldo. Así lo preceptúa el artículo 142(c) *ejusdem*. Este cálculo representa la deuda cierta del empleador con sus trabajadores por concepto de prestaciones sociales, independientemente de la oportunidad de la terminación de la relación de trabajo.

El método legal se reduce a la cuantificación de una obligación pecuniaria determinada por variables previstas legalmente. Esta circunstancia impone el carácter definitivo del pasivo al cierre del ejercicio gravable o a la fecha de elaboración del estado financiero y por tanto la causación del gasto por prestaciones sociales.

entidad a la fecha de la medición correspondiente. Esa falta de verosimilitud hace insincero el cálculo del pasivo laboral por prestaciones sociales para fines financieros y en consecuencia lo sobrestima distorsionando y comprometiendo la cualidad esencial de la fiabilidad de la información contable.

Sencillamente, el método legal enfatiza una valoración que sirve a la forma legal, pero que descuida la realidad económica asociada a la más probable salida de recursos en el futuro previsible para la extinción de dicho pasivo laboral.

Es más, la valoración del pasivo por prestaciones sociales según el **método legal** es inconsistente con la hipótesis contable fundamental de la “**empresa en marcha**”, porque valoriza el pasivo por prestaciones bajo la hipótesis equivalente a la liquidación de todo el personal, como si la empresa fuera a cesar funciones a la fecha de la medición correspondiente.

Para potenciar la fiabilidad del cálculo del pasivo laboral por prestaciones sociales la contabilidad financiera según las Normas de Información Financiera (NIIF), facultan la utilización de técnicas probabilísticas. Es aquí donde tiene cabida el denominado **método actuarial**. Esta técnica constituye una estimación prudencial que enfatiza el aspecto económico y el riesgo implícito en la determinación del pasivo por prestaciones sociales, independientemente de la rigidez del cálculo que se infiere de la LOTTT *supra* indicado.

El **método actuarial** considera variables propias de la organización tales como la tasa de rotación promedio y la política salarial de la empresa que representan criterios más idóneos de cuantificación. Es utilizado con fines financieros y tiene fundamento en las reglas técnicas de contabilidad, concretamente la NIC 19⁽³⁸⁾.

La aplicación del **método actuarial**, no tiene una base legal directa y expresa. Sin embargo, su aplicabilidad deviene del reenvío a la técnica contable fundada en los artículos 35, 304 y 307 del Código de Comercio.

En el caso de sociedades mercantiles regidas por el Código de Comercio, son de aplicación obligatoria los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF), adoptados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) como reglas técnico-contables vigentes en nuestro país.

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

(38) El párrafo 75 de la NIC 19, establece que las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones que la entidad posee sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Entre las suposiciones actuariales se incluyen los dos tipos siguientes: (a) Hipótesis demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (así como sobre sus beneficiarios) que puedan recibir los beneficios. Estas hipótesis tienen relación con extremos tales como: (i) mortalidad, tanto durante el periodo de actividad como posteriormente; (ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros permanentes; (iii) la proporción de partícipes en el plan con beneficiarios que tienen derecho a los beneficios, y (iv) tasas de petición de atención, en los planes por asistencia médica. (b) Hipótesis financieras, que tienen relación con los siguientes extremos: (i) la tasa de descuento; (ii) los niveles futuros de sueldos y salarios; (iii) en el caso de beneficios por asistencia sanitaria, los costos futuros de la misma, incluyendo, si fueran importantes, los costos de administración de las reclamaciones y los pagos de los beneficios; y (iv) la tasa de rendimiento esperado para los activos del plan.

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 Comercio⁽³⁹⁾, en su referencia al deber de descripción estimatoria del patrimonio del comerciante, así como a 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 dividendo 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 fe⁽⁴⁰⁾.

Esta posición es consistente con la jurisprudencia pacífica y constante de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia⁽⁴¹⁾, que reconoce en los principios de

(39) *Gaceta Oficial* Extraordinaria No. 475 del 21 de diciembre de 1955.

(40) *Vid.*, ROMERO-MUCI Humberto, *El derecho <y el revés> de la contabilidad*, Serie Estudios No. 94, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2001, p. 131.

(41) Así lo decidió el Tribunal Supremo en Sala Político Administrativa, en sentencia del 16 de mayo de 2002, con ponencia del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, caso *Cervecería Polar vs República de Venezuela (Fisco Nacional)*, al señalar que, el cambio del sistema de valuación de inventarios de la metodología PEPS a UEPS era legítimo toda vez que existía una libertad de elección de la metodología en cuestión a favor del contribuyente, aunque hizo reserva expresa -absolutamente razonable- de que la libertad en cuestión debía ser ejercitada dentro de un canon de razonabilidad, consistencia y buena fe: "Se objeta que las contribuyentes Cervecería Polar, C.A. y Cervecería Polar del Centro, C.A. (CEPOCENTRO) aplicaron en el ejercicio reparado, el método UEPS (último en entrar, primero en salir) en lugar del método PEPS (primero en entrar, primero en salir) para la valuación de sus inventarios, con lo cual aumentaron el costo de los bienes vendidos y, en consecuencia, disminuyeron la utilidad del negocio. En tal virtud, la Administración Tributaria formuló a las contribuyentes un reparo por la cantidad de Bs. 56.750.107,60.

