UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
VICERRECTORADO ACADEMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
POSTGRADO EN DERECHO FINANCIERO

TRABAJO ESPECIAL DE GRADO

PRINCIPIO DE DISPONIBILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CONSIDERANDO EL ABONO EN CUENTA.

Presentado por
Muñoz G. Rosiris
C.I. 16.820.166

Para Optar al Título de
Especialista en Derecho Financiero

Tutor
Garantón B. Juan C.

Caracas, Febrero 2014

UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
VICERRECTORADO ACADEMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
POSTGRADO EN DERECHO FINANCIERO

ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Por la presente hago constar que he leído el Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana Rosiris De Los Angeles Muñoz González, titular de la Cédula de Identidad N° 16.820.166 para optar al título de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título definitivo es: Principio de Disponibilidad en el Impuesto sobre la Renta, Considerando el Abono en Cuenta; y manifiesto que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la ciudad de Caracas, a los 7 días del mes de Febrero de 2014.

_____

Juan C. Garantón B.
C.I. 6.916.061

UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
VICERRECTORADO ACADEMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
POSTGRADO EN DERECHO FINANCIERO

PRINCIPIO DE DISPONIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CONSIDERANDO EL ABONO EN CUENTA

Autor: Rosiris Muñoz
Tutor: Juan C. Garantón B.
Fecha: 02-2014

RESUMEN

El propósito de la presente investigación consistió en el análisis del Principio de Disponibilidad en el Impuesto sobre la Renta, Considerando el Abono en Cuenta establecido en el artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007), para la determinación del momento de la gravabilidad de la Renta. Para llevar a cabo este trabajo se efectuó una investigación de tipo documental con un nivel descriptivo, ya que se manejó información de tipo documental como los son las leyes, información contable, libros y documentos jurídicos. La utilización de la metodología documental permitió dar cumplimiento al objetivo general de la investigación, el cual está orientado al Análisis del Principio de Disponibilidad en el Impuesto sobre la Renta, Considerando el Abono en Cuenta. En este estudio, se determinó que el registro en la contabilidad de un pasivo no constituye un hecho a ser gravado, bien sea reconociéndolo como ingreso o gasto, como lo indica le ley de ISLR para el abono en cuenta, asimilando a éste como medio de pago, en virtud que este no tiene efecto liberatorio de una acreencia. Así mismo las distintas decisiones a lo largo del tiempo han reconocido diversos criterios para la consideración de abono en cuenta como pago, y motivado a la no existencia de un concepto en la ley venezolana, se ha venido considerando el registro como el momento en el cual debe considerarse abonada y por tanto gravada la renta, aunque ésta no sea exigible a la fecha del registro contable y como consecuencia de esto se produce que el deudor deba realizar un reembolso por una retención efectuada en un momento en que el crédito puede no ser exigible.

Palabras clave: principio de disponibilidad, renta, incremento patrimonial, abono en cuenta, registro contable, gravabilidad.

DEDICATORIA

Dedicada a mi mama, quien dio la vida por mi y mis hermanos para llegar a donde hemos llegado, que con su gran esfuerzo lucho por darnos todo lo que estaba a su alcance para hacernos hombres y mujeres de bien.

A mi hijo, por ser la razón de mi vida y ser la personita que desde hace un año llena de alegría cada día de mi vida.

A mi esposo, por su apoyo incondicional, por su amor y por motivarme en el logro de todos mis sueños.

A mis hermanos y familiares, que me bridaron su apoyo y cariño para el logro de esta meta.

AGRADECIMIENTOS

Le agradezco a Dios por darme la vida, brindarme la oportunidad de existir, bendecirme con salud y por dejar de descender sobre mi su ayuda divina.

A mi familia por todo el apoyo y fortaleza brindada para el desarrollo de mi carrera profesional.

A la Universidad Católica Andres Bello, por permitirme optar en tan prestigiosa Institución, el Título de Especialista en Derecho Financiero.

A Dr. Juan Carlos Garantón, quien con su experiencia, conocimiento, paciencia, exigencia y dedicación hizo posible la culminación de esta investigación.

ÍNDICE GENERAL

	pp.
Carta de Aceptación del Tutor	i
Resumen	ii
Lista de Siglas	vii
Introducción	1
CAPÍTULOS	
I EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
Antecedentes Históricos	5
El Impuesto Sobre la Renta	
Concepto	7
Características	10
Sujetos Pasivos	11
Momentos para la aplicación de la retención de Impuesto Sobre la Renta	14
Disponibilidad	
Concepto	16
Renta Disponible	17
Principio de Disponibilidad de la Renta	19
II EL ABONO EN CUENTA	
Abono en cuenta en la legislación venezolana	25
Abono en cuenta	
Definición	26
Abono en cuenta en el Impuesto Sobre la Renta	
Concepto	28
Diferencias entre contabilidad y fiscalidad	30
Diferencias entre abono en cuenta contable y el abono en cuenta del Impuesto Sobre la Renta	32
La deducción del gasto	36
III EL ABONO EN CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA JURISPRUDENCIA VENEZOLANA	
Análisis de las jurisprudencia sobre abono en cuenta	38

CONCLUSIONES 44

RECOMENDACIONES 48

REFERENCIAS 49

ANEXOS

A Sentencia 02388 de la Sala Político Administrativa del tribunal Supremo de Justicia del 30 de octubre del 2001, caso Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A., expediente No. 11.185 54

B Sentencia 00025 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 14 de enero del 2003, caso Sural C.A., expediente No. 2000-0712 66

LISTA DE SIGLAS

Siglas

ISLR	Ley de Impuesto sobre la Renta.
RLISR	Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
G.O.	Gaceta Oficial
C.A.	Compañía Anónima
S.A.	Sociedad Anónima

INTRODUCCIÓN

Al hablar de sistemas tributarios, se hace referencia a un conjunto racional de normas fiscales que se armonizan para controlar los tributos de una jurisdicción determinada en una época específica de tiempo. Si bien es cierto que la administración de los tributos supone el establecimiento de parámetros legales que regulan la materia, además de cierta armonía entre estos para alcanzar un fin común (que en este caso sería el de transferir recursos del sector privado al poder público, para que este se encargue de brindar el mayor grado de satisfacción posible a la colectividad), para muchos tributaristas debe admitirse que, en la mayoría de los casos, las reglas tributarias se imponen de manera restrictiva, sin orden ni investigación de causas, con el objeto único de lograr la mayor cantidad de fondos.

Por otra parte, el Derecho como ciencia jurídica se encuentra íntimamente relacionado con otras ramas científicas de las áreas económicas, sociales y políticas. El origen y la aplicación de las normas jurídicas inciden en algunos procesos o fenómenos que se desarrollan bajo dichas ciencias y, a su vez, éstas se nutren e influyen directa o indirectamente en la elaboración de las normas jurídicas.

Así, el legislador al elaborar y proponer las diversas normas jurídicas puede reconocer conceptos e instituciones originales de otras ciencias a los fines de regular sectores, hechos o fenómenos específicos. Ahora bien, el legislador, al adoptar conceptos e instituciones originarios de otras ciencias y plasmarlos en las normas jurídicas, no siempre pretende otorgarles el mismo sentido, alcance o efecto que tales conceptos pudieran tener en la rama o ciencia de la cual originalmente forman parte.

El sistema tributario de nuestro país no escapa a esta realidad, diversos instrumentos jurídicos mediante los cuales se han creado impuestos, tasas y contribuciones lo evidencian, a través de redacciones confusas, de normas contrarias

a los principios universales de la tributación, de mecanismos que lejos de facilitar el alcance de los objetivos que la Administración Tributaria se plantea, se convierten en obstáculos para el logro de los mismos. Tal situación amerita estudios específicos mediante los cuales se pueda constatar que a través de legislaciones claras y sencillas se crean fuentes productivas de imposición, que representen para el contribuyente un aporte justo y necesario para el bienestar de la colectividad.

En vista de los aspectos planteados, unido al hecho de que en Venezuela la imposición directa juega un papel importante en el fortalecimiento de la economía del país, han motivado la presente investigación en estudiar temas referentes al Impuesto Sobre la Renta, en especial el concepto del *"abono en cuenta"* consagrado en nuestra legislación tributaria y de origen contable, el cual se relaciona con el principio de la disponibilidad de la renta, entendido éste como los diversos momentos que escoge el legislador para exigir el tributo sobre una determinada actividad económica. Sobre este principio se enmarca la obligación que tiene el sujeto pasivo para la determinación del impuesto, bien sea en algunos de los dos momentos *"pago o abono en cuenta*".

Considerando lo antes señalado este trabajo analiza, como parte de la disponibilidad, desde un punto de vista jurídico y económico, el concepto del abono en cuenta, partiendo de esta forma con el objetivo principal de esta investigación que es, Analizar el principio de disponibilidad en el Impuesto sobre la Renta, considerando el abono en cuenta, el cual se llevará a cabo a través de: i) la descripción del principio de disponibilidad de la renta; ii) la interpretación del abono en cuenta a los efectos del ISLR; iii) comparación del abono en cuenta del ISLR y abono en cuenta contable; y por último iv) examinar los criterios jurisprudenciales del concepto abono en cuenta en el ISLR.

Esta investigación pretende la comprensión de la normativa legal vigente, en relación a la materia de disponibilidad de la renta y contribuir sobre el tema a los sujetos pasivos para la toma de decisiones. Esta investigación permitirá obtener información relevante para los contribuyentes del impuesto sobre la renta, así como a profesionales, docentes y estudiantes relacionados con el área tributaria, interesados en conocer y profundizar el tema planteado.

La presente investigación pretende la comprensión de la normativa legal vigente, en relación a la materia de disponibilidad de la renta y contribuir sobre el tema a los sujetos pasivos para la toma de decisiones. Esta investigación permitirá obtener información relevante para los contribuyentes del impuesto sobre la renta, así como a profesionales, docentes y estudiantes relacionados con el área tributaria, interesados en conocer y profundizar el tema planteado.

La investigación es de tipo documental, a nivel descriptivo, debido a que no se manipularon deliberadamente variables, y porque se recolectaron datos en un momento determinado con el objetivo de indagar sobre el tema de investigación, esto con la ayuda de todas aquellas, referencias bibliográficas, leyes, jurisprudencias, datos divulgados por medios impresos y electrónicos, así como trabajos previos enfocados en la materia tributaria. La presente constituye una investigación analítica y de desarrollo conceptual, ya que se apoya en una revisión bibliográfica.

Tratándose de una investigación de carácter documental, el presente estudio se estructuró de la siguiente forma:

El Primer Capítulo, muestra los aspectos más resaltantes del Impuesto Sobre la Renta, naturaleza, clasificación y su reseña histórica, sujetos obligados en la relación jurídica-tributaria y momentos en que debe efectuarse la retención, además del

principio de disponibilidad de la renta; adicionalmente se incluye el basamento legal y conceptual del mismo.

Un Segundo Capítulo en el cual se analizan los puntos más significativos en cuanto al abono en cuenta dentro de la legislación venezolana y toda su base legal, así como el concepto del abono en cuenta en la rama contable y su comparabilidad con el del ISLR; adicionalmente cubre el análisis de la deducción del gasto.

El Tercer Capítulo esta relacionado a los distintos criterios que han tomado los tribunales en relación al abono en cuenta considerando el aspecto jurídico y económico de la relación jurídica tributaria, revisando para las mismas decisiones emanada por estos entes.

Capítulo I
El Impuesto Sobre la Renta

Este capítulo comprende los aspectos más resaltantes, con respecto al Impuesto Sobre la Renta: naturaleza, características, clasificación y sujeto obligados en la relación jurídica-tributaria; así como los antecedentes históricos-teóricos que sustentan la investigación y, adicionalmente, se incluye el basamento legal y conceptual del mismo.

1.1 Antecedentes Históricos.

En Venezuela tenemos antecedentes muy remotos sobre algo que se parecía al impuesto directo sobre las personas en el año 1821. Ruiz (2002), acota que en el Congreso de Cúcuta, cuando se constituyó la Gran Colombia, el Libertador introdujo algunas modificaciones al sistema impositivo colonial y estableció un impuesto proporcional denominado "Contribución Directa", que gravaba el producto de los "muebles, semovientes, sueldos, bienes raíces". Tal tributo dejó de aplicarse por la prematura desintegración de la Gran Colombia. Con posterioridad, en 1860, el gobierno de Venezuela promulgó una ley que gravaba las "ganancias producidas por las industrias, los muebles, sueldos, etc.", a fin de solventar un poco el ruidoso estado de las rentas públicas. Esta ley fue reformada en 1861 y abolida finalmente en 1863, ya que no fue posible aplicarla debido a la Guerra Federal, que alteró la estabilidad institucional del país. En la década de los años treinta, del siglo XX, el Ministro de Hacienda presentó tres proyectos de leyes que sí tenían características de un verdadero sistema de tributación directa, para que finalmente, en julio de 1942, se promulgara en Venezuela la primera Ley de Impuesto Sobre la Renta, que entró en vigencia a partir del 01 de enero de 1943.

En el año 1958, el Ministerio de Hacienda de la República de Venezuela, solicitó a una comisión, integrada entre otros, por los profesores Shoup y Surrey,

un Estudio del Sistema Fiscal Venezolano con el fin de evaluar la situación que presentaba el país para esa fecha.

El estudio presentado se basó en el sistema fiscal de Venezuela, comprendido por los impuestos nacionales, estadales y municipales, así como por la políticas y la administración tributaria.

Las recomendaciones principales que formula el informe son la siguientes: Reforma de la estructura del Impuesto sobre la Renta, con algunos cambios con el procedimiento administrativo; reforma de los derechos de aduana y de su administración; derogación del Impuesto Cinco por Mil; aumento del Impuesto sobre la Gasolina; y fortalecimiento al Impuesto Municipal de Inmuebles en Áreas Urbanas; entre otros.

En lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta, este informe describe los aspectos generales de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para el momento (1956), entre los cuales encontramos que estaba compuesto por una serie de impuesto cedulares a varias alícuotas fijas y de un impuesto complementario a alícuotas progresivas, también contenía un impuesto especial adicional aplicable a la producción petrolera y minera, incluyendo la regalía petrolera percibidas por personas naturales y compañías anónimas.

Asimismo, el ámbito de aplicación de esta Ley gravaba tanto las compañías anónimas como para las personas naturales y era esencialmente territorial, aplicándose únicamente a los ingresos derivados de fuentes existentes en Venezuela, en cuanto se refiere a residentes, nacionales y no residentes.

Una vez analizado la estructura del impuesto sobre la renta que se llevaba en Venezuela para el momento en que se realizó el estudio de la Misión Shoup, la comisión deja al descubierto dos aspectos de gran importancia que requieren de análisis, los cuales son la división del impuesto sobre la renta entre los varios impuestos cedulares y el impuesto complementario, y la aplicación de la

estructura impositiva casi idéntica tanto a las personas jurídicas como a las naturales, por tal motivo sugirió los cambios para una mejor aplicación de este impuesto.

En primer lugar, sugirió la eliminación de los impuestos cedulares, donde las tasas cedulares deben combinarse con las complementarias a fin de proporcionar una estructura unitaria de tasa progresivas. En segundo punto, indicaron que se debería reducir las exenciones, luego propuso comprimir el número de subdivisiones en las categorías de las tasa.

En tercer lugar, también sugirió formular unas series de normas para la determinación de los ingresos netos, al igual que incluir a la renta bruta las ganancias derivadas de cualquier fuente cual sea su naturaleza y origen.

Como último punto mencionó que debería deducirse de los ingresos netos todos los gastos necesarios y ordinarios realizados para la producción de la renta, la cual esta regla podría estar sujeta a cualquier limitación.

1.2 El Impuesto sobre la Renta: Concepto.

La renta, como señala Jarach (1993), ha surgido como la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva en los Estados modernos y también como índice de la participación del contribuyente en los beneficios que deparan los servicios públicos.

Para Vásquez y Leal (2003), el Impuesto Sobre la Renta debería ser el impuesto por excelencia a los efectos de la recaudación, ya que por su naturaleza jurídica y conforme a los principios constitucionales tributarios, es el que mejor se adecúa a la capacidad contributiva de los contribuyentes y al principio de la justicia tributaria y al de la progresividad.

Ahora bien, algunos autores como Ruiz (2002) definen este impuesto como aquel que grava la renta, es decir, la ganancia que produce una inversión o la rentabilidad del capital, y que también puede ser el producto del trabajo bajo relación de dependencia o lo producido por el ejercicio de una profesión liberal.

En este sentido es importante considerar lo que señala Octavio (1971), en cuanto a la renta y su imposición desde un punto de vista estrictamente técnico, ya que puede ser entendida en dos sentidos. Según el primero, la renta sujeta al impuesto es todo ingreso que proviene de una fuente estable o duradera, y que tiene la característica de producirse con cierta periodicidad. En el segundo, se entiende por renta todo incremento patrimonial, todo aumento en el patrimonio del contribuyente. Aquí, como puede verse, el campo es mucho más amplio que el anterior, porque dentro de él cabe todo lo que es renta según el primer concepto, y además cualquier ingreso que incremente el patrimonio del contribuyente, aunque provenga de actividades ocasionales, y no se produzca de manera regular o periódica. Así, son enriquecimientos no sólo los salarios, las rentas de inmuebles, las rentas mercantiles de las empresas, sino también los enriquecimientos eventuales, de los cuales son muy característicos los provenientes del juego y de la apuesta, y en general, los ingresos eventuales de cualquier clase.

Concluye Octavio (1971), que nuestra Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR) tiene adoptado, desde que se inició la aplicación de este tributo en Venezuela, el segundo concepto de renta, el concepto de enriquecimiento.

Así, la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR) (2007) señala en su artículo 1 que "*los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie, causarán impuesto según las normas establecidas en esta Ley*".

De esta norma, se desprenden dos de los principios fundamentales en el Impuesto Sobre la Renta: (a) el de "la renta neta", el cual establece que dicha renta se calcula de acuerdo con las disposiciones que ella prevé, y que se configura en el artículo 4 de la ley donde se menciona que para el cálculo del

enriquecimiento global neto, se restarán del ingreso bruto fiscal, los costos y deducciones permitidos por la Ley; y (b) el de la "renta disponible" el cual tiende a precisar el momento en que la renta ya producida económicamente viene a entrar en el dominio fiscal, es decir, para que la renta neta pueda ser gravada debe encontrarse jurídica y económicamente a disposición del contribuyente. Cuando se verifica el cumplimiento de estos dos requisitos, la renta obtenida se convierte en una renta susceptible de ser gravada; cuando falta uno de éstos la renta no sería gravada desde el punto de vista del impuesto sobre la renta.

Otro principio relevante que se incluye en el mencionado artículo 1, lo representa el "Principio de Territorialidad de la renta", el cual fue ampliado en el proceso de reforma de la LISLR que tomó lugar en el año 1999, incluyéndose como rentas gravables tanto las de fuente territorial como las de fuente extraterritorial.

Además de los tres principios mencionados, la LISLR (2007) señala otro principio, como la *"anualidad de la renta"* el cual establece que sólo será imponible la renta obtenida en el período de un año y que el impuesto ha de liquidarse sobre la base de las rentas obtenidas en ejercicios económicos que comprendan generalmente un año, considerados independientemente uno de otros.

