LEGAL
TAX
Dura lex, sed lex

GV&A
GONZÁLEZ, VALDEZ & ASOCIADOS - CONTADORES PÚBLICOS, S.C.

RIF J-40848586-9

LTX Nº 42 DEL 31 DE MARZO DE 2025

CRITERIO JURISPRUDENCIAL RESPECTO A LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS ACUMULADOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL ENRIQUECIMIENTO NETO GLOBAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Sala de Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), a través de la Sentencia Nro. 00134, de fecha 21 de marzo de 2019, Expediente Nro. 2015-0249; se pronunció con relación a la figura de los gastos acumulados, en particular, respecto a la procedencia de su deducción en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISLR). Tal pronunciamiento se produce al decidir sobre un recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional contra una decisión del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, relacionada con el recurso contencioso tributario ejercido por la empresa Marmolería Monumental, C.A. (MARMOCA).

La controversia se origina por la Resolución Nro. SNAT-INTI-GRTI-RZU-DSA-2012-ISLR-01824-12-500023, emitida por el SENIAT, que confirma un Acta de Reparo a MARMOCA por diferencias en el Impuesto Sobre la Renta (ISLR) del ejercicio fiscal 2007. El reparo se fundamenta en objeciones fiscales a deducciones practicadas por la empresa, específicamente en gastos por sueldos y bonificaciones a directores, gastos de representación y comisiones por ventas, y el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF). El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por MARMOCA. El SENIAT apela esta decisión, argumentando la errónea interpretación de los artículos 1, 5, 27 y 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR) de 2006, en relación con el reparo al gasto por bonificación a directores. Alega que el Tribunal no consideró la naturaleza de esta figura, ya que los gastos fueron registrados contablemente en 2007 pero pagados en 2008, contraviniendo el artículo 32 de la LISR. También denuncia falso supuesto de hecho, argumentando que la fiscalización cuestionó la ausencia de soportes que cumplieran con los requisitos legales para la deducción de gastos de representación y comisiones por ventas.

Establecido lo anterior, la Sala en su fundamentación aborda de manera exhaustiva la figura de los *gastos acumulados* en el contexto del Impuesto Sobre la Renta, específicamente en relación con la deducibilidad de los mismos. La Sala, para dilucidar la controversia, recurre a la interpretación sistemática de los artículos 5, 27 y 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006.

En primer lugar, la Sala reitera que el enriquecimiento neto se obtiene de restar de los ingresos brutos los costos y deducciones, y que el enriquecimiento neto global surge de deducir los conceptos expresamente señalados en el texto legal, los cuales deben corresponderse con egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento. En este sentido, la Sala destaca que los pagos por concepto de sueldos y demás remuneraciones se

encuentran contemplados como deducción en el numeral 1 del artículo 27 de la LISR, considerándose disponibles, según el artículo 5 eiusdem, en la oportunidad de su pago, debiendo corresponder a egresos efectivamente pagados en el año gravable.

No obstante, la Sala resalta un hecho fundamental al señalar que, de conformidad con el parágrafo único del artículo 32 de la LISR de 2006, en aquellos casos en que los gastos causados se hubieren deducido antes de ser pagados, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente. La Sala cita jurisprudencia previa (sentencia Nro. 02975 del 20 de diciembre de 2006, caso: Destilería Yaracuy, C.A., y sentencia Nro. 00714 del 13 de junio de 2018, caso: Gramoca, C.A.) para respaldar esta interpretación.

La Sala enfatiza que la controversia en el caso de autos no radica en el pago del concepto en el año inmediatamente siguiente, sino en la procedencia o no de la deducción con base en la interpretación del artículo 32 *eiusdem*. **En este punto, la Sala recurre a la jurisprudencia para señalar que no necesariamente deben haberse cancelado los egresos correspondientes a las deducciones que se pretenda hacer en el ejercicio, sino que es suficiente tan sólo que los mismos se hayan causado para que la deducción proceda**.

La Sala destaca que el parágrafo único del artículo 33 (hoy artículo 32) *eiusdem* establece que aquellos egresos deducidos por el contribuyente que no hayan sido pagados por él *"deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago"*, precepto del cual se deduce que, respecto de aquellos egresos causados en un ejercicio, debe producirse el pago en el siguiente, y que a falta de tal pago, deberán declararse como ingresos de ese ejercicio subsiguiente, aplicándose la deducción en el ejercicio en que en definitiva se efectúe el pago.

