

## DISPONIBILIDAD DEL ENRIQUECIMIENTO A LOS FINES DE SU GRAVABILIDAD EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Y DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS

La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), a través de Sentencia N° 00099 de fecha dos (2) de marzo del 2023, Expediente N° 2012-0671, procedió a pronunciarse respecto a la disponibilidad del enriquecimiento a los fines de su gravabilidad en materia de Impuesto Sobre la Renta, así como la deducibilidad de los gastos a la luz de lo establecido en los artículos 27 y 87 de la Ley de ISLR del año 2001, aplicable en razón del tiempo.

### I. DISPONIBILIDAD DEL ENRIQUECIMIENTO

La Sala Político-Administrativa pasó a analizar los antecedentes del caso, siendo estudiado el proceso de fiscalización que dio origen a la controversia y, según el cual, la Administración Tributaria determinó que el sujeto pasivo no cumplió con su obligación de practicar la retención de ISLR en el momento del pago o abono en cuenta, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 87 de la Ley de ISLR del año 2001 (vigente para el momento en que se practicó dicha fiscalización).

A este respecto, el sujeto pasivo alegó ante la Sala Político-Administrativa que no estaba en la obligación de practicar las referidas retenciones de ISLR, debido a que nunca hubo un desplazamiento, traslado, movimiento o cambio de dinero entre él y sus proveedores siendo cancelada la deuda a través de la figura de la **compensación** (en la cual sólo se realizan asientos contables de acuerdo a los

Principios de Contabilidad generalmente aceptados, sin que haya pagos en efectivo ni en banco). El sujeto pasivo continuó indicando que lo relevante no deben ser los abonos en cuenta o asientos efectuados en su contabilidad para saldar las cuentas por pagar que tenía con sus proveedores, ya que al no haberse realizado el pago con dinero sino el pago de una obligación con otra, debe considerarse que hubo un *“pago en especies”* (no pudiendo aplicarse retenciones a dicho *“pago en especie”*, de conformidad a lo establecido el artículo 20 del Decreto N° 1808, mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de ISLR en Materia de Retenciones). Concluye el contribuyente, por lo tanto, que no existe obligación de practicar la retención de ISLR ya que nunca hubo movimiento o desplazamiento de dinero entre él y sus proveedores, sino créditos recíprocos que fueron extinguidos mediante la compensación (y al pagarse la obligación entregando otra a cambio en sustitución del dinero, esto debía ser tomado como un *“pago en especie”*).

A pesar de dichos alegatos, la Sala Político-Administrativa del TSJ desvirtúa la defensa sostenida por el sujeto pasivo, indicando que:

**(i) Respecto al abono en cuenta:** *“(…) Al efectuarse un asiento, esto implica un abono en cuenta, y con dicho asiento se reconoce un haber a favor de un acreedor, quedando, por lo tanto, el sujeto pasivo obligado a efectuar la retención sobre tales conceptos a partir de ese momento, aun cuando no se haya efectuado el pago. (…) A pesar de haberse extinguido la deuda a través de compensaciones, es incontrovertible que el sujeto pasivo registró tales operaciones como un haber a favor de sus proveedores y aunque sea cierto que no hubo movimientos bancarios ni de efectivo, tal circunstancia no exime de la obligación de efectuar la retención de [ISLR], pues lo cierto*

es que se registraron tales operaciones como un abono en cuenta (...), lo cual de conformidad con el artículo 1 del Decreto N° 1808 hace nacer la obligación de retener.

(...) El abono en cuenta es la anotación que efectúa el deudor del gasto en el haber, en una cuenta a nombre de una persona jurídica o natural, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir, es decir, aunque no se haya efectuado el pago. Este abono en cuenta es de tipo nominal por lo que si posteriormente se extinguió la deuda mediante compensación, dación en pago, o en especie, en nada afecta la obligación primigenia de retener, debido a que existe una disponibilidad jurídica (...), independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir. En conclusión, el abono en cuenta debe entenderse tal y como se concibe en materia contable.

**(ii) Respecto al pago en especies:** “Además de lo anterior, la compensación es una figura distinta a la de dación en pago o del pago en especie. Por lo que se debe dejar claro que, en efecto, la compensación es un pago simplificado, pero de deudas en dinero, no en especie, ya que de lo contrario se estaría hablando de trueque, por lo tanto la compensación no implica pago en especie (...). Que no haya desplazamiento de dinero no implica que la obligación se haya cumplido en especie.”