De igual forma, Montagna (2003) señala que en el caso específico del Impuesto Sobre la Renta, encontramos que tiene como presupuesto de hecho para que se genere la obligación tributaria la obtención de enriquecimientos netos, disponibles, en dinero o en especie, en virtud de actividades económicas o de bienes situados en el país o fuera de él y la base imponible es precisamente la renta o el enriquecimiento neto obtenido en un periodo determinado, medido en un término de doce meses y conocido como ejercicio gravable.

1.3 Características del Impuesto Sobre la Renta venezolano.

El Impuesto sobre la Renta venezolano constituye una ramificación dentro de la clasificación de los impuestos directos, siendo algunas de sus características más resaltantes las siguientes:

1. Es directo, a diferencia de los demás existentes en el país, los cuales no recaen directamente sobre el sujeto del enriquecimiento, sino sobre actividades, entre otras manifestaciones.

2. Es eminentemente personal, lo cual significa que el tributo lo paga el beneficiario del enriquecimiento y no otra persona, ya que la Ley no permite que un ente que no es titular de la renta o enriquecimiento, sea el sujeto del gravamen.

3. Es progresivo, lo cual significa que a mayor renta (mayor volumen de enriquecimiento anual) del ente jurídico o natural que lo perciba, mayor será el índice de tributación que se le aplicará, siempre cuidando evitar su regresividad o el que se haga confiscatorio, todo ello basándose en el principio de justicia que rige la teoría de los impuestos y que prevé nuestra Constitución.

4. Permite la globalización de los enriquecimientos; es decir, que si un contribuyente obtiene enriquecimientos por diferentes actividades, la ley establece que los mismos deben sumarse para apreciar la capacidad contributiva total del sujeto y así aplicarle una tarifa de tributación progresiva.

5. No grava los pequeños enriquecimientos de las personas naturales, ya que se establece un mínimo de subsistencia para las personas naturales, que hasta ahora es de un mil unidades tributarias al año. Con esto se persigue que las clases populares más necesitadas no tributen cuando tengan enriquecimientos anuales que apenas cubran sus necesidades fundamentales.

6. Es un impuesto nacional y no estadal, ni municipal, por cuanto la LISLR tiene aplicación en todo el territorio nacional.

7. Agrupa los enriquecimientos según el perceptor y la fuente para su gravamen, lo cual permite diferenciar los enriquecimientos especulativos de los no especulativos, los de las personas naturales de las jurídicas, etc., para aplicarles un índice de tributación según las características especiales que rodean a cada uno de los sujetos de impuesto, o del origen de la renta.

8. Permite estimular la iniciativa privada mediante los incentivos fiscales, es decir, que mediante ciertos mecanismos de desgravámenes, exenciones de impuesto, rebajas, etc., a los titulares de ciertos enriquecimientos se les concede créditos en virtud de la importancia que tienen las actividades económicas que realizan en el desarrollo de la vida nacional.

9. Contribuye a crear conciencia cívica entre los ciudadanos contribuyentes y no contribuyentes, ya que cuando se paga el impuesto se tiene conciencia de que se está contribuyendo en forma directa al engrandecimiento del país, al pago de los servicios y al fortalecimiento de las instituciones que lo forman, por lo cual se obtienen derechos que deben ejercerse en la medida en que las leyes lo permitan.

10. Permite la retención como anticipo de impuesto, además de existir como mecanismo de control fiscal, o bien como un método definitivo de liquidación y recaudación del tributo.

1.4 Sujetos Pasivos del Impuesto Sobre la Renta venezolano.

El sujeto pasivo es uno de los elementos del tributo, toda vez que cuando se crea un tributo, naturalmente es necesario definir quien es el sujeto pasivo, quien es el que queda obligado a pagar dicho impuesto, al igual que se debe definir el hecho generador del impuesto, ya que si hay sujeto pasivo y no hay hecho generador, el sujeto pasivo no tendrá obligación alguna de pagar el tributo.

En nuestra legislación, en teoría todos somos sujetos pasivos de algún impuesto, puesto que así se desprende de la Constitución de la República

Bolivariana de Venezuela artículo 95, numeral 9 que establece la obligación de todo ciudadano (no discrimina ni hace diferencias) de contribuir con los gastos y las inversiones del estado. En la realidad, no todas las personas deben pagar impuesto, puesto que algunas no realizan el hecho generador y otras por expresa disposición legal, no tributan si el hecho generador no cumple con determinadas características como el monto o valor generado o poseído.

Giannini (1957), considera que sólo es sujeto pasivo el deudor o contribuyente, mientras que autores como Pérez de Ayala considera que únicamente revisten calidad de sujeto pasivo el contribuyente y el responsable, siendo el responsable aquellos que sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la Ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes.

Asimismo, el Código Orgánico Tributario (2001), en su Artículo Nº 19 indica: "*es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable*".

En el caso del impuesto de renta, por ejemplo, el sujeto pasivo es la persona o empresa que debe pagar dicho tributo, que es la misma que ha realizado un hecho generados cuales el de obtener ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio o poseer un patrimonio.

En materia de retenciones, el sujeto pasivo es la persona o empresa que está sometida a retención en la fuente, a quien se le retiene. Quien aplica la retención es responsable de retener más no de pagar de su peculio la retención, puesto que ésta la paga el sujeto pasivo de la retención quien es el mismo sujeto pasivo del impuesto a que se retiene. Recordemos que la retención en la fuente no es un impuesto sino un mecanismo de recaudo anticipado de un impuesto.

En pocas palabras, el sujeto pasivo de la retención en la fuente es la persona natural o jurídica a la que se le debe practicar retención. La retención en la fuente es aplicada por el agente retenedor, quien es el que paga, de modo que el sujeto pasivo será quien recibe el pago, el vendedor del producto o prestador del servicio, quien es el que realiza la actividad gravada con el impuesto que se

pretende recaudar anticipadamente mediante el mecanismo de retención en la fuente.

La LISLR (2001) en su artículo 87 y el artículo 1 del Reglamento Parcial de la LISLR en materia de retenciones Decreto 1808 (1997), establecen que los deudores de los enriquecimientos netos o ingresos brutos a los que se contrae el parágrafo octavo del artículo 27 y los artículos 31, 34, 64 y 65 de la Ley, están obligados a hacer la retención del impuesto.

Como se observa, los sujetos designados como responsables a los fines de la retención de impuesto sobre la renta, son aquellos deudores o pagadores de los enriquecimientos gravables que la ley somete a retención. De allí que la designación de los sujetos no depende del carácter de contribuyente de los mismos, ya que aun cuando el sujeto no esté obligado al pago del impuesto, puede convertirse en agente de retención de este impuesto directo.

Sánchez (2000), establece que el supuesto necesario que hace surgir la obligación de efectuar la retención, es la condición del deudor o pagador de ciertos enriquecimientos que la Ley de Impuesto Sobre la Renta somete a retención. En consecuencia, basta con proceder al pago de cualquiera de los ingresos que la Ley somete a retención (sueldos, servicios, etc), para que nazca la obligación de cumplir con los deberes propios del agente de retención.

Si bien la designación del agente de retención no se encuentra vinculada a la cualidad de contribuyente del sujeto, no ocurre lo mismo con el sujeto retenido, toda vez que sólo en el caso de que el receptor del ingreso sea sujeto pasivo del impuesto sobre la renta, resultaría procedente la exacción a título de anticipo de este impuesto.

Ello tiene sentido, ya que no podrían desvincularse la retención del impuesto de la condición de contribuyente que debe recaer sobre el sujeto cuyo enriquecimiento se ve mermado producto del anticipo del impuesto. Si bien al

momento en que se practica la retención no se ha consumado el hecho imponible, es lo cierto que existe la posibilidad de que esto ocurra, y por consiguiente, de que el sujeto retenido aproveche en su declaración definitiva el monto del impuesto pagado como anticipo, vía retención en la fuente.

1.5 Momentos en los cuales debe aplicarse la retención de Impuesto Sobre la Renta.

El Reglamento parcial de la LISLR en materia de retenciones Decreto 1808 establece en su artículo 1 lo siguiente:

> "Están obligados a practicar la retención del impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales dentro de los plazos, condiciones y formas reglamentarias aquí establecidas, los deudores o pagadores de los siguientes enriquecimientos o ingresos brutos a los que se refieren los artículos 27, 32, 35, 36, 37, 39, 40, 41, 42, 51, 53, 65, 66 y 68 de la ley de Impuesto Sobre la Renta".

En vista del artículo anterior, dos son los supuestos que fijan la oportunidad legal de efectuar la retención de Impuesto Sobre la Renta, a saber, el pago o el abono en cuenta.

Como señala Sánchez (2000), cualquiera de estos dos hechos fija la oportunidad que da origen a la obligación del sujeto responsable de practicar la retención del impuesto, siempre claro está, vinculada al hecho imponible del Impuesto Sobre la Renta, el cual es la obtención de enriquecimiento gravable.

Para Candal (2003), el pago o abono en cuenta determina el momento en que nace la obligación de retener, que tienen los deudores (agente de retención) de los enriquecimientos netos, renta bruta o ingresos brutos contemplados en el Reglamento de Retenciones antes citado.

En relación a lo anterior, es válido precisar el alcance de las nociones de pago o abono en cuenta, establecido en la legislación tributaria venezolana.

El pago ha sido definido en el artículo 1.283 sección I del Capítulo IV De las extinciones de las Obligación del Código Civil (1982) como un modo de extinción de la obligación tributaria, es decir, como el cumplimiento de una obligación. Así mismo lo establece el Código Orgánico Tributario (2001) en el artículo 39, donde el pago también configura un medio de extinción de las obligaciones tributarias

Sánchez (2000), señala que el pago constituye por excelencia el medio de extinción de las obligaciones, con la particularidad de que en el ámbito de la retención del Impuesto Sobre la Renta, se encuentran excluidos los pagos en especie, por lo que debe tratarse del pago efectuado mediante la entrega de una suma de dinero.

Por otra parte la Gerencia Jurídica Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en oficio N° 4006, de fecha 19 de diciembre de 1997, se ha pronunciado en los siguientes términos:

> "(…) en materia de pago, y atendiendo a una concepción muy general, para fines fiscales, éste tiene lugar cuando se hace entrega de una cantidad de dinero adeudada, siendo necesario hacer la salvedad que en materia mercantil y civil, el término en referencia, no necesariamente se vincula a la entrega de dinero, ya que bien puede ser también es (sic) especie, es decir con la entrega de algo diferente a dinero. Sin embargo para fines fiscales y específicamente en materia de retenciones, no se acoge dicha acepción, por cuanto no opera la retención en los casos de pagos en especie, (…)"

En igual sentido ha señalado:

> "(…) el Estado autoriza el pago de tributos y de sus accesorios a través de títulos valores, siempre y cuando se encuentren autorizados por Ley, pero tal pago no podría acreditarse como un pago en efectivo, toda vez que atendiendo a una concepción muy general, para fines fiscales, éste

tiene lugar **sólo cuando se hace la entrega de una cantidad de dinero adeudado**". (Resaltado nuestro)

De lo hasta aquí expuesto, se observa que la oportunidad o momento en que se verifica la obligación de realizar la retención de Impuesto Sobre la Renta es el pago, entendido éste a los fines fiscales, como medio de extinción de las obligaciones que se verifica con la entrega al acreedor del dinero adeudado.

En cuanto al abono en cuenta, el Reglamento vigente de la LISLR lo define en su artículo 82 como: toda cantidad que los deudores del ingreso acrediten en su contabilidad o registro, como asiento nominativo, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento. Dicho concepto, por ser el objeto de la investigación será tratado en los próximos capítulos.

1.6 La Disponibilidad: Concepto.

La disponibilidad gramaticalmente se define, según el diccionario de la lengua española se como el "conjunto de fondos o bienes disponibles en un momento dado".

Por su parte, Cabanellas (1989) define la disponibilidad como los recursos o dinero que se puede utilizar en el acto, para un pago o adquisición.

Desde el punto de vista tributario, según Verhook, 1969, citado por Hernández (2003) se define la disponibilidad como "la renta económica para ser gravable, debe encontrarse jurídica y económica a disposición del contribuyente". (p.279)

Por su parte, Ruiz Montero, 2002, ampliando lo dicho por Verhook, y citado también por Hernández (2003) refiere que existe disponibilidad de la renta, cuando el titular de un enriquecimiento puede hacer uso del mismo tanto de hecho como de derecho, y para los fines del Impuesto sobre la Renta es importante saber cuándo se debe declarar tal o cual tipo de enriquecimiento, por lo que se puede

hablar de dos tipos de disponibilidad: la económica y la jurídica, las cuales conceptualiza de la siguiente manera:

a.- La disponibilidad económica: cuando se recibe el enriquecimiento y se puede disponer de la renta.

b.- La disponibilidad jurídica: cuando el propietario de la renta tiene el título jurídico para ser propietario del enriquecimiento.

Para Candal (2003) la disponibilidad tiende a precisar el momento en que la renta ya producida económicamente viene a entrar en el dominio fiscal.

Básicamente, según lo expuesto por estos autores, la disponibilidad debería responder entonces a la siguiente pregunta: ¿cuándo es gravable un enriquecimiento?

1.7 Renta Disponible: Definición.

Aun cuando una renta reúna determinadas condiciones para ser gravada, ello no indica que la misma debe ser objeto de tributación. En consecuencia, es necesario precisar los rasgos especiales que dan fisonomía a la renta imponible.

Para Candal (2003), la renta neta para ser gravable debe encontrarse jurídica y económicamente a disposición del contribuyente. Así, por ejemplo, en el caso de la renta proveniente del trabajo, cuya manifestación más frecuente es el salario, se requiere para que pueda ser considerada como materia gravable, que haya sido efectivamente percibida (cobrada) por su beneficiario. Con respecto a intereses y dividendos, no puede decirse lo mismo, sólo después de devengados serían gravables a efectos del Impuesto Sobre la Renta, por ser estos considerados como disponibles en el momento que hayan sido devengados y éstos contabilizados y decretados. En cuanto a la renta mixta, es decir, la que proviene conjuntamente del trabajo y del capital, no se aplica en todos los casos el criterio de percepción efectiva, sino que se admite, a los fines fiscales, que parte de la renta sea

considerada como gravable en el momento en que se realiza la operación y se contabiliza el beneficio.

Otra definición de disponibilidad que resulta bastante completa es la de Hernández (2003) quien refiere que es: *"el principio previsto en la Ley de ISLR, el cual regula los momentos escogidos por el legislador para considerar que los resultados económicos de una actividad pueden ser sometidos al proceso de determinación del enriquecimiento neto y a la aplicación de los tipos y tarifas previsto en la Ley"*. (p.280).

De acuerdo a la definición dada por Hernández sobre la disponibilidad, se desprenden cuatro ideas:

a.- La idea de principio: lo que va referido al período, que puede ser de un año, en la generalidad de los casos, o menos del año cuando es un ejercicio económico corto.

b.- La idea de espacio y tiempo: la Ley de Impuesto sobre la Renta clasifica los momentos para someter la actividad económica al gravamen y estos son:

b.1 En el momento del pago: por ejemplo, sueldos y honorarios profesionales, regalías, uso y goce de bienes muebles o inmuebles, enajenación de inmuebles, dividendo, ganancia fortuitas.

b.2 En el momento que se devenguen: por ejemplo, intereses en préstamos excepto créditos a personas naturales, cesiones de crédito, canon de arrendamiento de bienes muebles.

b.3 En el momento de lo causado: en el momento que se produce la operación.

c.- La idea de la legalidad: están establecidos en la Ley los momentos de la actividad económica. En los casos de dudas los tribunales son los que interpretan y aplican la ley en un caso específico.

d.- La idea de resultado económico: está vinculado al principio de gravamen al enriquecimiento neto. Cuando la Ley de Impuesto sobre la Renta indica que los enriquecimientos son gravables en un determinado momento también se refiere a sus costos y a las deducciones.

Por su parte, Montagna (2003), también considera que el enriquecimiento además de ser neto para ser gravable, debe encontrarse disponible para el contribuyente, es decir, que la renta debe estar jurídica y económicamente disponible para el contribuyente. En Venezuela por regla general las rentas son disponibles cuando se producen las operaciones que las originan, excepto por algunos casos en que se exige que sean cobradas y otros en que estén devengadas.

Hay ciertas particularidades que es importante indicar sobre el impuesto sobre la renta ya que, aunque se podía considerar gravable un ingreso causado, para ciertos gastos se exigía, en su momento, requisitos adicionales, como sería el caso del pago, para poder deducirlo del tributo.

1.8 Principio de Disponibilidad de la Renta.

Para Ruiz (2002), el principio de disponibilidad hace referencia a la oportunidad en la cual el titular de un enriquecimiento puede hacer uso del mismo desde un punto de vista legal y económico, en otras palabras, cuando puede hacer uso de ese enriquecimiento tanto de hecho como de derecho.

Además acota Ruiz (2002), que existen dos tipos de disponibilidad: la económica y la jurídica. La segunda es cuando el propietario de una renta tiene el título jurídico para ser propietario de dicho enriquecimiento, y la disponibilidad económica, es cuando se percibe el enriquecimiento y puede disponer de esa renta a su antojo (cuando se hace uso del derecho de disposición).

Es decir, que la disponibilidad jurídica, es cuando la obligación se hace exigible en una determinada fecha. Citando un ejemplo cuando se tiene que pagar en una moneda distinta a los bolívares si se tiene que pagar USD 100 y existe un control de cambio, no hay acceso a tales USD 100. Si la obligación venció el día 30, ya existe una disponibilidad jurídica; pero como no se puede pagar por la

restricción cambiaria, existe entonces una imposibilidad material, por lo cual no se podría hablar de la existencia de una disponibilidad económica de la renta. En el caso de la disponibilidad material, puede también darse el caso de que la compañía no tenga dinero para extinguir su obligación, por ejemplo, que esté en quiebra, por lo que existe una imposibilidad material de pago.

Otros autores como Candal (2003), señalan que el principio de disponibilidad de la renta estriba no tanto en determinar la existencia de la renta, sino fijar la oportunidad en que la misma será considerada como gravable y, en consecuencia, sujeta al impuesto.

Cabe considerar por otra parte, lo establecido por Gómez (1997), en cuanto a la disponibilidad de la renta desde un punto de vista jurídico-tributario, señalando que es la determinación del momento cuando un incremento patrimonial es considerado obtenido, es decir, disponible la renta cuando efectivamente alteró positivamente el patrimonio al cual pertenece y que tiene un valor de cambio propio distinto al capital incorporado a la fuente que la generó.

1.9 Principio de Disponibilidad de la Renta en la Legislación Venezolana.

En Venezuela la noción de disponibilidad de la renta ha estado siempre presente en la legislación del Impuesto Sobre la Renta venezolano, como un elemento importante para gravar la renta.

El legislador, desde un principio clasifica las rentas en grupos para someterlas a gravamen, prácticamente los mismos grupos que hoy existen, aún en aquellos tiempos en que el Impuesto Sobre la Renta era cedular.

Sin embargo, en la LISLR de 1978 se incorpora un parágrafo para regular la disponibilidad de los enriquecimientos derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles y los provenientes de créditos concedidos

por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de crédito, dentro del momento del devengado.