Ahora bien, ciertamente este efecto se produce en un determinado ejercicio, pero en los siguientes, por el contrario, los costos disminuyen y la utilidad aumenta, compensándose de esta manera el resultado obtenido en el primer ejercicio. Por tal razón y siguiendo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se admite sin objeción el uso de uno cualesquiera de estos métodos, o en su lugar, el método PROMEDIO cuando se trata, como en el caso de autos, de una sociedad mercantil que fabrica y comercializa productos de naturaleza genérica (cerveza y malta).

Al respecto, la Sala observa que no existe en la LISLR, aplicable al ejercicio reparado, norma alguna que prohíba el cambio de uso de uno de estos tres métodos, y por tal razón los contribuyentes están en libertad de escoger uno cualesquiera de ellos. Los artículos 52, ordinal segundo y 191 del Reglamento de la LISLR de 1968, publicado en *Gaceta Oficial* Extraordinaria No. 1.194 del 3 de abril de 1968, invocados por la Fiscalización para justificar el reparo, sólo señalan que los inventarios deben realizarse a su costo y los elementos que dicho costo debe contener; pero no imponen el uso o variación de un determinado método o sistema para la valuación de los inventarios. Siendo esto así, resulta improcedente la denuncia hecha por la representación fiscal de que la recurrida incurrió en una errónea interpretación de la Ley. Así se declara.

contabilidad generalmente aceptados (VEN-NIF) el marco normativo técnico pertinente, con virtualidad jurídica aplicable 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 fe.

En el sector bancario el reenvío en comentarios tiene expresa base normativa en la Ley de Instituciones del Sector Bancario⁽⁴²⁾ y en el manual de contabilidad bancario.

La Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario (SUDEBAN), según Resolución No. 039.16 del 11 de febrero de 2016, ha modificado el **Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo**, emitido por la SUDEBAN mediante Resolución No. 270.01 del 21 de diciembre de 2001. Dicha normativa administrativa tiene por objeto uniformar el registro contable de las operaciones que realizan las instituciones financieras y la preparación de sus estados financieros. El Manual es obligatorio para todas las instituciones financieras que están bajo la fiscalización de la Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario. Expresamente prevé que los VEN-NIF son de aplicación supletoria en todos aquellos aspectos no tratados por las normas de carácter prudencial emitidas por la Superintendencia.

Sin embargo, no puede dejar de advertir esta Sala, la disyuntiva que viene presentando, en la práctica, esta materia de cambio del Método de Valuación de Inventarios que realizan las sociedades, en lo que respecta a aquellos conocidos como PEPS (primero en entrar, primero en salir), UEPS (último en entrar, primero en salir) o Promedio, ya que efectivamente 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 LISLR 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 improcedente el reparo formulado por este concepto. Así se declara. Consultada en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/junio/04581-300605-2004-0592.htm>

- (42) En este orden de ideas, el artículo 76 de la Ley de Instituciones del Sector Bancario, establece que **“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”**. Por su parte, el artículo 171 numeral 19, establece la atribución de la Superintendencias de Instituciones del Sector Bancario de **“Dictar las normas contables para la elaboración, presentación y publicidad de los estados financieros y cualquier otra información complementaria, basadas en los principios de contabilidad generalmente aceptados y en las normas para una supervisión bancaria efectiva, en especial las relativas a: 1. Consolidación y combinación de estados financieros. 2. Integración de los estados financieros de las sucursales de bancos domiciliados en Venezuela que operen en el exterior, 3. Operaciones contingentes, estén o no reflejadas en los registros contables, y 4. Operaciones de fideicomiso, mandatos, mandatos, comisiones y otros encargos de confianza”**. *Gaceta Oficial* No. 40.557 del 8 de diciembre de 2014.

En este sentido, la norma contable aplicable en materia de registro y valoración de pasivos por prestaciones sociales es la NIC 19. Dicha regla técnica es aplicable en la contabilización de todas las retribuciones de los trabajadores de la entidad. Tal norma contable identifica dentro del alcance objetivo de su aplicación a los beneficios post-empleo⁽⁴³⁾ y a los beneficios por terminación⁽⁴⁴⁾.

Además, **(i)** señala que las indemnizaciones por finalización del contrato de trabajo (i.e. prestaciones sociales) deben ser tratadas como beneficios post-empleo, y **(ii)** ordena la aplicación de suposiciones actuariales para medir el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Tales suposiciones permiten la realización de estimaciones fiables de las prestaciones sociales que los trabajadores han acumulado (devengado) en razón de los servicios que han prestado, su remuneración y su antigüedad⁽⁴⁵⁾.

