

## CRITERIO JURISPRUDENCIAL RESPECTO A LA PROCEDENCIA DE DEDUCCIONES POR DEUDAS INCOBRABLES DE LOS ACREEDORES CON EMPRESAS DEL ESTADO Y LA OMISIÓN EN LAS FORMALIDADES DE LAS FACTURAS

En fecha cinco (5) de abril de 2018, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia publicó la Sentencia N° 394, mediante la cual, fue analizada la necesidad del contribuyente de demostrar la existencia de, al menos, una de las circunstancias de hecho establecidas en el artículo 27, numeral 8, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISLR), a los fines de determinar la procedencia de deducciones por deudas incobrables.

A este respecto, la Sentencia examinada estudió los argumentos esgrimidos por la Administración Tributaria, en atención a la fiscalización ejercida contra la compañía Press Advertising, C.A., sobre el cobro de deudas que el contribuyente tenía a su favor contra Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA).

De dicho proceso, fue determinado por parte de la Administración Tributaria que el contribuyente dedujo del ISLR, una serie de pérdidas por deudas que consideró, erróneamente, “incobrables”. Así pues, a criterio de dicha Administración, el contribuyente no probó que dichas deudas fueran verdaderamente “incobrables”, por no haber demostrado las diligencias de cobro realizadas contra PDVSA durante el período fiscalizado; de igual forma, a entender de la Administración, no demostró el haber transcurrido el tiempo prudencial desde que sus deudas se hicieron exigibles hasta la oportunidad en la cual el contribuyente decidió calificarlas como “incobrables” y deducirlas en su declaración anual de rentas.

A través de la mencionada Sentencia, el Fisco Nacional aseveró que hubo una errónea interpretación del artículo 27, numeral 8 de la Ley de ISLR del año 2001 (vigente para el momento de la fiscalización), relativo a la deducibilidad de las deudas incobrables. Fue alegado por el Fisco Nacional, que la declaratoria de incobrabilidad de una deuda y su correspondiente deducción debía estar sustentada por el contribuyente en medios de prueba capaces de demostrar la insolvencia de los deudores o que su monto no justifique los gastos de cobranza, o no sea irrisoria para la época en que se formuló el reparo, lo cual, conlleva a emprender las gestiones judiciales de cobro. Sin embargo, dicho contribuyente sólo se limitó a promover una prueba de experticia contable, lo cual, a criterio de la Gerencia de Fiscalización, no cumplía los extremos requeridos en el artículo 27.

En orden a lo indicado, es preciso traer a colación el prenombrado artículo 27, numeral 8 de la Ley de ISLR del 2001, aplicable en razón del tiempo, el cual establece lo siguiente:

**“Artículo 27.** Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento: (...)

8. Las pérdidas por deudas incobrables cuando reúnan las condiciones siguientes:

- a) Que las deudas provengan de operaciones propias del negocio.
- b) Que su monto se haya tomado en cuenta para computar la renta bruta declarada, salvo en los casos de pérdidas de capitales dados en préstamo por instituciones de crédito, o de pérdidas provenientes de préstamos concedidos por las empresas a

*sus trabajadores.*

**c) Que se hayan descargado en el año gravable, en razón de insolvencia del deudor y de sus fiadores o porque su monto no justifique los gastos de cobranza".** (Negritas nuestras).

Sobre este artículo, la Sala Político-Administrativa indicó que el literal c), del numeral 8, del artículo 27, establece dos (2) condiciones alternativas para la procedencia de esa deducción de la base imponible del ISLR, siendo ellas:

- i. Que las pérdidas por deudas incobrables se hayan descargado en el año gravable en razón de insolvencia del deudor o deudora y de sus fiadores o fiadoras; o
- ii. Que se hayan deducido porque su monto no justifique los gastos de cobranza.

Considerando esto, y al analizar el criterio sostenido en fallos anteriores, similares al caso objeto de estudio, la Sala determinó:

*“En este sentido, ha sido criterio reiterado de esta Máxima Instancia que quien procure tal deducción, indefectiblemente debe demostrar las mencionadas condiciones; por cuanto, sostener lo contrario podría implicar un aprovechamiento indebido que atentaría contra los intereses del Fisco Nacional (...).*

*En este sentido, vista la valoración probatoria que esta Sala le ha venido otorgando a los informes periciales y siguiendo los precedentes contenidos en los fallos Nos. 00957 del 16 de julio de 2002, 00021 del 9 de enero de 2008 y 01755 del 15 de diciembre de 2011, casos: Organización Sarela, C.A., Etoxyl, C.A. e Hilanderías Sintéticas del Tuy, C.A. (HILANSINTEX), respectivamente, se pudo evidenciar que los expertos presentaron una relación de las cuentas incobrables objetadas*

*por la Administración Tributaria, en la que pormenoriza fecha, nombre del cliente, monto de la deuda, las gestiones de cobro realizadas por la empresa Press Advertising, C.A. (...).*

*(...) a juicio de esta Sala la sociedad mercantil recurrente a través de la referida experticia demostró las gestiones de cobro extrajudicial de sus acreencias, las cuales se encuentran soportadas con comprobantes que cumplen con los requisitos necesarios para que sean considerados como cuentas incobrables, y la imposibilidad de obtención de los montos reclamados por tal concepto (...).* (Subrayados y negritas nuestras).