Atendiendo a este principio, la LISLR (2007) en su artículo 5 clasifica en tres grupos, la disponibilidad de la renta, a saber:

1. Enriquecimientos disponibles cuando son efectivamente pagados, tales como, los provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, regalías y demás participaciones análogas y los dividendos, los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesionales mercantiles, la enajenación de bienes muebles y las ganancias fortuitas.

2. Enriquecimientos disponibles en el momento en que son devengados, entre los cuales se encuentran, los derivados de cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo productos sea recuperable en varias anualidades, siendo disponible lo que corresponde al cada ejercicio fiscal; y los derivados del arrendamiento y sub-arrendamiento de bienes muebles y los provenientes de créditos concebidos por bancos, empresas de seguro u otras instituciones de crédito.

3. Por último encontramos los enriquecimientos disponibles desde que se realizan las operaciones que los producen, siendo aquellos, los que no están comprendidos en ninguna de las dos categorías anteriores. Ejemplo de ellos tiene los industriales y/o comerciales, y la prestación de servicios mercantiles, entre otros.

Del artículo antes mencionado se evidencia que el legislador consagró distintos momentos en los cuales una determinada renta se considera disponible.

Así, sólo para algunos casos taxativos el momento determinante a los fines de considerar a una renta como disponible es el momento del pago. En otros casos, el momento determinante a los fines de considerar una renta como disponible es

cuando se realicen las operaciones que la producen y, para los casos específicos de las cesiones de crédito y las operaciones de descuento, la renta que se considera disponible es aquella por el producto que proporcionalmente corresponde a cada periodo gravable.

Adicionalmente establece el artículo 5 de la LISLR (2001) lo siguiente: *"En todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario"*.

En este orden de ideas, a falta de prueba en contrario, la presunción legal es la de equiparar el abono en cuenta al pago, lo que significaría que la renta se consideraría disponible para su perceptor, y por ende, gravable para éste, desde el momento en que se produzca ese abono en cuenta.

En la Revista de Legislación Económica, se hace referencia al principio de la disponibilidad, y dentro de la siguiente explicación sobre la gravabilidad del ingreso señalan los siguientes supuestos o condiciones del hecho imponible:

a) Anual
b) Neto
c) Disponible
d) Causado en el país o fuera de él

a) Los enriquecimientos anuales:

Este supuesto se refiere al enriquecimiento que va a ser objeto para la determinación o liquidación del impuesto, debe ser obtenido en un período anual, y no podrá ser menor a doce (12) meses, ya que esto es lo que va a determinar el momento en que se inicia y culmina el respectivo ejercicio económico fiscal del contribuyente. Existe una exención a los doce meses (12) y lo establece el artículo 13 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual contempla que en el primer ejercicio al iniciar operaciones podrá ser menor.

b) El enriquecimiento neto:

Se refiere a todo incremento patrimonial obtenido en dinero o en especie, luego de restarle a los ingresos brutos los costos y deducciones (o desgravámenes cuando se refiere a una persona natural) permitidas por la Ley (de Impuesto sobre la Renta). Es decir, la Ley gravará solamente el incremento patrimonial neto que genere el sujeto, bien sea persona natural o persona jurídica.

c) La Disponibilidad:

Con base en estos supuestos, el legislador considera disponible el enriquecimiento en atención a los siguientes momentos o categorías, el Pago o Abono en Cuenta, a las operaciones provenientes de:

c.1) El goce o cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, sea conformado por los contratos de arrendamientos y subarrendamientos, de usufructo y comodato. Por vía de excepción, los enriquecimientos provenientes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles, serán considerados disponibles sobre la base de lo devengado en el ejercicio gravable, tal y como lo señala el parágrafo único del artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

c.2) Regalías y participaciones análogas: esto se refiere al uso o goce de patentes, marcas, derechos de autor, el derecho de exploración o explotación de un recurso natural.

c.3) Dividendos: Se refiere a la cuota parte de cada acción en las utilidades de las compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados y los referidos a las cuotas de participación de las sociedades de responsabilidad limitada.

c.4) Todo trabajo bajo relación de dependencia, sueldos, salarios y demás remuneraciones similares: Los enriquecimientos provenientes de estos conceptos

devengados por la prestación de un servicio, cuyo pago sea regular y consecutivo, mientras se mantenga la relación de dependencia laboral.

c.5) Honorarios profesionales, es decir, el libre ejercicio de profesiones no mercantiles: toda contraprestación que reciban las personas naturales o jurídicas por las actividades civiles de carácter técnico, científico, artístico o docente, realizadas en nombre propio o por profesionales bajo su dependencia o realizadas por ellas.

c.6) Transmisión de propiedad de bienes inmuebles: la venta de la propiedad de un bien a un tercero; es el acto más común es la operación de compraventa.

c.7) Ganancias fortuitas: Las ganancias obtenidas por juegos de envite y azar lícitos.

Lo causado en la renta se refiere al momento de las operaciones que la producen, como la compra y venta de un bien o servicio, excluyendo la compra venta de bienes inmobiliarios. Lo devengado implica que la operación se debe registrar en el momento en que ocurre el hecho económico que la genera, con independencia de si fue pagado o cobrado, entre estas operaciones se encuentran las cesiones de créditos y descuentos.

d) Causado en el país o fuera de él (la renta mundial):

Este supuesto responde hasta qué punto un enriquecimiento puede ser gravado en la legislación tributaria del país. Va referido al aspecto espacial.

Para definir el ámbito de aplicación de la legislación venezolana en cuanto a la gravabilidad de los enriquecimientos, hay que ver la fuente de tales enriquecimientos. La fuente es el origen del enriquecimiento en términos de localidad, es decir, se refiere al lugar donde se encuentra el domicilio o residencia de quien genera la renta.

Capítulo II
El Abono en Cuenta

El presente capítulo analiza los puntos más significativos en cuanto al abono en cuenta, conceptualización en la rama de la contabilidad, así como el abono en cuenta dentro de la legislación venezolana y toda su base legal.

2.1 Abono en cuenta en la legislación venezolana.

La inclusión del concepto de "abono en cuenta" se efectuó por primera vez en nuestro país a través del artículo 3 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1948. Este artículo establecía que la renta se consideraba disponible al momento del pago *"entendiéndose que los abonos en cuenta se consideraban como un pago salvo prueba en contrario"*. Posteriormente, el legislador en la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 1955, luego de reconocer que la disponibilidad de la renta opera en algunos casos en el momento de su pago y en otros al momento de la realización de ciertas operaciones, consagró una presunción legal al establecer que *"los abonos en cuenta se consideran como pagos, salvo prueba en contrario"*.

En la Ley de ISLR de 1978 hubo un cambio aparentemente de forma, pero importante, ya que lo que era un parágrafo en las leyes de Impuesto Sobre la Renta anteriores, pasó a ser parte del artículo de la disponibilidad que hoy conocemos (artículo 3 de aquella LISLR y ahora artículo 5 de la Ley vigente): "*en todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán pagos, salvo prueba en contrario"*.

La equiparación del concepto de "abono en cuenta" al pago se mantuvo en las reformas de la Ley de Impuesto Sobre la Rentas sucesivas hasta llegar a la del año 2001, la cual al igual que las otras reformas nunca definieron qué debe entenderse por "abono en cuenta".

La Ley ha previsto siempre una presunción *juris tantum* para los casos de abonos en cuenta, es decir, a falta de prueba en contrario el abono en cuenta será igual al pago, cuando se refleje contablemente hablando, el reconocimiento nominal de la deuda con un acreedor.

Como señala Candal (2003), el reconocimiento contable a través de la identificación nominal del acreedor en el pasivo, constituye uno de los elementos que definen que una renta se encuentra abonada en cuenta.

En este orden de ideas, todas las leyes de Impuesto Sobre la Renta han contemplado el abono en cuenta (como en reiterada veces se ha mencionado), como pagos, salvo prueba en contrario.

2.2 Abono en cuenta: Definición

No se observan definiciones específicas sobre lo que es el abono en cuenta en líneas generales, pero se puede mencionar lo señalado por Redondo (1983) citado por Vallenilla (2005), quién define el abono en cuenta como “anotar una cantidad en el HABER de una cuenta”. (p. 67)

Igualmente Kohler (1979) señala que acreditar o abonar en cuenta significa registrar un crédito mediante un asiento de contabilidad, siendo el crédito la capacidad de comprar u obtener un préstamo, respaldada por una promesa de pago dentro de un período.

Indagando en la materia contable, no se observa en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) un concepto específico para lo que es el abono en cuenta. Sin embargo, este concepto, visto en un sentido estricto, podría equipararse a la definición sobre el reconocimiento de un pasivo, lo cual sí está definido en las NIIF. Según estas normas se tiene lo siguiente:

> Se reconoce un pasivo en el balance, cuando es probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. (p. 21)

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) también tienen una definición de pasivo, en especial la NIC 37 define que un pasivo *"es una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos"*. Como se puede evidenciar el registro de un pasivo no hace indicar que se está realizando un pago del mismo, sino que, a futuro, se puede extinguir la deuda registrada cancelándola, generando así una disminución de un activo.

De la misma forma, la NIC 37 define que *"un activo posible, surgido a raíz de sucesos pasados, y cuya existencia ha de ser confirmada por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa"*. Partiendo de esta definición se obtiene que la existencia de un activo se reconoce cuando el acontecimiento esta confirmado, obteniendo así un anticipo en el activo.

Por su parte, el autor Ruiz (2004) señala que:

> El abono en cuenta consiste en llevar al haber de la cuenta personal de un ente jurídico o natural, la anotación de una cantidad determinada, la cual puede ser retirada por su beneficiario cuando lo juzgue conveniente una vez notificado el abono. (p. 122)

Es importante destacar que el abono en cuenta tiende a ser diferente a una provisión contable. La provisión, siguiendo en la línea de Ruiz Montero, "es una reserva que puede o no, ser utilizada posteriormente" (p. 123). Las provisiones según la Norma Internacional de Contabilidad No. 37 son "pasivos en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento" (p.2). En este sentido, el

abono en cuenta a que se refiere la normativa del impuesto sobre la renta venezolano, no puede asimilarse al registro de una provisión contable.

2.3 Abono en cuenta en el ISLR: Concepto

No se conoce en la legislación del Impuesto Sobre la Renta una definición de abono en cuenta sino a partir de su inclusión en el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 1993.

En el artículo 96 del referido Reglamento se incluyó la siguiente definición del abono en cuenta:

> Los abonos en cuenta a que se refiere el artículo 3° de la Ley estarán constituidas por todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en su contabilidad o registro, mediante asientos nominativos a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento. **Tales hechos deberán notificarse a los beneficiarios mediante notas de crédito suscritas por los deudores, dentro de los cincos días hábiles siguientes de su registro.** (Resaltado nuestro).

Como podrá inferirse, de la interpretación literal del artículo anterior, son tres las condiciones que deberían cumplirse de forma concurrente a los efectos de considerar una renta neta o un ingreso bruto como abonado en cuenta, a saber:

1. Que la renta o ingreso bruto se encuentre acreditada en la contabilidad del contribuyente deudor a favor del acreedor, a través de un asiento contable nominativo.
2. Que las rentas o ingresos brutos de que se trate, se encuentren jurídicamente disponibles a la fecha en que se realice el asiento contable nominativo descrito anteriormente.
3. Que el deudor de la renta o ingreso bruto notifique al acreedor de la misma el correspondiente abono en cuenta, a través de notas de crédito suscritas por los deudores, dentro de los cincos días hábiles siguiente a la fecha de su registro.

Con relación al requisito de notificación, es importante destacar lo señalado por Candal (2003), el cual considera que a través de este procedimiento es que el beneficiario de una renta o ingreso bruto puede darse por notificado de que el abono en cuenta se configuró dentro de determinado ejercicio fiscal por lo que, en consecuencia, la renta en cuestión debería considerarse como gravable para él y, en tal virtud, sujeta a impuesto.

Por otra parte, en la definición que nos trae el Reglamento se omite la circunstancia de que el abono en cuenta previsto en el artículo 3 (ahora artículo 5) de la LISLR (2007) admite prueba en contrario.

En vista de lo anterior, Hernández (2003) señala que el Reglamento del año 1993 pareciera convertir la presunción de abono en cuenta en una presunción que no admite prueba en contrario, si se ha hecho un asiento nominativo, del cual ordena que se notifique a los beneficiarios del abono, mediante notas de crédito. Para el autor la citada disposición reglamentaria es de dudosa legalidad, ya que va más allá de lo que establece la Ley e impone cargas a los contribuyentes (emitir notas de crédito) las cuales no están previstas en la LISLR, de allí, el evidente exceso reglamentario.

En este orden de ideas, Sánchez (2000) acota que el abono en cuenta de conformidad con la definición reglamentaria, hace referencia al registro contable que efectúa el deudor al momento en que la deuda se hace jurídicamente exigible, identificando contablemente al acreedor (asiento nominativo), aun cuando no se haya realizado el pago, supuesto en el cual se consuma el derecho del Fisco Nacional a que el monto sea objeto de retención y enterado en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales.

Ahora bien, esta concepción del abono en cuenta fue modificada en la reciente reforma del Reglamento de la LISLR del 24 de septiembre de 2003, en el cual fue definido en el artículo 82 el abono en cuenta de la siguiente manera:

> Los abonos en cuenta a que se refiere el artículo 5° de la Ley estarán constituidas por todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en sus registros contables, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento.

El mencionado artículo, vigente desde el año 2003 establece que para que exista "abono en cuenta" deben presentarse de forma concurrente dos elementos, siendo estos: a) que exista reconocimiento contable específico del pasivo (identificación nominal del acreedor en el pasivo contable del pagador); y b) que exista disponibilidad jurídica de la renta para el acreedor.

Como podemos observar en la definición anterior, el legislador consideró que no es necesario realizar la notificación al beneficiario del pago, puesto que el simple registro del asiento, se consideraba como un crédito exigible jurídicamente a la fecha del mismo.

Es importante mencionar que en Venezuela se dio una sentencia que data del año 1979 de la empresa Almacenes Lago, citada por Vallenilla (2005), en la que se indica que hay un abono en cuenta considerado como pago cuando hay una liberación automática y se encuentra a disposición del beneficiario, es decir que no hay un impedimento jurídico ni material para su recepción (p. 74).

2.4 Diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

Primeramente se debe hacer una introducción sobre el concepto de contabilidad y la diferencia entre contabilidad y fiscalidad, donde para Cañibano, citado por el Centro de Estudios Financieros, la contabilidad no es más que:

> Una ciencia de naturaleza económica que tiene por objeto producir información para hacer posible el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos en todos sus niveles organizativos, mediante la utilización de un método específico apoyado en bases suficientemente contrastadas, con el fin de facilitar la adopción de las decisiones financieras externas y las de planificación y control internas.

Asimismo, refiere Martin (2008) que los grandes objetivos de la contabilidad son dejar plasmadas las operaciones económicas a través de los registros contables y aportar información que sea utilizada en la interpretación y toma de decisiones futuras.

Una vez establecido el fin de la contabilidad, es necesario concretar su diferencia con el objetivo fiscal. En este orden de ideas, Martin (2008) señala que:

> La utilización de las normas contables por parte de los fiscales nace cuando, ante la dificultad de medir la base imponible en este impuesto, la normativa fiscal se plantea la posibilidad de aprovechar los datos suministrados por la contabilidad empresarial. La contabilidad es información, información que refleja determinada capacidad económica, característica ésta que propicia que el legislador fiscal la utilice como dato básico a partir del cual las normas tributarias establecerán las disposiciones necesarias para determinar la base imponible.
> Las principales diferencias entre contabilidad y fiscalidad se derivan de:
> - las distintas normas de valoración de los elementos que componen el patrimonio del sujeto pasivo,
> - los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos,
> - los diferentes gastos e ingresos en el ámbito económico y en el tributario… (pp.64-65).

De manera conclusiva se puede decir que el área fiscal se apoya en la contabilidad para ejecutar sus propios fines. La información que produce la contabilidad sirve de base para que el área fiscal proceda, por ejemplo, a determinar los tributos, pero en ningún momento pueden equipararse los objetivos de ambas áreas, las cuales por su naturaleza sólo pueden verse de forma subsidiaria la una de la otra, pero no de forma análoga.

2.5 Diferencias entre abono en cuenta contable y el abono en cuenta del impuesto sobre la renta.

Una vez definidas las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, y teniendo claro que la contabilidad utiliza la base del devengo para sus registros, se repasará lo que establece la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente (2007) y su Reglamento (2003) y cómo se diferencia con el abono contable.

El artículo 5 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta hace énfasis en que para todos los casos de disponibilidad de la renta, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario.

Aunque es a partir de este artículo de la Ley cuando el término "abono en cuenta" entra a formar parte de la normativa del impuesto sobre la renta, tal como ya se mencionó, no se llega a conceptualizar o a explicar en detalle a los efectos de instruir al sujeto pasivo en este aspecto.

Es en el Reglamento de la Ley, en el artículo 82, cuando el reglamentista trata de profundizar en la definición, y lo caracteriza en tres aspectos específicos: a. cantidades que los deudores del ingreso acrediten en sus registros contables, b. a favor de sus acreedores, c. son créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento. Sin embargo, la palabra "exigible" le puede otorgar cierta diferenciación de la figura contable. Vale la pena indicar qué puede entenderse como exigible. Según la Real Academia Española, exigir significa "*pedir imperiosamente algo a lo que se tiene derecho*".

Un simple asiento contable no podría ser visto como un elemento de exigibilidad, dado que el objetivo del mismo, tratándose de un pasivo, es presentar hoy una situación que a futuro puede resultar en un desembolso económico, y no necesariamente representa una exigibilidad actual.

Se comparte la opinión en este punto, acerca de lo indicado por Pedro Tinoco, 1971, citado por Vallenilla (2005), quien hace una diferencia entre el abono contable y el abono en materia tributaria. El autor resalta la consideración de que el asiento contable implica la existencia de una determinada obligación y no de su pago como medio de extinción.

En el entendido del artículo 5 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007), el abono en cuenta se entiende como pago, "salvo prueba en contrario". (p. 6)

Ahora bien, el abono en cuenta contable puede resultar en un registro de pasivo (o en la disminución de un activo), y ese registro de pasivo se realiza en concordancia con el principio de la realización sobre registrar las operaciones desde el mismo momento en que se producen. En la definición contable, el abono en cuenta no se entiende como pago, ya que es un momento de la operación previo al pago, que permite informar al lector del estado financiero sobre una situación que desencadenará en un desembolso futuro. Pero no es un pago en el momento en que se registra.

Por otra parte, la prueba en contrario a la que se refiere la Ley de Impuesto Sobre la Renta debe presuponer ciertas condiciones, que no están descritas en la ley, ni en el Reglamento de la ley.

En ese sentido, cabe preguntarse cuál o cuáles serían las pruebas en contrario que puede admitir el abono en cuenta. En este orden de ideas, es necesario precisar lo que en términos jurídicos se denominan como presunciones y ficciones. El abono en cuenta entraría dentro de la definición de presunción.