Así las cosas, la aplicación de un estudio actuarial para la estimación del incremento del pasivo por prestaciones sociales a consecuencia de la entrada en vigor de la LOTT, permiten cuantificar prudencialmente el impacto financiero de una erogación causada y exigida por la Ley. Su objetividad deviene del rigor del método actuarial para el cálculo de dicho pasivo laboral, en atención a variables que son consistentes con la experiencia propia y situación actual de la **empresa en marcha**, tales como las de rotación del personal y política salarial correspondientes.

Estas variables, aplicadas sobre la permanencia del trabajador, la variación de los sueldos y salarios y la tasa anual de interés técnico, determinan y atribuyen a los resultados financieros de la empresa unos costos laborales mediante la aplicación del Método de Beneficio Acumulado o Método de Crédito de Unidad Proyectada⁽⁴⁶⁾.

Por ejemplo, el mandato contenido en el Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo de reconocer en los rubros del pasivo

-
- (43) El párrafo 8, de la NIC 19, define a los beneficios post-empleo como “...**beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad**”.
- (44) También el párrafo 8 define a los beneficios por terminación como “...**beneficios a los empleados proporcionados por la terminación del periodo de empleo de un empleado como consecuencia de: (a) la decisión de la entidad de resolver el contrato del empleado antes de la fecha normal de retiro; o (b) la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo**”.
- (45) Párrafo 55 NIC 19.
- (46) En este sentido, el Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo establece expresamente que en la sub-cuenta descrita con el código 274.01 correspondiente a “**Provisión para Antigüedad**”: “**En esta subcuenta se registran las provisiones por las obligaciones que tiene la institución como empleadora por beneficios laborales generados en favor de sus empleados, por la antigüedad establecida en la Ley del Trabajo. En esta subcuenta se registran las provisiones por las obligaciones que tiene la institución como empleadora por beneficios laborales generados en favor de sus empleados, por la antigüedad establecida en la Ley del Trabajo**”. Por su parte, en la sub-cuenta descrita con el código 441.21 correspondiente a “**Prestaciones Sociales del Personal**”: “**En esta cuenta se registran los gastos causados en el ejercicio por concepto de remuneraciones al personal de la institución y otros gastos derivados de la relación contractual entre la institución como empleador y su personal. Se incluyen también las remuneraciones a los directores de la institución**”.

y de los gastos, el monto del recálculo de las prestaciones sociales de acuerdo con la LOTT, como un gasto causado e imputable sobre el resultado económico de la entidad, se corresponde con las reglas técnicas contables previstas en la NIC 19 y en la NIC 37⁽⁴⁷⁾.

IV. Independencia de fines y aplicaciones entre el método legal y el método actuarial para la valoración del pasivo por prestaciones sociales: validez jurídica y técnica de cada propósito institucional

No existe prohibición de que el gasto por prestaciones sociales deducible fiscalmente no coincida con el monto que se reporta financieramente como pasivo contable.

Por lo general, la implementación del método legal arroja un pasivo de mayor cuantía en comparación al que se obtiene con el método actuarial. En el caso venezolano, a pesar de las relaciones recíprocas entre contabilidad y fiscalidad, no se registran injerencias normativas desde la tributación en la regulación contable financiera, ni al revés.

Ninguna reenvía o condiciona a la otra en forma absoluta. Existe una alta independencia a este respecto y la intercomunicación entre ambas regulaciones se consigue mediante ajustes fiscales extracontables sobre los resultados (conciliación fiscal), sobre todo en la base imponible del impuesto sobre la renta⁽⁴⁸⁾.

Por lo tanto, desde un punto de vista legal es perfectamente válida la utilización de distintas técnicas de valoración del pasivo laboral, con independencia de los fines institucionales que cada técnica sirve, entre *(i)* uso del **método actuarial** que tiene fundamento en el Plan Contable y en las normas técnicas de contabilidad (NIC 19, y FCCPV) obligatorias para los entes bancarios, que puede y debe ser utilizado para calcular el pasivo financiero por prestaciones sociales y *(ii)* el uso del **método legal**, que se deduce de la LOTT y al que vincula la LISR, que puede y debe ser utilizado para calcular la deducción correspondiente al gasto por prestaciones sociales y su correspondiente incremento por el cambio legislativo. Es importante precisar que tal proceder quedará reflejado en la conciliación fiscal de rentas.

V. Racionalidad técnica del cálculo y registro del impuesto diferido

El gasto del ISR es un componente del resultado financiero de las empresas a cuya determinación concurre. Esto plantea la necesidad de la representación y cuantificación del efecto contable correspondiente. El conocimiento de estos efectos tributarios diferidos, son relevantes para los usuarios de la información financiera, porque proveen indicios de flujos

(47) La NIC 37, exige que la entidad reconozca como pasivos a las obligaciones legales presentes, para cuya satisfacción futura la entidad tenga que desprenderse de recursos económicos y para la cual pueda hacerse una estimación fiable del importe de tal obligación a la fecha de preparación del balance. En efecto, los estados financieros informan sobre la situación financiera de la entidad al final de su ejercicio económico por esta razón las únicas obligaciones reconocidas en el balance de la entidad serán aquellas que existan ya en la fecha del balance. Es el caso de la provisión por el incremento del pasivo por prestaciones sociales, la cual tiene carácter definitivo y es perfectamente determinable con base en suposiciones actuariales o en variables legalmente determinadas al cierre de cada ejercicio fiscal gravable.