## II. DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS

En virtud al proceso de fiscalización ejercido, la Administración Tributaria excluyó deducciones realizadas por el sujeto pasivo sobre gastos de cesión de créditos derivada del pago en exceso de ISLR, por no considerar el fisco que dichos gastos cumplieran los requisitos de “normalidad” y “necesidad” exigidos en la Ley.

A pesar de la posición adoptada por la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización, la Sala Político-Administrativa del TSJ sostiene que:

**(i) Respecto a la normalidad del gasto:** “(...) La cesión de créditos resulta una figura extraordinaria si se compara con el objeto de la empresa [sujeto pasivo], pero también debe ser vista como una figura usual en el mercado, la cual representa una fórmula para la obtención de dinero que resulta de un derecho sobre una acreencia, la cual en el mundo tributario es usual que se proceda a negociar con otros contribuyentes con cierto descuento, para hacerlo atractivo para suplir deficiencias de caja. En otras palabras, es normal que un contribuyente proceda a ceder los créditos tributarios por un precio menor, si no tiene otra opción para aprovecharlo financieramente, por lo que el Tribunal considera que estos gastos son normales.”

**(ii) Respecto a la necesidad del gasto:** “Esta Máxima Instancia advierte que los gastos antes citados son normales –mas no necesarios–”.

En este último aspecto, tanto la Sala Político-Administrativa como la Administración Tributaria se encontraron alineadas en su razonamiento, concluyendo ambas que no es posible separar la “necesidad” del concepto rígido de “imprescindibilidad”, pues, “(...) si bien es cierto que los gastos no tienen que ser imprescindibles para su deducción, debe existir una relación de causalidad directa entre el gasto y la producción de la renta.”

Para llegar a esta conclusión, la Sala Político-Administrativa consideró pertinente examinar las disposiciones contenidas en los artículos 27 y 87 de la Ley de ISLR del año 2001 (vigente en razón del tiempo para el caso concreto), los cuales establecían que para la obtención

del enriquecimiento neto global se harían de la renta bruta las deducciones sobre los gastos causados o pagados, según el caso, “normales” y “necesarios”, hechos en el país con el objeto de producir la renta (artículo 27, numeral 22). De igual modo, se señalaba que los egresos y gastos objeto de retención, por disposición de la Ley o su Reglamento, sólo serían admitidos como deducción cuando el pagador de los mismos retuviese y enterase el impuesto correspondiente, de acuerdo con los plazos establecidos en la Ley o en el Reglamento (artículo 87, Parágrafo Sexto).

En tal sentido, a la luz de la normativa anteriormente aludida, la Sala Político-Administrativa indica que “(...) cuando un egreso, un gasto o un costo esté sujeto a retención, su deducibilidad está condicionada, aparte de los elementos normalmente asociados al concepto de deducción, a que se llenen los siguientes extremos, que se considera oportuno sistematizar:

1. Que la retención sea efectuada íntegramente.
2. Que el monto retenido sea enterado al Tesoro Nacional.
3. Que dicho enteramiento sea realizado oportunamente, esto es, de acuerdo con los plazos que establezca la Ley o su Reglamento

A tal efecto, es necesario precisar que los supuestos antes señalados deben ser cumplidos en forma concurrente, razón por la cual no basta con que la retención se realice y el monto se entere al Fisco Nacional, sino que dichas actividades deben ser efectuadas

*dentro de los lapsos legales y reglamentarios correspondientes (Vid., Sentencia N° 00137 del veintinueve (29) de enero de 2009, caso: Oxidaciones Orgánicas C.A.).”*

Este criterio también ha sido ratificado por la Sala Político-Administrativa en Sentencia N° 00687 de fecha trece (13) de julio de 2010, caso: *Ferroatlántica de Venezuela, S.A.*, y mediante Sentencia N° 933 de fecha tres (3) de agosto de 2017, caso: *Dacrea Apure, C.A.*

A pesar que el artículo 87 anteriormente citado no se encuentra vigente en la actual Ley de ISLR del año 2015, debe enfatizarse que la obligación de efectuar la retención para que los gastos sean deducibles está vinculada al imperativo normativo contenido en el artículo 27, Parágrafo Primero del Código Orgánico Tributario, que reza lo siguiente:

**“Artículo 27. Parágrafo Primero.** *Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto.”*

Dicho esto, no basta que los gastos sean *normales* y *necesarios* para su deducibilidad, sino que deberá haberse aplicado sobre los mismos la retención correspondiente, con su enteramiento al Tesoro Nacional dentro de los lapsos legalmente establecidos para ello, a los fines de que los mismos sean considerados como efectuados.

*En caso de requerir información adicional sobre el tema, puede contactarnos a través de nuestros correos electrónicos a las direcciones señaladas al final de este Legal – Tax.*