A las presunciones las define el Código Civil venezolano en el artículo número 1.394 como: "… las consecuencias que la Ley o el Juez saca de un hecho conocido para establecer otro desconocido". Las presunciones según Navarrine (1990) pueden ser clasificadas en presunciones "juris et de jure" o absolutas y las

presunciones “juris tantum” o relativas, que son las que admiten prueba en contrario. Las presunciones “juris tantum” según Rosales (2007) son las establecidas por ley u otra norma, pero que admite prueba en contrario. Siguiendo con lo comentado por Rosales (2007) la forma de desvirtuar la presunción “juris tantum” es que al presentarse la prueba en contrario, se demuestre que no se dan los requisitos establecidos o necesarios en el hecho conocido en la presunción o que las consecuencias son distintas a las previstas por el legislador en la presunción; señala además que las presunciones son “instrumentos jurídicos, usados dentro de sus limitaciones, por la Administración Tributaria, para facilitar a ésta la determinación, fiscalización y recaudación de tributos” (p.11).

Para completar el análisis sobre el abono en cuenta del impuesto sobre la renta, es necesario tener claro qué es el pago. Donde según el Código Civil y el Código Orgánico Tributario, el pago es un medio de extinción de la obligación civil y tributaria.

Contablemente se conoce el pago como una salida de dinero. En el contexto que nos ocupa, el pago es la salida efectiva de dinero o especie, la cual pasa del patrimonio de un deudor al de un acreedor, o la forma de extinguir una deuda aunque no se haya transferido una forma económica.

En ese orden de ideas, si el abono en cuenta se considera un pago, salvo prueba en contrario, entonces se debería admitir como prueba que se ha hecho sólo un registro contable a favor del acreedor pero no se le ha hecho la transferencia de valor económico para que éste pueda disponer y gozar de su renta, y no se ha extinguido la obligación a través de ningún otro medio.

La prueba en contrario a la que se refiere la Ley, puede estar orientada a la demostración por parte del deudor y del acreedor de que hay un impedimento de pago, tanto jurídico como material, ya que por ejemplo, si el deudor no dispone del medio de pago para extinguir su obligación entonces no se podrá producir ni la

transferencia económica al acreedor, ni la extinción de la deuda, ni la disposición por parte del acreedor de su respectiva renta, así como también, si el acreedor no asume el pago de la deuda, mal podría declarar esa renta como gravable.

Tal y como se mencionó anteriormente, en el Reglamento del año 1993, existía una condición específica para el abono en cuenta del impuesto sobre la renta, ya que se exigía una notificación a los beneficiarios de la renta mediante notas de crédito. Esta condición fue eliminada en la reforma del Reglamento y en consecuencia, de su simple lectura pudiera derivarse que el simple registro contable de un pasivo puede activar la obligación del pagador de efectuar la retención de impuesto sobre la renta.

Una diferencia importante que de debe ser destacada, es que aunque en el abono en cuenta del impuesto sobre la renta pueda existir un elemento de exigibilidad jurídica, no necesariamente sucede en la materia contable. En consecuencia tenemos que el Código Civil venezolano en su artículo 1.213 establece: *"lo que se debe en un término fijo no puede exigirse antes del vencimiento del término"*. Un abono en cuenta contable puede estar representado por el registro de un pasivo que se causa al cierre de un determinado ejercicio económico, pero que su exigibilidad jurídica puede no coincidir con esa fecha, ya que la causación de un pasivo no está ligada directamente a una exigencia jurídica.

A título conclusivo, el abono en cuenta contable se puede limitar a un simple registro contable para aumentar un pasivo, sin embargo, en el abono en cuenta dentro de los términos del impuesto sobre la renta se presupone la exigibilidad del pago, se debe sustituir al pago, o lo que es lo mismo, que al momento en que sea exigida la obligación pueda ser pagada por el deudor o "registrador del abono" sin impedimento alguno. La sola posibilidad del ejercicio de acciones por el acreedor bajo un contrato o negocio jurídico contra el deudor que ha abonado en su

contabilidad la obligación no debe ser susceptible de confirmar una presunción de pago.

2.6 La deducción del Gasto.

Las deducciones tienen una gran importancia en el Impuesto sobre la Renta, debido a que estas partidas de gastos se restan de la renta bruta para obtener la renta neta. Las deducciones son todos aquellos egresos causados o pagados, no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir enriquecimiento, ya sea por una persona natural o jurídica. Dichos egresos están previamente autorizados en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, el abono en cuenta podría incidir en lo que respecta al momento de considerarse la deducibilidad del gasto, puesto que nuestra legislación tributaria condiciona la deducción de ciertos gastos al momento en el cual se hayan efectivamente pagados, como lo señalan los numerales 3, 11, 20 del artículo 27 de LISLR (2001).

Adicionalmente, en lo que respecta a los efectos que pudiera tener el "abono en cuenta" en materia tributaria, debe considerarse la norma contenida en el Parágrafo Primero del artículo 27 del Código Orgánico Tributario (2001), el cual señala que:

> (…) 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.

En atención a lo anterior, la determinación del concepto y sus requisitos para que se entienda que estamos frente a un "abono en cuenta" equiparable al pago, resulta importante a los efectos tributarios.

El régimen de retenciones en el Impuesto Sobre la Renta supone la obligación impuesta al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es decir, al agente de retención de detraer parte del impuesto al momento en que se realice un pago o abono en cuenta al acreedor, según las disposiciones de la Ley.

Es notable que las retenciones en el Impuesto Sobre la Renta suponen serias complicaciones, no sólo por su naturaleza, sino también por determinar en que momento debe aplicarse el mecanismo de retención, y de esta forma lograr un justo equilibrio entre la disponibilidad del sujeto retenido y la necesidad del Estado de sufragar sus gastos.

Capítulo III

El Abono en cuenta del Impuesto Sobre la Renta en la jurisprudencia venezolana.

Sobre el abono en cuenta, la jurisprudencia no ha sido uniforme y más aún ha sido contradictoria, es por ello, que serán analizadas algunas sentencias que han tratado el tema del abono en cuenta.

El elemento de disponibilidad económica ha sido tratado a nivel jurisprudencial como un requisito indispensable para que se verifique el concepto de abono en cuenta de una determinada renta. Tanto ha sido así, que en la sentencia N° 503 del 05 de octubre de 1979 el Tribunal Segundo de Impuesto Sobre La Renta, señalo una definición de la frase del "abono en cuenta".

En efecto, el referido tribunal venezolano expresó:

> "Sobre este punto el Tribunal estima oportuno reproducir el siguiente comentario expuesto en la Nueva Enciclopedia Jurídica por Carlos E. Mascareñas: "El abono de una cantidad hecho encuenta corriente, aún cuando no se trata de cuenta bancaria, debe ser considerado como una forma de pago del abonante, ya que ello equivale a la entrega de la cosa" del artículo 1157 del Código Civil (español), y cumple lo ordenado por el 1162, puesto que desde el momento del abono en la cuenta corriente, el acreedor puede disponer de la cantidad abonada, lo cual es el equivalente a la entrega hecha personalmente al acreedor. (Subrayado del Tribunal). No se entenderá pagada una deuda sino cuando completamente se hubiese entregado la cosa o hecho la prestación en que la obligación consistía. Interpretación judicial: "No puede identificarse la entrega a que alude este artículo con el abono en cuenta, tendente a hacer constar en contabilidad, no el pago, sino la subsistencia de la deuda".
>
> En el Diccionario de la Lengua, publicado por la Real Academia Española, abono, es acción y efecto de abonar o abonarse. Resumiendo, tenemos **que el abono en cuenta sólo, podrá considerarse como pago cuando constituya un real descargo, que deje automática y libremente a disposición del beneficiario, la cantidad abonada**. Así, se declara". (Resaltado nuestro).

Esta sentencia definió el abono en cuenta, no en la mera noción contable sino que indagó sobre su naturaleza de presunción que admite prueba en contrario, concluyendo que "solo podrá considerarse como pago cuando constituye un real descargo, que deje automática y libremente a disposición del beneficiario, la cantidad abonada".

Sin embargo, dentro de los organismos jurisdiccionales del país surge otro concepto del abono en cuenta en la sentencia N° 296 del 11 de octubre de 1994, caso EMPRESA DE CONSTRUCCIONES BENVENUTO BARSANTI, S.A., del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, el cual señala lo siguiente:

> "En lo que se refiere al "abono en cuenta", no es la primera vez en que se plantea su validez ante estos tribunales, así tenemos que en sentencia de fecha 31-10-85 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo contencioso Tributario, se sostuvo lo siguiente:
>
> "la validez legal del "abono en cuenta", dejo de ser motivo de discusión desde el momento mismo que la Ley de Impuesto Sobre la Renta, acogiéndose al criterio contable generalmente aceptado, lo admite como "pago salvo prueba en contrario"
>
> Por su parte, la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa Especial Tributaria, en sentencia de fecha 9 de octubre de 1990, al establecer la naturaleza de la expresión contenida en el artículo 3° de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, cuando reconoce que tales abonos se considerarán como pago, "salvo prueba en contrario", dejo sentado lo siguiente:
>
> "Al respecto observa esta Sala, que tal razonamiento no se concilie con la voluntad del legislador, al reconocer el abono en cuenta como equivalente al pago, refiriéndose a la expresión "salvo prueba en contrario", al hecho de que en la contabilidad de la contribuyente no se haya registrado el abono en cuenta, por cuanto pretender referirlo al pago cierto, como pretende la fiscalización, desvirtúa el sentido y propósito de la norma, haciendo ociosa la equivalencia del abono en cuenta como pago (…) la expresión "salvo prueba en contrario" no debe entenderse referida al pago o no, sino a la verificación del abono en cuenta cuya ausencia, si configuraría la prueba en contrario pretendía por el legislador, en cuyo caso no se asimilaría al pago (…)".

En vista de lo anterior, dicha sentencia fue apelada ante el máximo Tribunal Judicial de la República de Venezuela la cual a través de la sentencia N° 02388 del 30 de octubre del 2001 la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia dio su fallo.

En dicha sentencia el máximo tribunal, mantiene el criterio sentado por el Tribunal de Impuesto Sobre La Renta, al establecer lo siguiente:

> "En efecto, el hecho de que hubiese acreditado la suma de intereses adeudada a la creedora al final de su ejercicio de 1986 lo único que le permitió a la contribuyente fue registrar en su contabilidad como egresos de ese ejercicio, "sus gastos por intereses causados y no pagados", pero en modo alguno esta simple acreditación implica abono en cuenta como se debe entender en la legislación tributaria. Para la contabilidad los términos "acreditar una determinada cantidad a una cuenta" es ciertamente sinónimo de "abono en cuenta esa misma cantidad". Pero fiscalmente los términos se han diferenciado; para que haya verdaderamente un "abono en cuenta", considerado como pago, es necesario que la suma abonada haya salido del patrimonio del deudor y que se encuentre enteramente a disposición del acreedor; aun cuando éste no haya recibido físicamente el pago; es decir que la suma abonada se haya puesto efectivamente a su orden y ello no puede hacerse a menos que el deudor tenga disponibilidad en caja o banco. A tal efecto es necesario que haya un verdadero "abono en cuenta" a favor del acreedor contra las cuentas de caja o banco del deudor y no basta, en consecuencia, que la cantidad simplemente se le haya acreditado en la contabilidad del deudor. De modo que para esta Sala no hay duda de que la contribuyente no pagó los intereses que registró como egresos en 1986, simplemente acreditándolo a la cuenta por pagar del acreedor, que fue lo que hizo, por lo que es forzoso concluir que dichos intereses no se pagaron en ese ejercicio".

Como observamos, la sentencia establece que en el abono en cuenta a los fines del Impuesto Sobre la Renta, ya sea para gravar el ingreso o deducir un gasto o efectuar una retención, es necesario que el abono tenga efecto liberatorio de una acreencia y no de existencia de deuda, que es lo que normalmente ocurre en el abono contable. En conclusión el abono en cuenta no es considerado un pago, ya que para que se admitiera como deducción del ejercicio debió ser pagado, y el contribuyente sólo abonó en cuenta al acreedor.

Considerando lo antes expuesto es necesario evaluar ambos lados de la operación, ya que por un lado origina una renta al titular de la acreencia, y por otro lado genera un costo o un gasto al deudor. Si se siguen fielmente las reglas de la disponibilidad de la renta, se originan casos en los que un abono en cuenta podrá asimilarse al pago dado que el acreedor, según los momentos de disponibilidad definidos en la ley, estará declarando un ingreso gravable, y en otros casos, se tendrá que evaluar si el abono en cuenta se asimila al pago puesto que no necesariamente el acreedor estará declarando un ingreso gravable en ese momento, sino en un momento posterior.

Posteriormente en sentencia Nº 00025 de fecha 14 de enero de 2003, caso: SURAL, C.A., la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, pareciera cambiar de criterio al señalar lo siguiente:

> "… la obligación de practicar la retención por parte del deudor del gasto, nace cuando efectúa el pago o el abono en cuenta. En este sentido y conforme con las definiciones que anteceden, interpreta esta Sala que el reglamentista sometió la oportunidad para practicar la retención, a dos supuestos de tiempo, al momento del pago o del abono en cuenta. Así, la doctrina ha interpretado que el pago de una obligación dineraria es el que se hace mediante la entrega en efectivo o a través de la transferencia de un valor representativo de un crédito a la vista de un banco o institución financiera. Ahora bien, toca a esta sala interpretar lo que debe entenderse por abono en cuenta, y a tal efecto, **estima que consiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre de una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que puede existir. En conclusión, el abono en cuenta debe entenderse tal y como se concibe en materia contable. Así se declara**" (Resaltado nuestro).

En esta sentencia la Sala Político Administrativa asimila el abono en cuenta a la acreditación de una cuenta contable, y por ende al pago.

Sin embargo, resulta contradictorio que en tan poco tiempo la misma Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia mantengan criterios

diferentes con respecto al concepto del abono en cuenta, en la legislación impositiva de Venezuela.

En el criterio actual, la Sala alega que el momento de la retención del impuesto sobre la renta nace cuando se efectúa el abono en cuenta contable, por lo cual, queda solucionado el problema de admisibilidad de la deducción del gasto cuando éste se origina en el abono en cuenta, pero se crean otros problemas:

a. Si el abono en cuenta se considera tal cual como el concepto contable, entonces las reglas de la contabilidad sirven de base a las normas del impuesto sobre la renta. Sólo habría que evaluar si desde la perspectiva del acreedor las reglas contables del ingreso pueden ser asimiladas a las normas fiscales.

b. El deudor estará anticipando un impuesto, en su carácter de agente de retención, originado por el registro contable de una deuda, la cual probablemente cancele al acreedor en una fecha posterior, que dependerá de las condiciones de crédito que le fueron otorgadas o de las políticas del pago de la empresa. En consecuencia, tendrá que hacer un desembolso de caja mucho antes de lo previsto para el pago de la deuda principal.

En el caso bajo análisis, la Sala interpreta que no es importante que el contribuyente no tenga disponibilidad material, sólo basta que haya disponibilidad jurídica, la interpretación es que el abono en cuenta fiscal es igual que el abono contable. En este sentido, cualquier asiento contable sustituye al pago, lo cual puede resultar errado por el hecho de que no cualquier abono contable es un crédito exigible, los registros contables responden a la base del devengo de los estados financieros, no a realidades jurídicas.

Adicionalmente, cabe decir que en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela se establece que sólo a la ley le corresponde regular la creación, modificación o extinción de los tributos, lo cual quiere decir

que solamente la ley puede establecer al sujeto activo, al sujeto pasivo, la base de cálculo o base imponible, la alícuota y el hecho imponible; sin embargo, cuando se habla de la base de cálculo, en esta sentencia el abono en cuenta contable llega a ser considerada esa base de cálculo del tributo.

En resumen, el abono en cuenta desde un punto de vista legal y contable ha sido llevado a la legislación tributaria a través de su definición en el Reglamento vigente de la LISLR, como todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en sus registros contables, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento. Sin embargo, la doctrina y la jurisprudencia han considerado que para que exista abono en cuenta a los fines de la legislación tributaria en Venezuela, ya sea para gravar el ingreso o deducir un gasto o efectuar una retención es necesario que el abono sea disponible tanto jurídica como económicamente para el sujeto pasivo de la relación tributaria.

CONCLUSIÓN

La realización de la presente investigación llevó a formular las siguientes conclusiones:

El “abono en cuenta” establecido en el régimen del Impuesto Sobre la Renta puede tener grandes implicaciones para el contribuyente tomando en consideración que el abono en cuenta se equipara al pago “salvo prueba en contrario” a los fines de calificar una renta como disponible y por lo tanto gravada con el impuesto.

Aun cuando pareciera relativamente sencillo aplicar el régimen de retenciones establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, lo cierto es que en la práctica, a nuestro juicio no ha sido fácil la tarea, debido entre otras razones, a equiparar por un lado el pago con el abono en cuenta y por otro lado, el parecido entre el abono en cuenta y la figura contable de abonar o acreditar.

En vista de lo anterior, lo primero que habría que distinguir es que el abono en cuenta previsto en la Ley de Impuesto Sobre la Renta es un mecanismo de asimilación al pago a los efectos de gravar la renta, mientras que el abono contable es la simple acreditación a una cuenta contable. En otras palabras, el abono en cuenta contable es diferente del abono del impuesto sobre la renta, ya que el primero se puede limitar a un simple registro contable para aumentar un pasivo obedeciendo a las normas contables del devengo, lo cual no necesariamente implica la existencia de una exigibilidad jurídica, sin embargo, el abono en cuenta del impuesto sobre la renta debe obedecer a una exigibilidad jurídica, y como se sustituye al pago también deberían existir elementos de disponibilidad económica

Por otro lado, el pago en efectivo es el único medio de extinción de las obligaciones que conlleva la práctica de la retención, debido a que en otros casos de extinción como la compensación, la retención no procede.

Es por ello, que el abono en cuenta para presumirse como un pago en el Impuesto Sobre la Renta, tendría que ser liberatorio o extintivo de una obligación que tiene su correlativo con el acreedor que ve satisfecho su crédito.

Es decir, el abono en cuenta previsto en la Ley de Impuesto Sobre la Renta no es el simple abono o crédito a una cuenta en los registros contables del deudor, ya que este asiento en la mayoría de los casos es más bien la prueba que no ha ocurrido el pago y que se adeuda el monto que sería el ingreso cobrado (pagado), de manera que siempre podría probarse lo contrario del pago. El pago es uno de los medios de extinguir las obligaciones y el abono en cuenta no lo es, equivale únicamente al reconocimiento contable de la obligación.

En este orden de idea, un caso "excepcional" donde se podría entender por abono en cuenta, bajo la presunción del pago, son aquellos casos donde el acreedor y deudor manejan cuentas conocidas como "intercompañías" en la cual se hacen cargos y créditos derivados de la relación comercial entre ellos y el simple abono en cuenta reduce el propio crédito del deudor que hace el asiento contable y por supuesto esa misma cuantía, el acreedor cuando registra su ingreso, a pesar de no haberlo registrado como cobrado, se hizo disponible por compensación ya que reduce su deuda. En vista de esto, el mecanismo de retención de Impuesto Sobre la Renta podría suponer la presunción *juris tantum* de equiparar el abono en cuenta al pago y de esta forma operar en la aplicación del porcentaje de la deuda del acreedor.