(48) ROMERO-MUCI H., *El derecho <y el revés>...*, *Ob. Cit. No. 27*. p. 176.

financieros futuros que serán pagados o recibidos por la entidad que reporte. Varias son las técnicas que han sido ideadas para representar el efecto en cuestión⁽⁴⁹⁾.

Sin embargo, la fórmula más actual está regulada en la NIC 12. Dicho método focaliza sobre el balance y gira en torno al concepto de **“diferencias temporarias”** (*book-to-tax-differences*) expresión alusiva a las discrepancias en la valoración contable y la valoración fiscal de los activos, pasivos y determinados elementos del patrimonio, en la medida que tengan incidencia sobre la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un elemento patrimonial, se denomina **base fiscal**. Representa el importe atribuido al mismo de acuerdo con la legislación fiscal aplicable.

La valoración financiera de un elemento patrimonial, se denomina **base financiera**. Representa el importe atribuido al mismo de acuerdo con la técnica contable.

La diferencia de valoraciones entre la base fiscal y la base financiera de un activo o de un pasivo, por el tipo impositivo aplicable, representa el importe que será acreditable o deducible de los beneficios económicos que obtenga la entidad en el futuro, solo cuando pueda recuperar el importe en libros de dicho activo o libere o extinga el pasivo respectivo.

Las diferencias temporarias se clasifican en imponibles (pasivos) y deducibles (activos), según estén abocadas a provocar en el futuro, una mayor o menor carga fiscal, a medida que se liquiden los pasivos o se recupere el valor de los activos o a que se refiere. En la aplicación del tipo de gravamen impositivo al importe de la diferencia temporaria, surgirá el montante del correspondiente pasivo o activo por impuesto diferido⁽⁵⁰⁾.

De igual manera las diferencias de bases se clasifican en **“diferencias permanentes”** y **“diferencias temporales”**.

Las primeras, aparecen cuando un importe es reconocido en los estados financieros, pero es desconocido para fines fiscales o al revés, se reconoce para fines fiscales, pero no para fines financieros. Este tipo de posiciones no cambia en el futuro y, por lo tanto, la diferencia es calificada como permanente.

Las segundas, aparecen cuando un importe es reflejado en el estado financiero y en la base imponible, pero no al mismo tiempo, o con la misma valoración. Lo importante de las partidas temporales es que los activos o pasivos serán liquidados en el futuro, y la aplicación de esos importes incidirá sobre el gasto de impuesto y el consecuente resultado financiero en el año en el que se detecte dicho importe.

Como las diferencias permanentes nunca revierten, esto es, no son aplicadas o liquidadas, no afectan el gasto de impuesto en el ejercicio en el que son detectadas, esto es, no tienen consecuencias hacia el futuro que justifique reconocer y valorar⁽⁵¹⁾.

(49) Cfr. BONARDELL L., Rafael, *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2012, p. 273.

(50) BONARDELL L., *Régimen jurídico...*, *Ob. Cit. No. 36*, p. 275.

(51) Ver, CHOPPING, David, **“Book-to-tax differences: permanent and temporary”**, in *Tax accounting <unravelling the mystery of income taxes>*, Bakker, Anushka, *et al* (editors), IBDF, Amsterdam 2015, p. 65.

Tal como venimos señalando, el cálculo del impuesto diferido informa a los lectores sobre cuál es el efecto económico hacia el futuro de las diferencias entre las bases financieras y fiscales con respecto a una obligación tributaria futura, siempre y cuando se presuma que se darán las condiciones necesarias para aplicar dicho efecto sobre el impuesto futuro.

En este sentido, se aprecia que la norma contable sobre el impuesto diferido responde a dos funciones esenciales, **(i)** se trata de una norma valorativa y **(ii)** se trata de una norma contable que focaliza sobre las consecuencias futuras de eventos o transacciones actuales, concretamente considera la repercusión en el futuro del efecto tributario actual (obligación legal). Por tal razón, la valoración se focaliza en el análisis anticipado del efecto futuro⁽⁵²⁾ de dichas partidas.

Por su parte, el análisis sobre los efectos futuros de las diferencias de bases, deben focalizarse en el tiempo previsible en que pueda ocurrir que ambas bases sean iguales y en consecuencia desaparezca la partida temporaria. Es decir, la premisa fundamental de las partidas temporarias es que en el futuro previsible dicha partida pueda revertirse. Podemos indicar que, el origen de las diferencias de bases surge de una norma legal tributaria que se aleja de un lineamiento contable, que sólo cuando en el futuro previsible se completen los requisitos legales prescritos en la norma tributaria, la diferencia desaparecerá completándose así el ciclo normal de las partidas temporarias que surgen en un año y se extinguen en otro distinto.