Aplicando este análisis al caso concreto, la Sala advierte que la fiscalización rechazó totalmente la deducción presentada por este motivo (sueldo a directores), siendo lo correcto considerar procedente tal concepto, por cuanto como ha dicho la Sala, en principio se establece en el artículo 27 de la referida Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, aplicable *ratione temporis*, la deducibilidad de gasto bajo la partida contable "salarios" con base en lo efectivamente pagado; sin embargo, de acuerdo a lo establecido en la propia Ley, en el presente caso, la empresa contribuyente dedujo de la renta bruta el salario causado en el año gravable (2007), por lo tanto debe ser declarado como ingreso gravable en el ejercicio fiscal inmediatamente posterior; situación esta que en el presente caso, no existe controversia alguna, toda vez que el salario deducido fue pagado en el año siguiente al fiscalizado.

La máxima jurisprudencial de mayor relevancia sobre la figura de gastos acumulados, que se desprende del análisis de la Sala, es que los gastos causados en un ejercicio fiscal, pero no pagados en el mismo, pueden ser deducibles del Impuesto Sobre la Renta, siempre y cuando se cumplan dos condiciones: (i) que se declaren como ingresos en el ejercicio fiscal

siguiente si no se efectúa el pago en ese lapso; y (ii) que el pago se realice efectivamente en un ejercicio posterior, momento en el cual se aplicará la deducción correspondiente.

En otras palabras, la deducibilidad de los gastos acumulados está condicionada a su reconocimiento como ingreso en el ejercicio siguiente si no se pagan, y a su efectivo pago en un ejercicio posterior, momento en el cual se materializa la deducción. Esta interpretación busca conciliar el principio de causalidad (el gasto debe estar relacionado con la generación de la renta) con el principio de anualidad (el impuesto se liquida por períodos anuales), permitiendo la deducción de gastos que, aunque no pagados en el ejercicio en que se causaron, contribuyeron a la generación de la renta gravable.

En conclusión, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, al analizar el caso de Marmolería Monumental, C.A., reafirma su criterio sobre la deducibilidad de los gastos acumulados en el Impuesto Sobre la Renta, estableciendo que estos pueden ser deducibles siempre y cuando se cumplan las condiciones de declaración como ingreso en el ejercicio siguiente si no se pagan, y de efectivo pago en un ejercicio posterior.

Por último, a pesar del criterio jurisprudencial sostenido por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia a través de los años, debemos destacar el hecho de que la Reforma de Ley de Impuesto Sobre la Renta del 2015, suprimió el Parágrafo Único del Artículo 32 (contenido en la Ley de ISLR del año 2007, previamente analizada), por lo tanto, bajo la Ley de ISLR vigente (2015) la norma no establece que los gastos acumulados establecidos en el artículo 32, deducibles en el año corriente, sean declarados como un ingreso gravable en el año siguiente, si los mismos no están pagados.

GV&A

GONZÁLEZ, VALDEZ & ASOCIADOS - CONTADORES PÚBLICOS, S.C.

Imagen: Pressfoto de Freepik

González, Valdez & Asociados - Contadores Públicos, S.C. (GV&A), es una firma independiente que presta servicios de auditoría, impuestos y consultoría, y mantiene una alianza con Leading Edge Alliance, Inc., (LEA Global). Dado que LEA Global es una asociación de firmas independientes de servicios profesionales, este aviso de privacidad es emitido por GV&A y no cubre a ninguno de nuestros miembros independientes, socios globales o afiliados relacionados con LEA Global.

GV&A no asume compromiso alguno de manera expresa o implícita, en cuanto a la exactitud o integridad de la información contenida en esta comunicación. Antes de tomar cualquier decisión o ejercer cualquier acción que pueda impactar su negocio, recomendamos consultar con un profesional experto en la materia.

Para mayor información, favor visitar www.gonzalezvaldez.com

© 2025 González, Valdez & Asociados - Contadores Públicos, S.C. (GV&A). Todos los derechos reservados. RIF: J-40848586-9.