Habiendo esa relación entre el beneficiario de la renta y el pagador de la misma, es que cabría presumir que todo abono en cuenta equivale a pago, aunque se admita prueba en contrario. A nuestro juicio se podrá probar lo contrario de la presunción, es decir el no pago, cuando éste se produzca efectivamente mediante cheque o la entrega de una cosa o bien o cualquier otra forma de pago. También se demostraría el no pago mediante el abono cuando el deudor no tiene créditos contra el beneficiario de la renta en una cuantía tal que permita cancelar la deuda que se origina por el abono, significa un pasivo del deudor, es decir, existe la posibilidad de desvirtuar la referida presunción y demostrar que determinado registro contable de abono en cuenta en realidad no constituye un pago.

Si el abono en cuenta a los fines del Impuesto Sobre la Renta no se interpreta en los términos referidos y se equipara al asiento de abono contable, tendremos tanto pruebas en contrario como presunciones se apliquen, ya que lo común en los negocios de hoy es que se registren los pasivos (mediante abonos) al recibir las facturas y los pagos de éstas se efectúan a 30 días o más de haber recibido tales facturas. Es decir, que en la mayoría de las presunciones, hechas con base en el simple abono contable, se podrá probar lo contrario, que es precisamente haber hecho el pago después del registro (abono) del pasivo.

Por otra parte, el elemento relativo al aspecto no sólo de la parte jurídica sino también económica de la disponibilidad del sujeto pasivo, juega un papel importante en la configuración del concepto de abono en cuenta, el cual ha sido interpretado según la jurisprudencia venezolana, más allá de la mera noción contable sino que indagó sobre la naturaleza de presunción que admite prueba en contrario, al admitir que sólo podrá considerarse como pago cuando constituya un real descargo, que deje automática y libremente a disposición del beneficiario, la cantidad abonada.

Adicionalmente, en la interpretación de las leyes tributarias debe atenderse a la realidad económica de hecho imponible , de allí, que si el agente de retención funciona como colaborador en la recaudación de la Administración Tributaria, no se debería ver afectado en el cumplimiento de su obligación tributaria, como actualmente ocurre al momento de enterar un impuesto sin la disponibilidad económica al momento de abonar contablemente; o de la no deducibilidad del gasto en su declaración fiscal de rentas, por no haber retenido y enterado el respectivo impuesto en un determinado momento.

En resumidas cuentas, para que exista abono en cuenta a los fines del Impuesto Sobre la Renta, ya sea para gravar el ingreso o deducir un gasto o efectuar una retención es necesario que el abono tenga efecto liberatorio de una acreencia y no de existencia de deuda, que es lo que normalmente ocurre en el abono contable; y por otra parte, el asiento contable es prueba de que no ha ocurrido el pago por lo cual se puede desvirtuar la presunción de admitir prueba en contrario; por último las leyes tributarias deben atender a la disponibilidad económica del agente de retención para enterar el impuesto a titulo de anticipo que no se ha completado sin haberse efectuado el pago respectivo al deudor, por lo cual no puede ser exigible económicamente.

RECOMENDACIONES

En vista de lo anterior, se plantean las siguientes recomendaciones:

El principal sistema de retenciones de imposición directa del país, debe ser reformado a través de un nuevo reglamento, que determine el pago como único momento para realizar la retención del Impuesto Sobre la Renta, excluyendo, aquellas operaciones comerciales entre empresas relacionadas donde se efectué concretamente el pago o la compensación de las deudas, las cuales estarían no solo obligadas a retener en el pago, sino también, en el abono contable por considerar que dichas operaciones tienen una connotación contable en el pasivo del deudor, ya que éste puede ser disminuido y saldados entre "cuentas intercompañias" sin que se produzca un pago efectivo de la obligación.

En este orden de idea, la Administración Tributaria debe proponer un modelo de retención que atienda a la justa distribución de la obligación tributaria, a través de un "Proyecto de Retención" que incluya en su normativa el momento de retener de una manera clara y sin interpretaciones ambiguas.

Así mismo, se requiere el pronunciamiento de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela para concertar una mesa de diálogo con el SENIAT, con la finalidad de aclarar los criterios del abono en cuenta contable.

Igualmente debe reformarse el artículo 82 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003), para que atienda a un concepto de abono en cuenta, no sólo jurídico, sino también económicamente exigible para el deudor de la obligación.

REFERENCIAS

Asociación Venezolana de Derecho Tributario. (2003). *60 años de Imposición a la Renta en Venezuela*. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Centro de Estudios Financieros (s.f.). *Introducción a la Contabilidad PGC de 1990*. Recuperado de: http://www.contabilidad.tk/concepto-actual-de contabilidad-5.htm

Cabanellas, G. (1989). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual.* Buenos Aires. Heliasta.

Candal, M. (2003). *Aspectos Fundamentales de la Imposición a la renta de sociedades en Venezuela.* Caracas. Universidad Católica Andrés Bello.

Código Civil de Venezuela (1982). *Gaceta Oficial 2.990,* Julio, 26, 1982. Congreso de la República de Venezuela.

Código Orgánico Tributario (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 37.305 (Extraordinaria),* Octubre, 17, 2001.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 5.453 (Extraordinaria),* Marzo, 24, 2000 con enmienda de fecha 19 de febrero de 2009 publicada en G.O Extraordinaria N° 5.908.

Giannini, A. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid

Gómez, J. (1997). *Derecho y Legislación Fiscal.* Caracas. Consejo Municipal de Caracas.

Hernández, F. (2003). *La Disponibilidad en el Impuesto Sobre la Renta. En 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela, evolución histórica y estudios de la Ley vigente.* Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Jarach, D. (1993). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Cangallo.

Kohler, E. (1979). *Diccionario para contadores*. México. Editorial Hispano Americana S.A..

Ley de Impuesto sobre la Renta (2001). *En Gaceta Oficial Extraordinaria 5.566*, Diciembre, 28, 2001.

Ley de Impuesto sobre la Renta. *Gaceta Oficia de la República Bolivariana de Venezuela 38.628*, Febrero, 16, 2007.

Ley de Impuesto Sobre la Renta. *Gaceta Oficial de la República de Venezuela 2.277 (Extraordinaria)*, Junio, 23, 1978.

Normas Internacionales de Información Financiera, Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. Recuperado de: http://www.fccpv.org/cont3/data/files/MC-2010.pdf

Normas Internacional de Contabilidad N° 37. Recuperado de: http://www.fccpv.org/cont3/data/files/NIC-37-2010.pdf

Martín A., S. (2008). *Gastos contables y gastos fiscales en el impuesto sobre sociedades*. España: Universitat Pompeu Fabra. Recuperado de: http://site.ebrary.com/lib/unimetsp/Doc?id=10268822

Ministerio de Hacienda (1960). C.E.F.A. *Informe sobre el Sistema Fiscal de Venezuela. Misión Shoup.* Tomo I.

Montagna, A. (2003). *La determinación del enriquecimiento Neto Gravable con el Impuesto Sobre la Renta. En 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela, evolución histórica y estudios de la Ley vigente.* Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Octavio, J. (1971). *Elementos Fundamentales del Impuesto Sobre la Renta en la Ley del 16 de diciembre de 1966.* Caracas. Universidad Central de Venezuela.

Oficio No. 4006 de la Gerencia Jurídica Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria del 19 de diciembre de 1999.

Real Academia Española (2001). *Diccionario de la Lengua Española*. Recuperado de:http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=disponibilidad

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2003). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 5.662 (Extraordinaria),* Septiembre, 24, 2003.

Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones (Decreto No. 1.808) (1997). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela 36.203*, Mayo, 12, 1997.

Redondo, A. (1983). *Curso práctico de Contabilidad General.* Caracas. Centro contable Venezolano.

Ruiz, J. (2002). *Impuesto Sobre la Renta, manual didáctico y de consulta*. Caracas. Legislec Editores, C.A.

Ruiz, J. (2004). *Impuesto Sobre la Renta*. (3ª ed.). Caracas: Legis Editores C.A.

Sánchez, S. (2000). *Tópicos sobre la Retención de Impuesto Sobre la Renta*. Revista de Derecho Tributario, No 88, 77-103.

Sampieri, B. y Collado. (1991). *Metodología de la Investigación*. México.

Tribunal Segundo de Impuesto Sobre la Renta (1979), Sentencia 503de fecha 5 de octubre de 1979. *Expediente No. 195, Caso Almacenes Lago C.A.*

Tribunal Supremo de Justicia Sala Político-Administrativa (2001), *Sentencia de fecha 2001, 25 de octubre. Ponencia del magistrado Levis Ignacio Zerpa, Expediente Nº 11.185, Caso: Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A. vs. Contraloría General de la República*. Recuperado el 15 de mayo de 2009 de http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/octubre/02388-301001-11185.htm

Tribunal Supremo de Justicia Sala Político-Administrativa (2003), *Sentencia de fecha 2003, 14 de enero. Ponencia del magistrado Levis Ignacio Zerpa, Expediente Nº 2000-0712, Caso: Sural C.A vs. Contraloría General de la República*. Recuperado de: http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/enero/00025-140103-2000-0712.htm

Universidad Pedagógica Experimental Libertador UPEL (2006). *Manual de Trabajos de Grado de especialización y Maestría y Tesis Doctorales*. (4ta Ed.) Caracas.

Vallenilla, M. (2004). *El abono en cuenta en materia tributaria y su evolución.* En ensayos jurídicos en celebración de los 90 años de Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez. Caracas.

Vallenilla, M. (2005). *El abono en cuenta en materia tributaria y su evolución jurisprudencial.* Revista de Derecho Tributario Nº 106, Órgano divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Vásquez, A. y Leal, O. (2003). *Modificaciones del Impuesto Sobre la Renta.* Desarrollo de los diferentes Sistemas de Determinación. Años 1942/1943 hasta el año 2001. En 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela, evolución histórica y estudios de la Ley vigente. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Verhook, J. (1969). *Criterios de interpretación y aplicación de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.* Caracas. Talleres Tipográficos de Miguel ángel García e hijo.

ANEXOS

Anexo A: Sentencia 02388 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 30 de octubre del 2001, caso Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A., expediente No. 11.185.

Magistrado Ponente: LEVIS IGNACIO ZERPA
Exp. Nº 11185

El Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, con Oficio No. 111-94 de fecha 01 de noviembre de 1994, envió a esta Sala el expediente No. 761, con motivo de la apelación interpuesta en fecha 19 de octubre de 1994, por la ciudadana Coromoto Ayani Yepez Ceballos, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el Nº 50.111, en su carácter de abogada representante de la Contraloría General de la República, según consta de Resolución No. CG-003, de fecha 07 de marzo de 1994, publicada en la Gaceta Oficial No. 35.420 de 14 de marzo del mismo año; así como también de la apelación interpuesta en fecha 17 de octubre de 1994, por el abogado Freddy Pereira León inscrito en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el Nº 11.440, en su carácter de apoderado judicial de la sociedad **EMPRESA DE CONSTRUCCIONES BENVENUTO BARSANTI, S.A.**, de este domicilio, inscrita en el Registro de Comercio de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, en fecha 27 de diciembre de 1957, bajo el No. 49, Tomo 9-B, con modificación del acta constitutiva, según inscripción realizada en la misma Oficina del Registro, en fecha 27 de julio de 1988, bajo el No. 75, Tomo 78-A Sgdo., y el 15 de octubre de 1990, bajo el No. 40, Tomo 13-A Sgdo., según consta de instrumento poder autenticado por ante la Notaría Pública Segunda de Caracas, en fecha 14 de septiembre de 1993, bajo el Nº 16, Tomo 76 del Libro de Autenticaciones llevado por esa Notaría, contra la sentencia Nº 296 dictada por el expresado tribunal el 11 de octubre de 1994, en la cual se declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto el 22 de junio de 1992, subsidiariamente al recurso jerárquico contra la Resolución No. DGSJ-3-3-00062 de fecha 27 de julio de 1993, reformatoria del reparo No. DGAC-4-3-2-23 de fecha 19 de mayo de 1992, ambos actos emitidos por la Contraloría General de la República y en la cual se le liquidó a dicha contribuyente un pago adicional de impuesto sobre la renta por Bs. 18.819.410,54, y se le impuso multa por la cantidad de Bs. 15.055.528,43, en el ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 1987.

En fecha 10 de noviembre de 1994 se dio cuenta en Sala de la referida apelación, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el Capítulo III del Título V de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, se

designó Ponente a la Magistrada Hildegard Rondón de Sansó y se fijo el décimo día de despacho para conocer la relación de la causa.

El 29 de noviembre de 1994, los abogados representantes de la contribuyente y del órgano contralor, consignaron sus respectivos escritos de formalización, y los cuales fueron contestados por ellos mismos respectivamente, el 25 de diciembre del mismo año.

El 17 de enero de 1995, la contribuyente promueve el mérito favorable de los autos y documentos autenticados en el exterior y legalizados en Venezuela.

El 06 de abril de 1995 tuvo lugar el acto de Informes, al cual concurrió solamente la abogada representante de la Contraloría General de la República, consignó su respectivo escrito de informes, y se dijo VISTOS.

El 01 de noviembre de 1995, la Contraloría pide se dicte sentencia en la presente causa.

A través de diligencias de fechas 31 de enero de 1996 y 19 de marzo del mismo año, la apoderada judicial de la contribuyente solicita el fallo que ha de recaer en este juicio.

Por su parte la representación del órgano contralor, mediante diligencias de fechas 09 de abril de 1996, 15 de octubre de 1996 y 03 de marzo de 1998, nuevamente pide se emita la decisión en este proceso.

Por cuanto a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en la Gaceta Oficial Nº 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, estableció un cambio de estructura y denominación de este Máximo Tribunal y en virtud de que la Asamblea Nacional Constituyente, mediante decreto de 22 de diciembre de 1999, designó a los Magistrados de este Tribunal Supremo de Justicia, quienes se juramentaron el 27 del mismo mes y año y por cuanto en Sesión de fecha 24 de enero de 2000 se constituyó la Sala Político Administrativa, integrada por los Magistrados Carlos Escarrá Malavé, José Rafael Tinoco y Levis Ignacio Zerpa; se ordenó la continuación de la causa en el estado en que se encontraba y se designó ponente al Magistrado Levis Ignacio Zerpa, quien con tal carácter suscribe este fallo.

Mediante diligencia de fecha 10 de agosto de 2000, la Contraloría solicita el respectivo fallo que ha de producirse en este juicio.

A su vez, el 08 de marzo de 2001, la representación judicial de la contribuyente solicita pronunciamiento en la presente causa.

Finalmente, el 02 de agosto de 2001, el órgano contralor reitera su petición de sentencia en este juicio.

En virtud de la designación de los Magistrados Hadel Mostafá Paolini y Yolanda Jaimes Guerrero y la ratificación del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, por la

Asamblea Nacional en sesión de fecha 20 de diciembre de 2000, publicada en la Gaceta Oficial Nº 37.105 del día 22 de diciembre del mismo mes y año, se reconstituyó la Sala Político Administrativa el 27 de diciembre de dicho año, y el 13 de marzo de 2001 se instaló dicha Sala, quedando como ponente de la causa, el último de los Magistrados mencionados, quien con tal carácter suscribe este fallo.

-I-

FUNDAMENTOS DEL REPARO

La Contraloría General de la República en su Resolución No. DGSJ-3-3-00062 de fecha 27 de julio de 1993, la cual corre a los folios 108 a 131 de este expediente, reformatoria del reparo Nº DGAC-4-3-2-23, de fecha 19 de mayo de 1992, reduce el reparo formulado a la sociedad mercantil Empresa de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A., a la cantidad de Bs. 33.874.938,97 por los siguientes conceptos: 1) impuesto sobre la renta dejados de pagar por la expresada contribuyente, por omisión de ingresos, en la cantidad de Bs. 18.819.410.54; y 2) multa por contravención, por Bs. 15.055.528,43, equivalentes al 80 % de los ingresos omitidos, conforme al artículo 98 del Código Orgánico Tributario.

1. Omisión de Ingresos

La Contraloría incrementó la renta de la contribuyente en el ejercicio de 1987, por dos conceptos:

1.a Por ingresos que ha debido registrar en su ejercicio de 1987, por Bs. 31.923.368,75, porque dicha suma fue registrada como egreso causado y deducido en el ejercicio de 1986 y, no pagado ni en ese ejercicio ni en el siguiente de 1987, por lo cual procedía su registro como ingreso al 31 de diciembre de 1987, de conformidad con lo previsto en el artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986.

1.b Por pérdida cambiaria en la cantidad de Bs. 5.715.452,32, que la contribuyente pretendió deducir en razón de haber pagado la cantidad de 1.000.000,oo de dólares americanos, en marzo de 1987, a la sociedad mercantil SELENE, S.A.- Panamá por obligaciones que había contraído con anterioridad, cuando el dólar se cotizaba al tipo de cambio de Bs. 4,30. Esta deducción no fue admitida por el órgano contralor por falta de comprobación, de conformidad con el artículo 99 *eiusdem*.

Por el rechazo de la deducción *supra* indicada, el órgano contralor procedió a incorporar a los ingresos brutos declarados por la contribuyente en 1987 las mencionadas cantidades, originando un impuesto a pagar de Bs. 18.819.410,54.

2. Sanción por omisión de ingresos

Aunque el artículo 98 del Código Orgánico Tributario prevé una multa en su término medio de 105% del monto de los impuestos omitidos, la Contraloría, en el caso de autos, dispuso limitar la multa al 80% de los impuestos, por considerar que en lo relativo a los impuestos provenientes de la pérdida cambiaria, la fiscalización sí se había limitado a verificar dicha pérdida que fue declarada por la contribuyente, exactamente en su monto. Imponiéndole finalmente una sanción por la cantidad de Bs. 15.055.528,43.

-II-

FUNDAMENTO DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

La contribuyente interpone el recurso contencioso tributario, subsidiariamente al recurso jerárquico de fecha 22 de junio de 1992, fundamentándolo en las siguientes razones de hecho y de derecho:

1. Intereses pagados a compañía domiciliada en el exterior por Bs. 31.923.368,75.

Encuentra la contribuyente improcedente este reparo porque conforme a sus registros contables y al comprobante de diario No. 3219 de fecha 31 de diciembre de 1986, muestra que la cantidad rechazada de Bs. 31.923.368,75 corresponde a gastos por intereses de la deuda contraída por ella con la empresa SELENE, S.A Panamá, e invertidos en la producción de la renta. Dichos intereses fueron abonados a la cuenta de esta empresa (Deuda Financiera Selene S.A., Panamá, Código No. 540003-4) en la fecha señalada. Sostiene la recurrente que conforme al artículo 3 de la citada Ley de Impuesto sobre la Renta, dichos abonos en cuenta "se considerarán como pago salvo prueba en contrario".

2. Pérdida cambiaria por Bs. 5.715.452,32.

Rechaza el reparo por pérdida cambiaria por el monto indicado, porque, según ella, la expresada cantidad "corresponde a una pérdida real sufrida en el pago de obligaciones con acreedores del exterior, realizado en marzo del mismo año 1987. Esta obligación estaba registrada al tipo de cambio 4,30 por US$.... y fue cancelada utilizando este mismo tipo de cambio en virtud del asiento efectuado en enero de 1987 donde se registra la pérdida por la diferencia del tipo de cambio" (folio 63 vto.).