VI. Sobre el impuesto diferido y su incidencia en la valoración de los pasivos laborales

Somos de la opinión que, aplicar la NIC 12 para reconocer un impuesto diferido pasivo respecto de la diferencia de bases para el cálculo del pasivo laboral, implicaría una contradicción o antinomia de reglas técnicas con la NIC 19, que llevaría al absurdo de registrar un pasivo que no se originará en el futuro previsible en atención a una hipótesis de valoración legal bajo liquidación de la empresa, en contradicción con la valoración técnica actuarial que determina la cantidad razonable de recursos para cumplir obligaciones laborales actuales e informar de una manera más fiable la situación financiera de la entidad.

De muestra un ejemplo para demostrar el efecto distorsionante que ocasiona en la medición de los estados financieros, la aplicación de la NIC 12, si el pasivo laboral se cuantifica según la NIC 19.

Una entidad tiene un pasivo laboral al 31-12-16 de acuerdo a las normas legales en dicha materia de Bs. 4.500.

(52) Como ejemplo claro, podemos mencionar uno de sus más importantes lineamientos, el cual indica que si un beneficio fiscal nace en la fecha actual de reporte pero no se estima obtener rentas fiscales futuras con las cuales se pueda compensar dicho beneficio fiscal, no puede ser reconocido en los estados financieros dicho beneficio mediante el cálculo del impuesto diferido, pues se estaría informando sobre un beneficio fiscal que ya se conoce que no se utilizará y eso ocasionaría una distorsión en los estados financieros y en consecuencia se atentaría contra uno de los principios fundamentales de las NIIF como lo es que la información que se presenta debe ser fiable.

La entidad realiza un estudio actuarial de conformidad a la NIC 19, el cual con todos los datos aportados arroja un valor correspondiente al pasivo laboral de Bs. 1.500, para la fecha antes indicada.

En concordancia con la NIC 19, la entidad registrará como gasto y pasivo financiero, el valor de Bs. 1.500 como pasivo laboral actuarial.

En la determinación del ISR la entidad considera el pasivo legal deduciendo un total de Bs. 4.500. La sustracción de Bs. 1.500 que ya están reconocidos contablemente como gasto laboral por este concepto, implica el registro de una partida en conciliación deducible Bs. 3.000.

En concordancia con la NIC 12, la entidad presenta una diferencia temporaria imponible porque la base financiera (Bs. 1.500) difiere de la base fiscal (Bs. 4.500), en lo relativo al pasivo laboral, que en aplicación de la metodología de valoración del impuesto diferido implica el registro de un gasto y pasivo por impuesto diferido de Bs. 1.200 (4.500 - 1.500: 3.000 X 40%).

Como resultado de la aplicación de ambas normas contables el pasivo de la entidad estaría compuesto de la siguiente manera:

Pasivo laboral	1.500
Pasivo por Impuesto Diferido.....	1.200
Total pasivo.....	2.700

Si esto lo comparamos con el pasivo total legal tendríamos lo siguiente:

Total pasivo registrado contablemente	2.700
Total pasivo laboral	4.500
Pasivo No registrado	1.800

Representaciones porcentuales

Pasivo según el estudio actuarial vs el pasivo legal	33,33%
Valor del pasivo contable registrado (NIC 19 + NIC 12) vs el pasivo legal.....	60%
Valor del pasivo no registrado vs el pasivo legal.....	40%

El cálculo del pasivo laboral según el método actuarial representa un 33,33% del pasivo laboral legal, diferencia permite demostrar una posición financiera más fiable y razonable.

Por el contrario, al aplicar la norma del impuesto diferido el pasivo, ambos registros representan un 60% del pasivo laboral legal, lo que refleja en nuestro ejemplo que con la aplicación la NIC 12, se distorsiona y desvirtúa la medición del pasivo laboral según la NIC 19, incrementándose el pasivo, hasta representar un 40% del pasivo laboral legal.

Por otro lado, la aplicación de la NIC 12 obliga a la empresa a reconocer parcialmente un pasivo que de acuerdo con el estudio técnico actuarial no se liquidará en el futuro previsible. La técnica actuarial determina que sólo el 33,33% del pasivo laboral legal, puede y debe ser reconocido en los estados financieros como tal pasivo laboral, porque se trata de la cantidad más probable que la entidad tendrá que destinar de sus recursos para extinguir dichos pasivos; sin embargo, el cálculo del impuesto diferido asume todo lo contrario, pues a través del reconocimiento una pretendida diferencia temporaria entre la base fiscal y la base financiera

se está infiriendo que parte del pasivo laboral legal (más allá del pasivo laboral actuarial) se cancelará en el futuro previsible y, en tal sentido que, la partida temporaria imponible originará una mayor carga tributaria en dicho futuro.

VII. Ilegalidad de registrar un impuesto diferido pasivo por razón de las diferencias de base ocasionadas en el cálculo del pasivo laboral

Aplicar la NIC 12 para reconocer un impuesto diferido pasivo respecto de la diferencia de bases para el cálculo de pasivo laboral, implica una violación de los principios legales contables de **(i)** empresa en marcha y de **(ii)** sustancia sobre forma, en infracción de las Norma Generales J (1) y (2), respectivamente, del Manual de Contabilidad para Bancos otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo.