Tal como concluye la Sala, resulta perfectamente válido el uso de experticias a los fines de determinar la incobrabilidad de deudas, cumpliendo esto con las condiciones tipificadas en el numeral 8 del artículo 27.

Ahora bien, esta Sala también pasó a analizar el rechazo que hizo el Fisco sobre los costos del contribuyente, por omisión de formalidades en las facturas. A tal efecto, la Ley de ISLR del 2001 tipificó los requisitos para la deducibilidad de gastos y costos; siendo condición para su admisibilidad: que los mismos estuviesen causados, fueran normales y necesarios, ocurridos en el país, que tuviesen la finalidad de producir un enriquecimiento, y estuviesen apoyados en los comprobantes correspondientes o las facturas que reuniesen los respectivos requisitos formales.

Tras el estudio de diferentes criterios jurisprudenciales así como del análisis de la Ley, la Sala Político-Administrativa concluyó:

*“(...) esta Sala en reiteradas oportunidades ha manifestado que en cada caso particular, debe verificarse si la omisión de alguno de los*

*requisitos de las facturas y otros comprobantes de pago, impide la labor de control y recaudación del tributo. (...)*

*Derivado de lo anterior, se concluye que el incumplimiento de alguno de los requisitos legales y reglamentarios en las facturas, no acarrea necesariamente la pérdida de la deducción del costo, sino que habrá de atenderse si resultan de fondo o de forma al examen equitativo y racional de las mismas en cada caso concreto, en concordancia con los documentos equivalentes y los restantes elementos probatorios aportados en autos; todo ello, sin menoscabo del deber que pesa sobre los contribuyentes o responsables de acatar fielmente la normativa dictada por el Legislador Tributario en materia de facturación. (...)*

*(...) los expertos tuvieron a la vista los recibos pagados de los encuestadores durante el ejercicio fiscal 2006, los cuales cumplen con los requisitos exigidos para ese momento a los contribuyentes formales, por cuanto se evidencia la indicación del Registro de Información Fiscal (RIF) de la empresa accionante, motivo por el cual se confirma lo señalado por el a quo respecto a la procedencia de la deducción de los costos en ellas contenidas.”*

De conformidad a los argumentos anteriormente citados, la Sala concluye, no sólo que el contribuyente puede dar cabal cumplimiento a las condiciones establecidas en el artículo 27, numeral 8, a través de experticias; sino además, que deberá examinarse el fondo y la forma de cada caso a los fines de determinar si la omisión de ciertos requisitos legales de facturación impide la deducción del costo derivado de las mismas.

Sin embargo, es menester señalar la especial importancia que cobra esta decisión jurisprudencial desde la óptica del Derecho Internacional Público. Dicho esto, ha sido sostenido por el Derecho Internacional, e incluso plasmado a través de la Guía Legislativa sobre el Régimen de la Insolvencia de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI), que las empresas públicas donde el Estado cumpla distintas funciones, no sólo como propietario sino también como prestamista y principal acreedor, estarán excluidas del régimen de la insolvencia, por lo que no será posible que el resto de sus acreedores apliquen los “incentivos comerciales” normales.

Entendido lo anterior, al ser PDVSA una empresa pública cuyo propietario, prestamista y principal acreedor es el Estado Venezolano, no resulta plausible que el resto de sus acreedores y/o demás prestadores de servicios deduzcan las cuentas no cobradas a PDVSA, como una pérdida del ejercicio.

La política general de someter las empresas públicas al régimen de insolvencia estará sometido a excepciones cuando los compromisos de dichas empresas hayan sido explícitamente garantizados por alguna razón de orden público, y cuando su régimen forme parte de una política macroeconómica especial del Estado, tal como es el caso de PDVSA.

Con la omisión de dicho principio por la Sala, pareciera que la jurisprudencia nacional da cabida a la insolvencia de este tipo de empresas públicas, pudiendo sus acreedores deducir de su declaración de ISLR los montos incobrables en caso de cumplirse los extremos establecidos en la Ley encargada de regir la materia.

***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.***