3. Sanción por omisión de ingresos, Bs. 15.055.528,43.

Para rechazar dicha multa la contribuyente alega la eximente contenida en el ordinal 3º del artículo 105 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986, ya que, a su juicio, el reparo fue formulado con fundamento exclusivo en los datos suministrados por ella en su declaración. Expresa la recurrente que habiendo sido hechos los

reparos sobre renglones y cifras anotadas en el propio cuerpo de la declaración de rentas, el traslado del funcionario fiscal a su oficina, se justifica para hacer el examen y verificación de las partidas expresadas en la declaración y cuya deducción se pretende, pero eso solo no justifica la multa (folio 64 vto.).

-III-
FUNDAMENTOS DE LA RECURRIDA

La recurrida declara parcialmente con lugar el recurso interpuesto porque encuentra procedente los dos reparos formulados por la Contraloría que comportan omisión de rentas gravables, pero declaró con lugar la eximente de responsabilidad penal alegada por la contribuyente, porque observó que dichos reparos fueron formulados exclusivamente sobre la base de la declaración de rentas y, en tal virtud, anuló la multa impuesta.

1. Intereses causados y deducidos en 1986 y no pagados en 1987.

En cuanto a los intereses por Bs. 31.923.368,75, que la contribuyente dice haber abonado en cuenta a la sociedad mercantil SELENE, S.A. - Panamá y, en consecuencia, haberlo pagado a esa sociedad, la recurrida rechaza tal pretensión porque, a su juicio, la Contraloría fundamenta su reparo en que la contribuyente no pagó ni en 1986 ni en 1987 dichos intereses, por lo cual su monto debe ser registrado como ingreso en el ejercicio de 1987, de conformidad con el artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Para la recurrida la contribuyente no demostró por ningún otro medio el pago de la expresada cantidad y se limitó a consignar carta de SELENE S.A. – Panamá, de fecha 13 de agosto de 1992, donde consta que el señor Giorgio Barsanti, como representante legal de la contribuyente, pagó el 22 de agosto de 1988, a nombre de su representada, todos los intereses que le debía Empresa Construcciones Benvenuto Barsanti S.A. al 31 de diciembre de 1986, 1987 y 1988. Del análisis de dicha comunicación, expresa la recurrida que no se evidencia que la cantidad de Bs. 31.923.368,75, objeto del presente reparo, hubiese sido cancelada durante el ejercicio económico 1987.

Concluye la recurrida que en el presente caso no se discute la existencia del abono en cuenta, ya que tanto la contribuyente como la Contraloría General de la República, están de acuerdo en que tal abono fue registrado en la contabilidad de la contribuyente en el ejercicio de 1986, lo que se discute y es objetado por el Organo Contralor, es la falta de pago efectivo en el mismo ejercicio (1986) o en el año

inmediato siguiente al que se causaron (1987), tal como lo dispone el parágrafo único del artículo 46 de la ley de la materia (folio 204).

En consecuencia la recurrida ordenó incorporar a la renta bruta del ejercicio de 1987, la cantidad de Bs. 31.923.368,75, como lo reparó la Contraloría.

2. Pérdida por variación en el tipo de cambio.

En cuanto al reparo relativo a la deducción solicitada por la contribuyente por concepto de "pase a pérdida diferencia de contabilizar en ejercicios anteriores $ 563.098,75 a Bs. 4,30", la recurrida comparte igualmente con la Contraloría el criterio de que la pérdida de cambio ocurre cuando efectivamente se produce el pago y puede determinarse una diferencia entre el tipo de cambio al cual está reflejada la deuda y el tipo de cambio al cual se obtuvieron las divisas para la cancelación de las mismas (folio 209). En el caso de autos aprecia la recurrida que sólo se realizó una transferencia en dólares de la cuenta en Miami de Benvenuto Barsanti S.A., en el Banco Latino Internacional (No. 3025-02-00-20193) a la cuenta en el exterior de SELENE S.A.- Panamá del Banque Sudameris International (No. 35-3071-1-6). Por consiguiente la recurrida concluye después de analizar las actas procesales que en la transacción realizada no hubo ni ganancias ni pérdidas por concepto de cambio de divisas, en virtud de que no fueron cambiados los dólares a moneda nacional y por cuanto la recurrente en el presente caso, no presentó prueba alguna que desvirtuase la afirmaciones fiscales.

3. Multa por omisión de ingresos

En cuanto a la multa impuesta a la contribuyente por Bs.15.055.528, 43 por concepto de "omisión de la sanción", de conformidad con el artículo 98 del Código Orgánico Tributario, la recurrida considera procedente la defensa de la eximente de responsabilidad penal tributaria esgrimida por la contribuyente, ya que "si bien se realizó una labor fiscalizadora fuera del Organismo Contralor, de ella no se exhumaron rentas, ni se llegó al descubrimiento de hechos y situaciones diferentes a las contenidas en la declaración de rentas de la contribuyente. Mediante la actuación fiscal sólo se corrobora la observación hecha sobre los mismos datos declarados por la recurrente" (folio 212). Por tanto la recurrida declaró la eximente fiscal, contenida en el ordinal 3º del artículo 105 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, alegada por la recurrente.

-IV-
FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

Pasa la Sala a examinar las dos apelaciones formalizadas en los términos siguientes:

1. APELACIÓN DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

La representación fiscal rechaza la decisión de la recurrida en cuanto a la eximente de responsabilidad penal tributaria. Para ella es obvio que si el reparo surgió con base exclusiva en los datos que proporcionó el interesado, constituyendo el traslado del funcionario una simple constatación de hechos que aparecen exteriorizados en su declaración, procede tal eximente. Pero a su juicio, los intereses en cuestión fueron debidamente abonados en el ejercicio de 1986, eso fue lo que reflejó la declaración; sin embargo correspondió a la fiscalización verificar si dichos intereses habían sido realmente pagados o no en el ejercicio reparado (1987).

En consecuencia, a juicio del órgano contralor, no procede la eximente por lo que respecta a los intereses cuestionados, porque la objeción surgió de una fiscalización donde, a su juicio, surgieron hechos nuevos, que no aparecen reflejados en la referida declaración de rentas; pero si es procedente por lo que respecta a la pérdida declarada. Por esta razón la sanción se impuso por el 80% de los ingresos omitidos y no por el 105%, como lo autoriza el artículo 105 de la Ley especial de la materia.

2. APELACIÓN DE LA CONTRIBUYENTE.

La contribuyente objeta la decisión del *a quo* con fundamento en las siguientes defensas:

1) Insiste en que el 31 de diciembre de 1986 “abonó en cuenta” a la sociedad mercantil SELENE, S.A. Panamá, la cantidad de Bs. 31.923.368,75, por esa razón, la recurrida ha debido aceptar que “hizo el pago” de conformidad con el aparte único del artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y conforme a jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de fecha 09 de octubre de 1990; argumento este rechazado por la recurrida con base en el artículo 46 de dicha Ley. No obstante la apelante considera que esa norma ha debido interpretarse en concordancia con el artículo 3 eiusdem y no en forma aislada.

2) Denuncia la errónea apreciación en que, a su juicio, incurrió la recurrida al analizar la prueba del pago realizado, consistente en una comunicación de la mencionada acreedora SELENE, S.A., de fecha 13 de agosto de 1992, en donde se admite la cancelación de los intereses objeto del “abono en cuenta”, pues a criterio de la recurrida no se señala en ella la fecha de la cancelación. Por el contrario la contribuyente afirma que dicha fecha sí se expresa en tal documento y es el 22 de

agosto de 1988 y, por ese motivo, la recurrida no ha debido exigirle que trajera a los autos “un comprobante que demostrara la existencia del pago conteniendo éste fecha, monto, concepto y firma del beneficiario”, pues todo estos datos aparecen de la mencionada prueba.

3) Finalmente alega que resulta innecesario tener que incorporar a sus ingresos brutos del ejercicio de 1987, el monto de los intereses deducidos en 1986, para luego tener que deducirlos de nuevo en el ejercicio de 1988, pues siempre se deberá deducir, conforme al último aparte de artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, o reconocer como pérdida, según lo dispuesto en los artículos 74 *eiusdem*en concordancia con el artículo 82 de su Reglamento, en 1988.

Adicionalmente, en el lapso de pruebas, en alzada, promovió en escrito de fecha 17 de enero de 1995, documentos denominados: comprobante de cobro 15 y recibo de pago, emitidos por la compañía SELENE, S.A. Panamá, ambos de fecha 22 de agosto de 1988, debidamente autenticados por el Notario Público Undécimo del Circuito de Panamá, República de Panamá en fecha 16 de noviembre de 1994, a su vez certificada su firma por la Dirección Administrativa del Ministerio de Gobierno y Justicia, e igualmente certificada por el funcionario de Consular y Legalizaciones del Ministerio de Relaciones Exteriores de la República de Panamá, ambas de fecha 22 de noviembre de 1994 y finalmente legalizadas en la Embajada de Venezuela en Panamá, bajo los números 988-94 y 995-94, respectivamente (folios 266-267), para comprobar que la mencionada sociedad recibió del Señor Giorgio Barsanti, por cuenta de Empresa de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A., $ 1.406.315,80, equivalentes a la cantidad de Bs. 31.923.368,75.

- V -

PUNTO PREVIO

Revisadas como han sido las actas procesales en este juicio, observa la Sala que entre el 15 de octubre de 1996, cuando la representación de la Contraloría General de las República, *supra*identificada, solicitó ante esta alzada se dictase sentencia en la presente causa., hasta el 03 de marzo de 1998, fecha en la cual aquélla se dirigió nuevamente a este Alto Tribunal pidiendo se pronunciase acerca del recurso interpuesto, y luego ratificando su petición el 10 de agosto de 2000, ni las partes ni este Supremo Tribunal realizaron actuación alguna de desarrollo del proceso, distinta a los autos de reconstitución de Sala y designación del Magistrado ponente.

No obstante lo anterior, se advierte que tanto la representación de la contribuyente como la del órgano contralor, mediante nueve diligencias que se señalan en la primera parte de este fallo, solicitaron que se dictase sentencia,

manifestando así su interés procesal actual en la resolución de la presente controversia. Así las cosas, en atención a preservar la aplicación de los principios básicos del proceso, especialmente los de economía e igualdad, pasa esta Sala a pronunciarse respecto al debate de autos.

- V -
MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Apelada como ha sido la sentencia recurrida tanto por la contribuyente, como por la Contraloría General de la República, la Sala debe pronunciarse sobre las tres cuestiones que forman, en el caso de autos, la controversia tributaria:

1. **PROCEDENCIA DEL INGRESO EN 1987 POR CONCEPTO DE INTERESES CAUSADOS Y NO PAGADOS EN EL EJERCICIO 1986, POR Bs. 31.923.368,75.**

La Sala debe igualmente declarar con lugar este reparo formulado por el órgano contralor, porque la contribuyente no demostró haberlo abonado en cuenta en 1986 ni haberlo pagado en el ejercicio siguiente de 1987, sino en agosto de 1988; y el artículo 46 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta exige que egresos causados y no pagados, deducidos en un determinado ejercicio deben ser pagados a más tardar en el siguiente, porque de lo contrario deben registrarse como ingresos en este segundo ejercicio (1987).

Ante la pretensión fiscal de que este pago no fue hecho oportunamente, la contribuyente se limitó a sostener de una parte que lo había pagado el mismo año de 1986, cuando abonó dichos intereses a la cuenta de su acreedor la sociedad mercantil SELENE, S.A. Panamá, el 31 de diciembre de 1986; y luego trató de demostrar con cartas de su acreedora que dichos pagos se hicieron en agosto de 1988. Ninguno de sus dos alegatos son admisibles.

En efecto, el hecho de que hubiese acreditado la suma de intereses adeudada a la acreedora al final de su ejercicio de 1986, lo único que le permitió a la contribuyente fue registrar en su contabilidad como egresos de ese ejercicio, “sus gastos por intereses causados y no pagado”, pero en modo alguno esta simple acreditación implica abono en cuenta como se debe entender en la legislación tributaria. Para la contabilidad los términos “acreditar una determinada cantidad a una cuenta” es ciertamente sinónimo de “abonar en cuenta esa misma cantidad”. Pero fiscalmente los términos se han diferenciado; para que haya verdaderamente un

“abono en cuenta”, considerado como pago, es necesario que la suma abonada haya salido del patrimonio del deudor y que se encuentre enteramente a disposición del acreedor, aun cuando éste no haya recibido físicamente el pago; es decir, que la suma abonada se haya puesto efectivamente a su orden y ello no puede hacerse a menos que el deudor tenga disponibilidad en caja o banco. A tal efecto es necesario que haya un verdadero “abono en cuenta” a favor del acreedor contra las cuentas de caja o banco del deudor y no basta, en consecuencia, que la cantidad simplemente se le haya acreditado en la contabilidad del deudor. De modo que para esta Sala no hay duda de que la contribuyente no pagó los intereses que registró como egresos en 1986, simplemente acreditándolo a la cuenta por pagar del acreedor, que fue lo que hizo, por lo que es forzoso concluir que dichos intereses no se pagaron en ese ejercicio. Por otra parte la fiscalización igualmente comprobó que dichos intereses tampoco se pagaron en el ejercicio reparado (1987), a través de la revisión que hizo ese año en la contabilidad de la contribuyente. Por el contrario, la misma contribuyente trajo a los autos documentos privados legalizados, donde se observa que dicho pago se hizo el 22 de agosto de 1988, por lo que, en consecuencia, la cantidad objetada de Bs. 31.923.368,75, ha debido registrase como ingreso en el ejercicio siguiente, de 1987, tal y como lo prevé el artículo 46 la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986, aunque posteriormente en el ejercicio de 1988, se registre como egreso causado en 1986 y pagado en 1988, de conformidad con el último aparte de este mismo artículo, si ese fuera el caso. Por tal razón procede cabalmente el reparo fiscal formulado por el órgano contralor. Así se declara.

Por último, en cuanto a la denuncia que hace la contribuyente por errónea apreciación de la prueba en que incurrió según ella la recurrida, la Sala considera que no hay tal error pues la fecha que aparece en la prueba consignada en instancia, es 22 de agosto de 1988, lo cual demuestra que el pago no se hizo en 1987 como lo exige el tan referido artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986, y fue declarado por la recurrida.

2. **IMPROCEDENCIA DE LA PERDIDA DECLARADA EN EL EJERCICIO 1987, POR BS 5.715.452,32**

En cuanto a la pérdida por operación cambiaria, la Sala considera que la contribuyente no demostró que realmente había sufrido dicha pérdida en el ejercicio de 1987, ya que no comprobó el costo en bolívares de sus dólares al momento de contraer la obligación y en marzo de 1987, al momento de pagarla. Era absolutamente necesario que ella demostrara lo contrario de la afirmación fiscal.

En efecto para la Sala, como para la recurrida, tal pérdida no se produjo, porque la contribuyente pagó con dólares adquiridos a Bs. 4,30 la obligación que había contraído en dólares que había canjeado también a Bs. 4,30, según se desprende de los autos. De modo que en la operación cambiaria, realizada en el caso de autos, no hubo ni pérdida ni ganancia. Así se declara.

3. **PROCEDENCIA DE LA EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD PENAL Y NULIDAD DE LA MULTA POR Bs. 15.055.528,43.**

Para la Sala procede igualmente la eximente de responsabilidad penal tributaria prevista en el ordinal 3º del artículo 105 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1986, porque la fiscalización lo único que hizo fue verificar las declaraciones que había hecho expresamente la contribuyente.

Se observa que, por una parte, pretendía una deducción de intereses causados y no pagados en el ejercicio de 1986 y señaló la cantidad correspondiente y la fecha en que a su juicio hizo el pago. Lo único que debía hacer la Contraloría era verificar el pago en 1986 o en 1987 y reversar la operación si tal pago no se había efectuado, a través de un registro de ingresos en 1987; esto fue lo que hizo y sobre esa base formuló el reparo.

Por otra parte, la contribuyente señaló la pérdida sufrida, indicó su cantidad precisa, su fecha y el origen de la misma. Otra vez, lo único que hizo la fiscalización fue verificar que no había ocurrido tal pérdida y en consecuencia la rechazó.

De modo que en ambos casos la Sala aprecia que efectivamente los reparos provinieron de las declaraciones hecha por la contribuyente y, por tanto, procede la eximente de responsabilidad penal, por lo que se anula la multa impuesta por un monto de Bs. 15.055.528,43. Así se declara.

- IV -
DECISION

Por las razones expresadas, la Sala Político-Administrativa de este Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara SIN LUGAR las apelaciones interpuestas: en fecha 19 de octubre de 1994, por la ciudadana Coromoto Ayani Yépez Ceballos, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el Nº 50.111, en su carácter de abogada representante de la Contraloría General de la República; y en fecha 17 de octubre de 1994, por el abogado Freddy Pereira León, inscrito en el Instituto de

Previsión Social del Abogado bajo el Nº 11.440, en su carácter de apoderado judicial de la sociedad mercantil **EMPRESA DE CONSTRUCCIONES BENVENUTO BARSANTI, S.A.**, antes identificada, contra la sentencia No. 296 dictada por el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario, en fecha 11 de octubre de 1994; la cual, por lo tanto, se confirma en todas sus partes.

En consecuencia, se modifica, conforme a los términos de esta decisión, la Resolución No. DGSJ-3-3-00062 de fecha 27 de julio de 1993, reformatoria del reparo No. DGAC-4-3-2-23 de fecha 19 de mayo de 1992, ambos actos emitidos por la Contraloría General de la República, para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 1987 y se declara: 1) nula la multa impuesta por la cantidad de Bs. 15.055.528,43; y 2) se confirman los reparos formulados a cargo de la contribuyente, por Bs. 18.819.410,54, en concepto de impuesto sobre la renta.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veinticinco (25) días del mes de octubre de dos mil uno. Años 191º de la Independencia y 142º de la Federación.

El Presidente Ponente,

LEVIS IGNACIO ZERPA

El Vicepresidente,

HADEL MOSTAFÁ PAOLINI

YOLANDA JAIMES GUERRERO
Magistrada

La Secretaria,

ANAÍS MEJÍA CALZADILLA

Exp. Nº 11185

LIZ/gr

En treinta (30) de octubre del año dos mil uno, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el Nº 02388.

Anexo B: Sentencia 00025 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 14 de enero del 2003, caso Sural C.A., expediente No. 2000-0712.

MAGISTRADO PONENTE: LEVIS IGNACIO ZERPA
Exp. 2000-0712

El Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, con Oficio Nº 239/2000 de fecha 12 de junio de 2000, envió a esta Sala el expediente Nº 736, con motivo de la apelación interpuesta en fecha 31 de mayo de 2000, por la abogada Inés Arévalo, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el Nº 59.016, en representación de la contribuyente **SURAL C.A.,** sociedad mercantil inscrita por ante la Oficina de Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, bajo el Nº 8, Tomo 2-A Segundo, de fecha 17 de septiembre de 1975, con sucesivas modificaciones, siendo la última registrada por ante el Registro Mercantil II de la misma circunscripción judicial, en fecha 21 de marzo de 1995, bajo el Nº 55, Tomo 105-A Sgdo.; y de la apelación interpuesta el 07 de junio de 2000, por la abogada Mirna Cortez Petit, inscrita en el Inpreabogado bajo el Nº 47.555, en representación de la Contraloría General de la República, según Resolución No. 01-00-00-023 de fecha 15 de febrero de 2000, publicada en la Gaceta Oficial No. 36.894 del 17 del mismo mes y año, contra la sentencia definitiva Nº 514, dictada por el expresado Tribunal el 30 de junio de 1999, por la cual se declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la citada contribuyente el 24 de febrero de 1993, contra la Resolución Nº DGSJ-3-1-125 de fecha 17 de noviembre de 1992, que confirmó el Reparo Nº DGAC-4-3-2-031 de fecha 13 de julio de 1990, formulado por la Contraloría General de la República, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 01 de octubre de 1986 y el 30 de septiembre de 1987.