En efecto, la Norma J (2) ordena al operador contable asumir las normas de valuación contenidas en el Manual de Contabilidad como una **“empresa en marcha”**. **“...Por tanto, los valores reflejados en sus estados financieros no representan valores de liquidación”**.

Se viola el principio de **“empresa en marcha”**, porque al registrar un impuesto diferido por una diferencia de bases entre un pasivo estimado sobre el criterio legal de improbable realización, respecto de la valorización del mismo pasivo sobre base actuarial, se termina dando prioridad a un cálculo que se enfoca sobre una valoración en condiciones de liquidación de la empresa. Contrariamente, la valoración del pasivo laboral sobre base actuarial es consistente con el criterio de valoración de la empresa en marcha, al enfocarse sobre el valor actual de dicho pasivo.

Por su parte, la Norma general J (1) ordena al operador contable hacer énfasis en el aspecto económico de las transacciones, **“...aun cuando la forma legal pueda diferir y sugerir tratamiento diferente (...) En consecuencia, las transacciones y eventos deben ser registrados y revelados en concordancia con su realidad y sentido financiero y no meramente con su forma legal”**.

Se viola el principio de **“sustancia sobre forma”**, porque al registrar un impuesto diferido por una diferencia de bases entre un pasivo estimado sobre el criterio legal de improbable realización, respecto de la valorización del mismo pasivo sobre base actuarial que representa el valor razonable, se termina dando prioridad a la valoración según la forma legal (conforme a la metodología de la LOTT) y no a la valoración según la sustancia que representa el valor económico del mismo pasivo laboral (conforme a la metodología actuarial). Contrariamente, la valoración del pasivo laboral sobre base actuarial, representa el cálculo más fiable a la fecha de reporte, considerando la más probable salida de recursos en el futuro previsible para la extinción de dicho pasivo laboral.

Las normas generales del Plan de Contabilidad condicionan expresamente el sentido y la aplicación de las demás normas contables que rigen a la banca como **“meta-normas de principio”**, aparte de ser de superior jerarquía normativa respecto de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC-NIIF) como principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela. Así lo ordena el Plan de Contabilidad como una norma jurídica administrativa, que se impone como obligatoria respecto de las reglas técnicas de contabilidad: **“a) Las instituciones**

financieras para la elaboración de sus estados financieros deben guiarse en primer lugar por las normas establecidas en este Manual y demás normas prudenciales emitidas por esta Superintendencia, las cuales son de obligatorio cumplimiento. (...) b) En segundo lugar y de observancia supletoria para los aspectos no tratados por las normas de carácter prudencial emitidas por esta Superintendencia, las instituciones financieras se deben guiar por los principios de contabilidad de aceptación general emitidos y publicados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV). (...) c) Para los aspectos no tratados en los literales a) y b), las instituciones financieras se deben guiar en tercer lugar por las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), emitidas como definitivas por el Comité Internacional de Principios de Contabilidad”.

En el caso concreto de los bancos, la aplicación de la NIC 19 es contradicha y frustrada por la pretendida aplicación de la NIC 12, porque mientras una enfatiza la sustancia valorativa, la otra enfatiza el aspecto legal de la valoración, mientras la NIC 19 responde a una valoración consistente con la hipótesis fundamental de empresa en marcha, la aplicación de la NIC 12 se alinea con una valoración en situación de liquidación.

Por lo tanto, pretender registrar un impuesto diferido pasivo respecto de la diferencia de bases para el cálculo del pasivo laboral, implica la infracción, por falta de aplicación de los principios legales contables de *(i)* empresa en marcha y de *(ii)* sustancia sobre forma, en infracción de las Norma Generales J (1) y (2), respectivamente, del Manual de Contabilidad para Bancos otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo. El registro de un pretendido impuesto diferido pasivo frustra el sentido y propósito de la NIC 19, por la aplicación incorrecta de la NIC 12, lo que finalmente conllevaría a la sobrestimación del pasivo de la entidad, exponiéndolo a incumplir la finalidad de que sus estados financieros representen la imagen fiel del patrimonio de la entidad.

En derecho y según la técnica contable, la contradicción entre la NIC 19 y la NIC 12 debe priorizar la aplicación de la primera, y excluir la aplicación de la segunda, para garantizar la efectividad del propósito informativo de la NIC 19, en todas las consecuencias de su aplicación, en todo lo que se relacione con ella, pues la contabilidad debe ser consistente entre sus reglas (evitar contradicciones) y coherente con sus principios (conforme con los conceptos, hipótesis metodológicas que la fundamentan), para ser uniforme en la producción de la información que se reporta. Este proceder garantiza en el caso concreto, la efectividad de la imagen fiel del patrimonio y de la actividad de la entidad para el periodo de reporte.

Como conclusión, con el objeto de lograr que los estados financieros sean congruentes, fiables y representen la imagen fiel del patrimonio de la entidad a la fecha de su reporte, proponemos la siguiente solución:

- a. Que se sigan los lineamientos establecidos en la NIC 19, para valorar y registrar el pasivo laboral y el gasto que resulte del estudio actuarial.
- b. Que el impuesto diferido pasivo por aplicación de la NIC 12, sea informado solo a través de las notas a los estados financieros con su respectiva explicación, para que los interesados puedan ubicar la justificación normativa del porqué no se efectuó un registro contable por el impuesto diferido pasivo.

Conclusiones

1. No se justifica legal, ni técnicamente, el registro contable de un impuesto diferido pasivo por la diferencia de bases entre el valor superior del pasivo para fines fiscales estimado según el método de la LOTT, respecto del cálculo del mismo pasivo por prestaciones sociales valorizado y registrado según la técnica actuarial. Dicha diferencia por su naturaleza no será revertida, ni tendrá efecto en el futuro y, en consecuencia, no debe ni puede ser reconocida en los estados financieros, porque no incidirá en los resultados futuros de la entidad como empresa en marcha.
2. Aplicar la NIC 12 para reconocer un impuesto diferido pasivo respecto de la diferencia de bases para el cálculo de pasivo laboral, implica una violación de los principios legales contables para la Banca de **(i)** empresa en marcha y de **(ii)** sustancia sobre forma, en infracción de las normas generales (1) y (2), respectivamente, del Manual de Contabilidad para Bancos otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo, emanado de la Superintendencia de Bancos.
3. Se viola el principio de “empresa en marcha”, porque al registrar un impuesto diferido por una diferencia de bases entre un pasivo estimado sobre el criterio legal de improbable realización, respecto de la valoración del mismo pasivo sobre base actuarial, se termina dando prioridad a un cálculo que se enfoca sobre una valoración en condiciones de liquidación de la empresa. Contrariamente, la valoración del pasivo laboral sobre base actuarial es consistente con el criterio de valoración de la empresa en marcha, al enfocarse sobre el valor actual de dicho pasivo.
4. Se viola el principio de “sustancia sobre forma”, porque al registrar un impuesto diferido por una diferencia de bases entre un pasivo estimado sobre el criterio legal de improbable realización, respecto de la valoración del mismo pasivo sobre base actuarial que representa el valor razonable, se termina dando prioridad a la valoración según la forma legal (conforme a la metodología de la LOTT) y no a la valoración según la sustancia que representa el valor económico del mismo pasivo laboral (conforme a la metodología actuarial). Contrariamente, la valoración del pasivo laboral sobre base actuarial, representa el cálculo más fiable a la fecha de reporte, considerando la más probable salida de recursos en el futuro previsible para la extinción de dicho pasivo laboral.
5. Aplicar la NIC 12 para reconocer un impuesto diferido pasivo respecto de la diferencia de bases para el cálculo del pasivo laboral, implicaría una contradicción o antinomia de reglas técnicas con la NIC 19, que llevaría al absurdo de registrar un pasivo que no se originará en el futuro previsible en atención a una hipótesis de valoración legal bajo liquidación de la empresa (ver demostración en epígrafe V) creando una distorsión informativa que sobreestima el pasivo, en contradicción con la valoración técnica actuarial que determina la cantidad razonable de recursos para cumplir obligaciones laborales actuales e informar de una manera más fiable la situación financiera de la entidad.
6. En este sentido, en derecho y según la técnica contable, la contradicción entre la NIC 19 y la NIC 12 debe priorizar la aplicación de la primera, y excluir la aplicación de la segunda, para garantizar la efectividad del propósito informativo de la NIC 19, en todas las

consecuencias de su aplicación, en todo lo que se relacione con ella, pues la contabilidad debe ser consistente entre sus reglas (evitar contradicciones) y coherente con sus principios (conforme con los conceptos, hipótesis metodológicas que la fundamentan), para ser uniforme en la producción de la información que se reporta.

7. Finalmente, registrar un impuesto diferido pasivo respecto de la diferencia de bases para el cálculo del pasivo laboral, conllevaría a no cumplir con el postulado de la *imagen fiel* del patrimonio en frustración del sentido y propósito de la NIC 19, que resultaría de la aplicación incorrecta de la NIC 12, según se ha explicado.