En auto de fecha 12 de junio de 2000, el juzgador de la instancia oyó las apelaciones interpuestas, ordenando remitir el expediente a este Alto Tribunal, a través del respectivo oficio *supra*mencionado.

En fecha 28 de junio de 2000 se dio cuenta en Sala de las referidas apelaciones, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el Capítulo III del Título V de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, se designó Ponente al Magistrado Levis Ignacio Zerpa y se fijó el décimo día de despacho para comenzar la relación.

El 20 y 25 de julio de 2000, tanto los apoderados judiciales de la contribuyente como la representante legal del órgano contralor, consignaron sus respectivos escritos de formalización de sus apelaciones.

Mediante escrito de 03 de agosto de 2000, fecha esta última certificada por la Secretaría de esta Sala, la representación de la Contraloría contestó la apelación de los apoderados de la contribuyente.

El 18 de octubre de 2000 tuvo lugar el Acto de Informes, al cual concurrieron los representantes judiciales tanto de la sociedad mercantil Sural, C.A., como del órgano contralor, y presentaron sus correspondientes escritos de informes. Se dijo VISTOS.

En virtud de la designación de los Magistrados Hadel Mostafá Paolini y Yolanda Jaimes Guerrero y la ratificación del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, por la Asamblea Nacional en sesión de fecha 20 de diciembre de 2000, publicada en la Gaceta Oficial Nº 37.105 del día 22 de diciembre del mismo mes y año, se reconstituyó la Sala Político Administrativa el 27 de diciembre de dicho año, ordenándose la continuación de la causa en el estado en que se encontraba, correspondiéndole la ponencia al Magistrado Levis Ignacio Zerpa, quien con tal carácter suscribe el presente fallo.

En diligencia de fecha 01 de agosto de 2001, la representante judicial del órgano contralor solicitó se dictara el fallo que ha de recaer en la presente causa.

De la misma manera, el 05 de febrero de 2002, el apoderado judicial de la contribuyente pide se dicte sentencia en este proceso.

En fecha 21 de febrero de 2002, la Contraloría solicita nuevamente que se dicte el respectivo fallo en este juicio.

I
FUNDAMENTOS DEL REPARO

Los reparos objeto de esta controversia están contenidos en el pliego Nº DGAC-4-3-2-031 de fecha 13 de julio de 1990, emanado de la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos de la Contraloría General de la República, cuya copia cursa a los folios 110 al 130 de este expediente, el cual fue confirmado por el órgano contralor mediante la Resolución Nº DGSJ-3-1-125 de fecha 17 de noviembre de 1992; con base en la fiscalización practicada a la contribuyente sobre su Declaración de Rentas Nº 027878 (Formulario H-81 No. 454699), presentada el 31 de diciembre de 1987, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 01-10-86 y el 30-09-87.

Dichos reparos totalizan la cantidad de Bs. 136.946.384,77, la cual se constituye de un aumento de ingresos brutos por Bs. 46.298.573,62, y un rechazo de gastos deducidos por la cantidad de Bs. 90.647.811,15.

Ahora bien, cabe destacar que la contribuyente es una compañía anónima exportadora de productos de aluminio, que como tal tiene sus ingresos en moneda extranjera (dólares), que cambian de valor en bolívares en el mercado venezolano, entre el momento en que se efectúa la venta y el momento en que se realiza efectivamente su pago por el adquirente extranjero. De allí, resulta generalmente un mayor valor que es considerado como "ganancia en cambio", lo cual es diferente a la ganancia proveniente de su ingreso por ventas. Igualmente, dicha sociedad mercantil recibe préstamos del exterior, que constituyen su deuda externa y se registra al tipo de cambio vigente para el momento en que adquiere el compromiso; pero al momento de pagarla debe registrarse una mayor cantidad en bolívares porque el tipo de cambio ha variado entre estas dos fechas, lo cual generalmente puede derivar en las llamadas "pérdidas cambiarias" que igualmente debe registrar.

Las razones que tuvo la fiscalización para formular dichos reparos, pueden resumirse en los términos siguientes:

1. Reparos sobre ingresos brutos.

Los ingresos brutos declarados por la contribuyente en este ejercicio totalizaron la cantidad de Bs. 1.760.710.374,84, incluidas sus ventas al exterior. De este gran total, la contribuyente declaró solamente la cantidad Bs. 113.732.790,00, como **"Ganancia en cambio realizada**".

Pues bien, los reparos formulados por la fiscalización se refieren solamente a dicha "Ganancia en cambio realizada", pues, a su juicio, esos ingresos totalizaban realmente la cantidad de Bs. 160.031.363,62; vale decir, que los mismos se aumentaron en la cantidad de Bs. 46.298.573,62, por las siguientes razones:

a. Un aumento de la cantidad de Bs. 2.698.876,77 que corresponde a una pérdida en cambio declarada por la contribuyente, pero no realizada a juicio de la fiscalización respecto a deudas extranjeras;

b. Una rebaja de la cantidad de Bs. 21.771.408,15 que corresponde a una "ganancia en cambio", relacionada también con su deuda externa, que la contribuyente declaró, y que no obtuvo realmente en dicho ejercicio, a juicio de la fiscalización, y

c. Un aumento neto en "ganancia en cambio" que la contribuyente obtuvo realmente en este ejercicio reparado, con relación a sus operaciones de ventas al exterior, por la cantidad de Bs. 65.371.105,00 y los cuales registró en la "cuenta por pagar afiliadas Noral Moneda Extranjera", código 2102030600.

Dichos reparos aparecen resumidos en la siguiente demostración:

Ganancia en cambio declarada	Bs. 113.732.790,00
Más: Pérdida en cambio no realizada	**Bs. 2.698.876,77**
Menos: Ganancia en cambio no realizada	**Bs. (21.771.408,15)**
Más: Otra ganancia en cambio s/fiscaliz.	**Bs. 65.371.105,00**
Ganancia total en cambio realizada	Bs. 160.031.363,62
Menos: Ganancia en cambio declarada	**Bs. (113.732.790,00)**
Ganancia en cambio adicional s/fiscaliz.	**Bs. 46.298.573,62**

En definitiva, la fiscalización pretende para el ejercicio fiscal señalado, un aumento en los ingresos brutos de la contribuyente, en concepto de ganancia cambiaria, por la cantidad de Bs. 46.298.573,62.

2. Reparos relativos a los costos y gastos deducidos.

Simultáneamente, la fiscalización rechaza a la contribuyente costos y gastos declarados, por la cantidad de Bs. 90.647.811,15, conforme a la siguientes demostración:

a. **Gastos por servicios recibidos de terceros:**	
a.1. En reparaciones ordinarias	Bs. 15.599.618,00
a.2. En asistencia técnica	Bs. 32.083.072,00
a.3. En instalación de sistemas	Bs. 7.500.000,00
Sub total	Bs 55.182.690,00
b. **Gastos por intereses de capitales**	Bs. 31.678.929,15
c. **Gastos de exportación y transporte**	**Bs. 3.786.192,00**
Total	**Bs. 90.647.811,15**

Las razones que tuvo la fiscalización para rechazar dichos costos y gastos, son las siguientes:

a. **Gastos por servicios recibidos de terceros:**

La contribuyente tenía contratado con terceras empresas (Mantenimiento Técnico C.A., Semantica Técnica Noral C.A y Asistencia Técnica Empresarial Asistema C.A), servicios que tienen que ver con su mantenimiento (reparaciones ordinarias), con asistencia técnica y con la instalación de sistemas de computación respectivamente. Dichas empresas prestaron a la contribuyente en el ejercicio fiscal reparado servicios valorados en Bs. 55.182.690,00, monto que fue rechazado por la fiscalización por corresponder a honorarios profesionales no mercantiles, que fueron "abonados en cuenta" a sus beneficiarios, como resulta de los respectivos asientos contables y por tanto, a su decir, pagados; a los cuales no se hizo la retención de impuesto correspondiente, conforme al artículo 1º del Decreto No. 2825 del 29-08-

78, y a los artículos 39, Parágrafo Sexto, y 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1982, en concordancia con el ordinal 1º del artículo 2º del Decreto No. 1.506 de fecha 01-04-87.

b. **Gastos por intereses de capitales:**

La contribuyente dedujo la cantidad de Bs. 31.678.929,15 por concepto de intereses sobre capitales tomados en préstamos a las siguientes sociedades no domiciliadas en Venezuela:

Chemical Bank	Bs. 11.325.255,94
Chemical Bank	Bs. 10.122.372,73
Manufacturas Hanover Overseas	Bs. 7.030.477,81
Southwire Company	Bs. 3.200.822,67
Total	Bs. 31.678.929,15

La fiscalización rechazó de este total de intereses pagados a empresas no domiciliadas en el país, la cantidad de Bs. 11.325.255,94 por falta de comprobantes, conforme al artículo 98 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, las otras cantidades (Bs. 10.122.372,73, Bs. 7.030.477,81 y Bs. 3.200.822,67), comprobadas por la contribuyente, fueron sin embargo rechazadas por la fiscalización porque no se hizo la retención de impuesto prevista en los artículos 39, Parágrafo Noveno y 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en concordancia con el ordinal 12 del artículo 2 del Decreto No. 1.506 de fecha 01-04-87, para la primera cantidad, y con el ordinal 3º del artículo 2 del Decreto 987 de fecha 15-01-86, para las dos últimas.

c. **Gastos de exportación y transporte:**

Estos gastos que suman Bs. 1.221.746,89 registrados como "Otros" dentro de los gastos de exportación, y a Bs. 2.564.445,11 por gastos de transporte incurridos en el exterior por descarga del material exportado, y los cuales totalizan la cantidad de Bs. 3.786.192,00; se rechazan por falta de comprobación, de conformidad con el artículo 98 *eiusdem.*

3. Multa por contravención.

Del aumento en los ingresos producto de las "utilidades cambiarias" por Bs. 46.298.573,62, y del rechazo de las deducciones de costos y gastos por Bs. 90.647.811,15, resulta un incremento total de la renta gravable de Bs. 136.946.384,77. Al aplicarle a dicha renta adicional, determinada por la fiscalización, la tasa impositiva correspondiente, resultó un aumento de impuesto sobre la renta de Bs. 85.083.756,89.

Por esta circunstancia, la fiscalización impone a la contribuyente multa por Bs. 89.337.944,73, por contravención, conforme al artículo 98 del Código Orgánico Tributario vigente.

II
FUNDAMENTOS DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

En el recurso contencioso tributario interpuesto en fecha 24 de febrero de 1993, la representación de la contribuyente expone defensas de forma y fondo, con las cuales pretende rebatir las razones del órgano contralor que originaron esta controversia, a cuyo efecto sostiene lo siguiente:

PUNTOS PREVIOS.

a. **Incompetencia de la Contraloría para formular el reparo, fiscalizar la contribuyente y aplicar sanciones:**

Como primer punto, la contribuyente denuncia la incompetencia de la Contraloría General de la República para determinar la renta neta y para aplicar sanciones, que no sean de aquellas omitidas por la Administración Activa, cuando el órgano contralor haya de fiscalizar a un contribuyente, conforme al artículo 50 de su ley orgánica; en virtud de ello solicita se declare su nulidad porque, a su decir, está usurpando una autoridad al asumir funciones del Poder Ejecutivo, de conformidad con el artículo 118 de la Constitución Nacional de 1961, aplicable al caso de autos por razón del tiempo.

b. **Vicios de los actos administrativos**:

De igual manera denuncia vicios en la formación de los actos administrativos recurridos, ya que, a su juicio, el reparo no contiene los requisitos previstos en los artículos 50 y 51 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, tales como la identificación del cuentadante, la notificación de este último, así como de la contribuyente.

FONDO DE LA CONTROVERSIA.

1. Reparos a los ingresos brutos declarados.

a. La contribuyente rechaza el reparo por "pérdidas en cambio no realizadas" (Bs. 2.698.876,77), porque dicho diferencial se produjo por efecto de la devaluación del bolívar frente al dólar norteamericano, declarada por el Ejecutivo Nacional mediante los Decretos Cambiarios Nos. 1 y 2, pasando de Bs. 4,30 por dólar a Bs. 7,50 por dólar. Su causación se produjo por la devaluación al momento que fue decretado, y se registró en la contabilidad como egreso causado, porque se trata de una empresa cuyos ingresos son disponibles para el momento de realizar sus operaciones, por lo cual sostiene que tiene derecho a deducir sus gastos al momento de su causación, de conformidad con el artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable al caso concreto.

b. En cuanto al aumento de los ingresos por "ganancia de cambio" por la cantidad de Bs. 65.031.363,62, en las operaciones de cobranzas producto de sus ventas en el exterior, la contribuyente rechaza el reparo porque esa suma proviene del contrato de venta de divisas, celebrado entre la contribuyente y la sociedad mercantil Comercial y Técnica Noral, C.A., donde se estableció según la Cláusula Primera, en negociar a esta última compañía, las divisas que reciba Sural, de sus ventas en el exterior. De igual manera se expresa textualmente en la Cláusula Segunda que Noral se compromete a recibir las divisas que aquélla le venda al cambio que para el día de la entrega tenga el Banco Central de Venezuela como precio oficial de venta para cada US$, siendo por cuenta de Noral los riesgos cambiarios.

2. Reparos a los costos y gastos deducidos.

a. Servicios pagados a terceros: por Gastos de fabricación (reparaciones ordinarias), asistencia técnica e instalación de sistemas

En cuanto a este grupo de reparos que totalizan Bs. 55.182.690,00, la contribuyente los rechaza porque, a su juicio, se cometió "*un error al calificar, los créditos a las cuentas, como abonos en cuentas, equivalentes a pagos*".

Para la contribuyente lo que existe es un asiento donde se llevó a la cuenta de gastos, el monto causado y se acreditó dicho monto a una cuenta de pasivo. Pero el crédito a las respectivas cuentas no significa que haya habido un "abono en cuenta", que equivalga a pago, conforme a las previsiones del artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1981. En tal sentido, afirma que para que se considere un abono en cuenta, de esa naturaleza, a su juicio, deben cumplirse los tres requisitos siguientes:

"*1) Que la cantidad acreditada sea jurídicamente exigible o económicamente disponible para el acreedor.*

2) Que se haya emitido una nota de crédito, y que el acreedor haya sido participado de la misma, y

3) Que la empresa deudora posea numerario suficiente para satisfacer la acreencia, que sin ella no será posible dejar en la caja del deudor una porción del monto para enterarlo en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales".(...)

La contribuyente insiste en su defensa sosteniendo que *"la demostración o prueba en contrario, es que nuestra representada posteriormente hizo el pago y en esa oportunidad efectuó la retención, como probaremos en el término probatorio del presente juicio"*.

Igualmente la contribuyente denuncia falta de motivación por parte de la fiscalización al fundamentar su objeción en el abono en cuenta, sin dar explicación alguna del por qué dicho asiento se califica como tal. Por todo lo cual considera que no estaba obligada a efectuar retención alguna al momento de registrar el gasto causado y de acreditar el pasivo.

Por lo que respecta al reparo por servicios contratados por un monto de Bs. **32.083.072**, la contribuyente abunda en razones, respecto a la cantidad de Bs. 26.000.000,00, que, según ella, son servicios por asistencia técnica, que de todos modos procede su deducibilidad en razón de que, no son sujetos a retención porque corresponden a *"pagos por asistencia técnica pagada a personas domiciliadas en el país"*, conforme al Decreto No. 476 de fecha 31 de diciembre de 1979, regulador de toda la materia relativa a asistencia técnica; contrariamente a la calificación de honorarios profesionales no mercantiles que hiciera la Contraloría, conforme a los Decretos 2.825 de fecha 29 de agosto de 1978, 2727 de fecha 04 de julio de 1978 y 987 de fecha 26 de diciembre de 1986.

Por último, para el supuesto negado que se consideren honorarios profesionales, ratifica sus defensas en su escrito de descargos y en su recurso jerárquico, en el sentido de que dichos honorarios no serían de carácter civil sino mercantil, en virtud de que son prestados entre empresas mercantiles, conforme a la normativa respectiva prevista en el Código de Comercio, a la cual, a su juicio, no se le puede oponer otra disposición que no esté contenida en una ley especial, como sería el mencionado Decreto No. 2.825.

b. Gastos por Intereses sobre capitales tomados en préstamo.

En cuanto a los gastos declarados por Bs. 31.678.929,15, correspondientes a intereses sobre capitales tomados en préstamo a sociedades domiciliadas en el exterior, la contribuyente alega que tales intereses están exonerados del impuesto

sobre la renta, de conformidad con las normas previstas en los Decretos Nº 3.050 de fecha 30 de enero de 1979 y Nº 2.736 de fecha 11 de julio de 1978, este último publicado en la Gaceta Oficial Nº 31.526 Extraordinario, de fecha 11 de julio de 1978.

Para la contribuyente, el Decreto Nº 2.837, de fecha 05 de septiembre de 1978, al cual alude la Contraloría, se refiere a la exoneración de los intereses pagados a los proveedores.

Por todo lo cual, considera que no estaba obligada a efectuar retención alguna, por disposición expresa del artículo 15 del Decreto Nº 2.727 de fecha 04 de julio de 1978, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria Nº 2.282 de fecha 06 de julio de 1978, "*texto igual para los Decretos Nº 963 de fecha 26 de diciembre de 1985 y el Decreto Nº 987 de fecha 15 de enero de 1986 y el artículo 17 de los dos últimos Decretos, publicados en las Gacetas Oficiales Nº 33.379 y Nº 3.682 de fechas 27 de diciembre de 1985 y 16 de enero de 1986, respectivamente*".

Insiste la contribuyente en que para el caso negado de que no procediera la exoneración, se haga valer la argumentación precedentemente expuesta, en el sentido de que no procedía la retención, porque no se había hecho un abono en cuenta, equivalente a pago, como fiscalmente debe entenderse.

Por último, la contribuyente considera que el rechazo a la deducción de un gasto por no haberse practicado la respectiva retención de impuesto, puede ser considerado como una sanción, lo cual sería violatorio del artículo 71 del Código Orgánico Tributario vigente para entonces. En razón de que la falta de retención acarrearía sólo la sanción prevista en el propio Código, por incumplimiento de su normativa.

c. Gastos de exportación y transporte.

En relación con los gastos de exportación y transporte (Bs. 3.786.192,00), cuya deducción también fue rechazada por falta de comprobación, la recurrente sostuvo que demostraría tal objeción con la consignación de los respectivos comprobantes, en la oportunidad procesal del juicio.