Bibliografía

- AGUIAR, Nina, *Tributación y contabilidad <una perspectiva histórica y de derecho comparado>*, Ruiz de Aloza Editores, Granada 2011, 510 p. ISBN 9788492971787
- ATIENZA, Manuel, *Filosofía del derecho y transformación social*, Editorial Trotta, Madrid 2017, 388 p. ISBN: 978-84- 9879- 698- 8
- BONARDELL L., Rafael, *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2012, 391 p. ISBN 9788415664017.
- BURTON, John C., *Fair Presentation: Another View*, Consultado el 15 de julio de 2018, disponible en web: <http://newman.baruch.cuny.edu/DIGITAL/saxe/saxe_1974/burton_75.htm>.
- CABRA A., José M., *Argumentación jurídica y racionalidad en A. Aarnio*, Cuadernos Bartolomé De las Casas, No. 15, Instituto de Derechos Humanos “Bartolomé de las Casas”, Universidad Carlos III de Madrid, Dykinson 2000, 122 p. ISBN 9788481556636.
- CHIASSONI, Pierluigi, *Técnicas de interpretación jurídica (Breviario para juristas)*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid 2011, 361 p. ISBN 9788497689281.
- CHOPPING, David, “**Book-to-tax differences: permanent and temporary**”, in *Tax accounting <unravelling the mystery of income taxes*, Bakker, Anushka, *et al* (editors), IBDF, Amsterdam 2015, 438 p. ISBN 9789087223069
- COCINA M., Javier, *Teoría de la contabilidad financiera <razones de los boletines de la serie A, Boletines B-1 y Boletín B-10, hasta el quinto documento de adecuaciones modificado del IMCP>*, Instituto Tecnológico de México, México DF 1999, 650 p.
- DELLAPORTAS Steven y DAVENPORT Laura, “**Reflections on the public interest in accounting**”, in *Critical perspectives on accounting*, No. 19, Elsevier, Amsterdam 2008, 1098 p. ISSN 1045-2354
- DENNIS, Ian, *The nature of accounting regulations*, Routledge Studies in Accounting, New York, 2014, 133 p. ISBN 9780415891950
- DENNIS, Ian, *Auditing theory*, Routledge Studies in Accounting, New York, 2015, 158 p. ISBN 978113879201
- ETCHEVERRY Juan B., *Objetividad y determinación del derecho <un dialogo con los herederos de Hart>*, Editorial Comares, Granada 2009, 256 p. ISBN 9788498365016.

-
- FLOWER, John, **Accounting and distributive justice**, Routledge Studies in Accounting, New York, 2010, 199 p. ISBN 9780415871778
- GANGOLLY, Jadish y HUSSEIN, Mohamed E, “**General accepted accounting principles: perspectives from philosophy of law**”, in **Critical perspectives on accounting** No. 7, Academic Press Limited, 1996, 508 p. ISSN 1045-2354.
- GARCIA B., María A., y MONTESINOS J., Vicente, “**El método contable y las técnicas de registro en partida doble: el ciclo contable**”, en **Introducción a la contabilidad financiera <un enfoque internacional>**, Ariel, 3ra Edición, Barcelona 2005, 530 p. ISBN 9788434445628.
- GARVEY, Anne M., **Los antecedentes de la imagen fiel y su aplicación en España**, Dykinson, Madrid, 2012, 324 p. ISBN 9788490310458.
- GONZALO, José A., “**<Consolidación horizontal> imagen fiel: una reflexión crítica**”, en **Newsletter de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), “Actualidad NIC NIF”** No. 9, octubre 2006, Madrid, consultado el 15 d junio de 2018, disponible en web: <<https://aeca.es/old/actualidadnic/articulogonzalo.htm>>.
- ITURRALDE S., Victoria, **Aplicación del derecho y justificación de la decisión judicial**, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia 2004, p. 486. ISBN 9788484429975.
- MACINTOSH, Norman, “**Accounting-truth, lies, or bullshit?: a philosophical investigation**”, en **Accounting and the Public Interest**, Volume 6, American Accounting Association, Lakewood Ranch, 2006, ISSN 1530-9320.
- PÉREZ B., Juan M., **Coherencia y Sistema Jurídico**, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2006, 289 p. ISBN 9788497683036
- RODENAS, Angela, “**Normas regulativas. Principios y reglas**”, en **Conceptos básicos del derecho**, (Daniel González Lagier coordinador), Marcial Pons, Madrid 2015, 217 p., ISBN 978-84-16212-86-6
- ROMERO-MUCI, Humberto, **El Derecho <y el revés> de la Contabilidad**, Serie Estudios No. 94, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2010, 211 p. ISBN 9789801249801.
- VIOLA, Francesco y ZACCARIA, Giuseppe, **Derecho e interpretación. Elementos de teoría hermenéutica del derecho**, Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas, Universidad Carlos III de Madrid, Dykinson, Madrid 2007, 452 p. ISBN 9788498490725.
- Leyes
- Venezuela. Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo, Resolución No. 115.16 del 6 de julio de 2016, publicada en **Gaceta Oficial** No. 40.983 del 7 de septiembre de 2016.
- Venezuela. Ley de Instituciones del Sector Bancario, publicada en **Gaceta Oficial** No. 40.557 del 8 de diciembre de 2014.
- Venezuela. Código de Comercio, publicado en **Gaceta Oficial** Extraordinaria No. 475 del 21 de diciembre de 1955.

Venezuela. Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, publicada en **Gaceta Oficial** Extraordinaria No. 6.076 del 7 de mayo de 2012.

Jurisprudencia

Tribunal Supremo de Justicia / Sala Político Administrativa, Sentencia No. 647, 16/05/2002, (***Cervecería Polar vs República de Venezuela (Fisco Nacional)***) consultada el 2 de julio de 2018, disponible en web: <<http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/junio/04581-300605-2004-0592.htm>>.