3. Sanción impuesta: Multa por contravención.

La contribuyente rechaza la multa por contravención que le fue impuesta, conforme a lo previsto en el artículo 98 del Código Orgánico Tributario, por la incompetencia del órgano contralor para aplicar sanciones; ya que algunos reparos tienen su fundamentación en la falta de retención, y ese incumplimiento tiene una sanción específica en dicho Código, por lo que no se aplicaría lo preceptuado en esa norma.

Para el caso de que tuviera la razón el órgano contralor, alega las siguientes eximentes y atenuantes:

a. La eximente de responsabilidad penal tributaria, en los casos en que los reparos se originaron de diferencias de criterios en cuanto a la naturaleza de los servicios prestados, con base a contratos celebrados entre comerciantes, ya que se estaría frente a un error de derecho excusable, previsto en la letra c) del artículo 79 *eiusdem*.;

b. La eximente prevista en el ordinal 3º del artículo 108 de la ley que rige esta materia, porque, a su juicio, la fiscalización no descubrió nuevos enriquecimientos, pues los reparos han sido liquidados con sujeción a la información suministrada en su declaración de rentas.

c. Las atenuantes previstas en el artículo 88 (sic) del mencionado código, para el supuesto negado de que prospere la sanción, pues la declaración de rentas fue presentada espontáneamente y, finalmente, por no haber cometido infracción alguna durante los tres (3) años anteriores a aquel en que se cometió la infracción.

d. Las atenuantes previstas en los ordinales 2º y 3º del artículo 206 del Reglamento General de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1968, en cuyo caso solicita la aplicación de la multa en su término mínimo, de conformidad con el parágrafo único del último artículo citado.

III
FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA RECURRIDA

El tribunal de la causa declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente Sural, C.A., por las siguientes razones de hecho y de derecho:

PUNTOS PREVIOS.

Respecto a la **incompetencia de la Contraloría General de la República**, la recurrida declaró improcedente la defensa de la contribuyente, conforme a las previsiones establecidas en el artículo 76 de su ley orgánica, ratificando así criterio jurisprudencial de este Alto Tribunal, ya que dicho organismo "*procedió a través de su Funcionario Examinador Fiscal, ciudadano Oswaldo Angulo, a efectuar la fiscalización cuestionada por la recurrente, en sus libros, registros, y demás documentos, con el fin de verificar la legalidad y sinceridad de sus operaciones financieras de las cuales se deriva su obligación tributaria*".

Igualmente, consideró improcedente la defensa de la recurrente fundada en la existencia de **irregularidades en la formación del acto administrativo**, pues juzgó que el órgano contralor "*también está facultado a realizar las fiscalizaciones que crea conveniente efectuar en aquellas empresas o personas que estime necesario verificar la legalidad y sinceridad de las operaciones efectuadas en determinado ejercicio fiscal y proceder a definir con precisión su verdadera obligación tributaria*".

FONDO DE LA CONTROVERSIA.

En cuanto al fondo del asunto planteado, el *a quo* decidió en los términos siguientes:

1. Reparos sobre los ingresos brutos declarados (Bs. 46.298.573,62).

a. En relación con el reparo que aumentó la renta bruta en Bs. 2.698.876,77 por concepto de pérdidas en cambio **no** realizadas y que la redujo en Bs. 21.771.408,15 por ganancias en cambio no realizadas, el *a quo* difirió del órgano contralor al señalar que son "*simples ajustes contables*", por cuanto se trata de una sociedad mercantil cuyos ingresos son disponibles desde el momento que se realizan las operaciones, en consecuencia, conforme al artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y por tanto le corresponde deducir gastos desde el momento en que se causaron, y por esa razón al producirse la devaluación de la moneda, y el cambio del bolívar varió de 4.30 a 7.50, hubo una pérdida causada por la devaluación en virtud de los convenios cambiarios Nº 1 y 2 celebrados entre el Ejecutivo Nacional y el Banco Central de Venezuela, mediante los cuales se les fijó a las empresas cuya deuda privada externa hubiera sido registrada en la Oficina del Régimen de Cambios Diferenciales, la paridad cambiaria del bolívar respecto al dólar de los Estados Unidos de América, pudiéndose determinar con absoluta certeza en esa ocasión la cantidad necesaria de bolívares para cancelar las obligaciones contraídas con los acreedores extranjeros como se trata en el caso de la contribuyente recurrente. En razón de ello, ratifica doctrina de ese mismo Juzgado, y declara que este reparo debe ser igualmente revocado.

b. En cuanto al reparo por la no inclusión en los ingresos brutos de la cantidad de Bs. 65.371.105,00, provenientes de las divisas recibidas de sus ventas en el exterior, y las cuales según la fiscalización corresponden a "ganancias en cambio" obtenidas realmente por la contribuyente, el tribunal de la causa decidió la improcedencia del reparo.

Dicha revocatoria se fundamenta en la existencia del contrato celebrado entre la sociedad mercantil recurrente Sural C.A. y Comercial y Técnica Noral C.A., para negociar entre ellas las divisas que recibía la contribuyente por sus ventas internacionales, y conforme a la cláusula segunda de dicho contrato, "Noral" se compromete a recibir las divisas que "Sural" le vende al cambio que para el día de la entrega tenga el Banco Central de Venezuela, como precio oficial de venta para cada US$, siendo por cuenta de "Noral" los riesgos cambiarios.

En efecto, el *a quo* concluye que *"la diferencia en cambio no le pertenece a la contribuyente recurrente, de acuerdo a los términos expresados en el mismo, y por tanto dicho reparo debe ser revocado y así se declara"*.

2. Reparos relativos a los costos y gastos deducidos.

e. Gastos por servicios prestados por terceros en materia de reparaciones ordinarias (Bs. 15.599.618.00), de asistencia técnica (Bs. 32.083.071,00) y de instalación de sistemas (Bs. 7.500.000,00).

En relación con estos gastos, la recurrida estima que efectivamente se trata de gastos causados, perfectamente deducibles, en razón de que los ingresos de la sociedad mercantil son disponibles desde el momento en que se realizan las operaciones; no obstante ello, considera que esta deducibilidad está condicionada a lo previsto en el Parágrafo Sexto del artículo 39 *eiusdem*, es decir, sujeto a retención del impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta, y tal retención no se hizo en su oportunidad.

La recurrida declaró procedente el rechazo de estas deducciones porque ellas están relacionadas con pagos efectuados por la contribuyente a las sociedades mercantiles Empresa Técnica Noral C.A., Asistencia Técnica Empresarial Asistem, S.A. y Semántica Prestación de Servicios Técnicos de Mantenimiento, y deben considerarse como honorarios profesionales no mercantiles y, por tanto, sujetos a retención al momento del pago o abono en cuenta.

Para la recurrida las actividades que originaron los pagos en cuestión no son de naturaleza mercantil, porque no gozan de las características propias de las actividades que se realizan en ese campo, y que la definición de la actividad profesional no mercantil la establece el Decreto Nº 2.825 de fecha 29 de agosto de 1978, y conforme a ese concepto, la actividad prestada por las señaladas empresas a la contribuyente responde a las características definidas en ese decreto, por lo cual estaba obligada la contribuyente a practicar la respectiva retención de impuesto sobre los pagos efectuados a esas sociedades mercantiles.

b. Gastos por Intereses sobre capitales tomados en préstamo (Bs. 31.678.929,15).

En este particular el juzgador de instancia, luego de precisar que se trata de deducciones solicitadas por concepto de intereses sobre capitales recibidos en préstamo y de transcribir el artículo 1º del Decreto Nº 2.736, de fecha 17 de julio de 1978 y el artículo 1º del Decreto Nº 3.050 de fecha 30 de enero de 1979, declaró que la contribuyente no goza del beneficio de exoneración previsto en los mencionados decretos, porque "*no se cumplen las condiciones allí exigidas por cuanto se evidencia de autos, los plazos son mayores de un año y deben ser celebrados con instituciones financieras del exterior, lo cual no ocurre en el caso que nos ocupa, aunado a que la actividad que desarrolla la empresa no es la producción del aluminio como lo exige el Decreto Nº 3.050 sino la transformación de este metal en otros productos....*"

c. Gastos de exportación y transporte (Bs. 3.786.192,00).

Sobre la deducibilidad de estos gastos, el tribunal de la causa no hizo pronunciamiento alguno.

3. Sanción Impuesta: Multa por contravención (Bs. 89.337.944,73).

En relación con el alegato de **incompetencia del órgano contralor para aplicar sanciones en materia de impuesto sobre la renta**, la recurrida ratifica la competencia de dicho órgano para formular directamente reparos a los contribuyentes, conforme al artículo 76 de su ley orgánica, y en consecuencia, para determinar la obligación tributaria de los contribuyentes, y en razón de ello, considera que la Contraloría **está facultada para imponer sanciones cuando aprecie la trasgresión a una norma u observe que se haya omitido la aplicación de alguna sanción.**

Respecto a la **sanción por contravención**, el *a quo* la consideró procedente, en virtud de que se había decidido la improcedencia de algunas de las deducciones solicitadas por la recurrente en sus declaraciones, causándole por tanto una disminución ilegítima de ingresos al Fisco Nacional.

Sin embargo, a la luz de las **circunstancias que eximen de responsabilidad penal tributaria** a la contribuyente, específicamente la prevista en el **literal c del artículo 79 del Código Orgánico Tributario**, la recurrida declaró "*que si bien es cierto(sic) la contribuyente no cumplió con el deber formal de efectuar las retenciones a que estaba obligada legalmente, basada en un error de interpretación de la norma que se invoca, también es cierto que la contribuyente recurrente admite haber causado una disminución ilegítima de los ingresos fiscales al no haber podido*

desvirtuar varios rubros contenidos en el Pliego de Reparo....”. Por esa razón, la recurrida no admitió dicha omisión como un error de derecho, y así lo declaró.

Vistas las alegaciones de la contribuyente a favor de su solicitud de reducción de la multa a su límite inferior, el juzgador debió analizar tal pedimento a la luz de las circunstancias atenuantes invocadas y, además, verificar si existen agravantes que considerar.

En virtud de lo antes expuesto, el *a quo* analizó la atenuante alegada por “*No haber cometido nuestra representada infracción alguna durante los tres (3) años anteriores a aquel en que se cometió la infracción”;* la cual halló improcedente, en razón de una inspección judicial promovida por la misma contribuyente en otro juicio donde “*la mencionada contribuyente fue sancionada de conformidad con los artículos 105 y 107 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para los ejercicios fiscales 01 de octubre de 1980 al 30 de septiembre de 1981, 01 de octubre de 1981 al 30 de septiembre de 1982 y 01 de octubre de 1984 al 30 de septiembre de 1985 (Véase Sentencia Nº 465 de fecha veinte (20) de Marzo de 1.997 dictada por este Organo Jurisdiccional, Caso: “SURAL C.A.” vs. Contraloría General de la República)”*, por lo cual está incursa en el supuesto previsto en el numeral 1 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1983.

En cuanto a las otras circunstancias atenuantes invocadas, contenidas en el numeral 3, artículo 85 del Código Orgánico Tributario; ordinales 2º y 3º del artículo 108 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y ordinal 3º del artículo 206 de su Reglamento, los cuales transcribió en su fallo, expresó que “*este Tribunal sin desestimar la circunstancia agravante establecida en el numeral uno (1) del artículo 85 del Código Orgánico Tributario (....)”* declara que *“la contribuyente recurrente se encuentra dentro del supuesto fáctico previsto en dichas normas, y apoyándose este Juzgador a* (sic)*las circunstancias atenuantes ya descritas y que estima procedente, aprecia que la sanción impuesta a la contribuyente SURAL C.A., (.....) no debe ser rebajada al límite inferior como se solicita, sino al cincuenta por ciento (50%), en vez del CIENTO CINCO POR CIENTO (105%) que le ha sido aplicada por el Organo Contralor, una vez que se hayan efectuado los ajustes correspondientes (....)”*.

IV
FUNDAMENTOS DE LAS APELACIONES

En razón de la declaratoria parcialmente con lugar de la decisión del juzgador de la instancia recurrida, el órgano contralor y la contribuyente formularon sus respectivas apelaciones en los términos siguientes:

APELACIÓN DE LA CONTRIBUYENTE

PUNTOS PREVIOS.

En cuanto a la supuesta **incompetencia del órgano contralor para determinar tributos**, ratifica sus argumentos explanados en el recurso contencioso tributario.

Asimismo, denuncia que la recurrida no analizó todas las defensas expuestas en su recurso, pues no se pronunció específicamente sobre "*la no posibilidad de determinar la base imponible directamente al contribuyente*".

Respecto a los supuestos **vicios en la formación del acto administrativ**o impugnado, la contribuyente denuncia la indefensión de que fue objeto, ya que la decisión del juzgador contiene una motivación defectuosa, en virtud de que "*en ningún momento analizó si el acto cumple o no con las normas previstas en los artículos 50 y 51 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República*".

FONDO DE LA CONTROVERSIA.

1. **Ingresos brutos sobre ganancias de cambio.**

Por haber anulado la recurrida los reparos sobre Ingresos Brutos, nada tuvo que alegar la contribuyente en su escrito de apelación.

2. **Reparos relativos a los costos y gastos deducidos**

En virtud de las deducciones de gastos rechazadas por la Contraloría, por falta de retención, y confirmadas por el juzgador de la causa, la contribuyente ratifica sus argumentos esgrimidos en los escritos precedentemente interpuestos, reforzando dichas defensas en los términos siguientes:

En cuanto a los **gastos por concepto de fabricación (reparaciones ordinarias Bs. 15.599.618,00), de servicios contratados por asistencia técnica (Bs. 32.083.071,00) y de instalación de sistemas (Bs. 7.500.000,00),** calificados como honorarios profesionales no mercantiles por la Administración Tributaria, y confirmado por el fallo apelado, denuncia que la recurrida no analizó todas las defensas y pretensiones expresamente argumentadas en sus recursos, pues no hubo

pronunciamiento alguno en lo que respecta al supuesto pago efectuado por efecto del "abono en cuenta" que hiciera en las respectivas cuentas de pasivo, para registrar el gasto causado, y que por tanto, le viola su derecho a la defensa.

Para el caso negado de que procedan los mencionados reparos, insiste en que no es correcta la **calificación de honorarios** que hace la Administración respecto de la cantidad de Bs. 26.000.000,00, contenida en la suma de Bs. 32.083.071,00 *supra* indicada, por cuanto se trataba de servicios por concepto de asistencia técnica y que, por ser de fuente nacional, no estaba sujeta a retención de impuesto, conforme al artículo 8º del Decreto 476 del 31 de diciembre de 1979. A todo evento ratifica las defensas expuestas en su recurso, fundamentándose en trascripción de extracto de sentencia del Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario, de fecha 19 de febrero de 1991.

Respecto a los **gastos por intereses sobre capitales tomados en préstamo (Bs. 31.678.929,12),** la recurrente objeta la decisión del *a quo* por no considerar procedente el beneficio de exoneración solicitado, porque, a decir del sentenciador, los créditos no fueron otorgados por instituciones financieras del exterior, ni por un plazo mayor a un (1) año. No obstante que del propio reparo se desprende *"que gran parte de los intereses de capitales pagados por los préstamos tomados en préstamo por la suma de Bs. 21.447.628,67, fueron abonados a un Banco Extranjero, por lo cual es aplicable lo previsto en el Artículo 1º del Decreto 2.736"*.

Ahora bien, en cuanto **al rechazo de la deducción por falta de retención**, conforme al Parágrafo Sexto del artículo 39 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para el caso *sub júdice*, considera la contribuyente que tal situación contraviene el ordenamiento jurídico, porque según ella: 1. Contraría la norma rectora en materia de deducciones, que es la que contiene los requisitos o condiciones necesarios para deducir un gasto; y 2. Dicha norma está estableciendo una sanción pecuniaria a los contribuyentes, contraviniendo las disposiciones del Código Orgánico Tributario (infracciones y sanciones), instrumento legal con potestad de sancionar infracciones tributarias, con excepción de la materia aduanera. Por último solicita se desaplique la norma *supra* señalada en razón de que, a su decir, viola principios fundamentales, como el de la capacidad contributiva, el de no confiscatoriedad del impuesto y el de la proporcionalidad de las sanciones.

En virtud de la **multa por contravención**, impuesta originalmente por la fiscalización en un 105% del impuesto, la cual fue rebajada por la sentencia apelada a un 50% del mismo, manifiesta su desacuerdo con esta decisión, ratificando sus argumentos de defensa en los mismos términos en que fueron expuestos en su recurso

contencioso tributario; sin hacer referencia alguna a las circunstancias atenuantes que invocara en su recurso.

APELACIÓN DEL ORGANO CONTRALOR

En el escrito de fundamentación de su apelación de fecha 25 de julio de 2000, la representación del órgano contralor, impugna igualmente a la recurrida, en lo que le fue desfavorable, y a tal efecto sostiene:

1. Reparos en cuanto a los ingresos brutos declarados.

a. Respecto a las "pérdidas no disponibles (sic) y a las ganancias en cambio no realizadas", manifiesta su desacuerdo con la decisión del juzgador, por cuanto "*las pérdidas y ganancias declaradas, con objeto de las operaciones cambiarias, provienen de transacciones en moneda extranjera de carácter netamente contable, realizadas por la contribuyente y que no se corresponden con actividades económicas reales, por lo que no se puede afirmar que la causación de las mismas corresponde a las enumeradas por la Ley como enriquecimientos y gastos disponibles desde el momento en que se realizan las operaciones"*.

b. Con relación al reparo efectuado a la "Cuenta por pagar afiliadas – Noral moneda Extranjera", el órgano contralor advierte que, de acuerdo con los términos expresados en el contrato entre la sociedad mercantil Comercial y Técnica Noral C.A. y la contribuyente Sural C.A., se convino, según la cláusula primera, en negociar las divisas recibidas por Sural C.A. con ocasión de sus ventas en el exterior, y en el caso de autos, tenía que darse el presupuesto de que esas divisas a su vez, fueran vendidas a Noral.

Además, en la cláusula segunda, Noral C. A. se compromete a recibir las divisas que Sural C.A. le venda al cambio que tenga el Banco Central de Venezuela para el día, como precio oficial de venta, siendo por cuenta de Noral los riesgos cambiarios. Pudiendo Noral vender dichas divisas a un tercero al precio que ella misma determine, sin que la utilidad o pérdida que pueda resultar de esas operaciones perjudique o beneficie a Sural.

La Contraloría alega que las operaciones consideradas por la fiscalización en el reparo no involucraban ventas de divisas a la empresa Noral, C.A., caso en el cual esta empresa asumiría las pérdidas o ganancias en cambio, sino que se trataba de operaciones en moneda extranjera con otras compañías, por lo que las ganancias en cambio obtenidas por ese concepto, sí correspondían a la contribuyente; y así solicita sea declarado.

2. Costos y Gastos no deducibles:

Nada dice al respecto la representación fiscal porque la recurrida había aceptado que todos los costos y gastos reparados no eran deducibles, tal como lo planteó en el reparo la Contraloría.

3. Sanción impuesta: Multa por contravención.

Con relación a la sanción impuesta, la representación del órgano contralor discrepa de la decisión del *a quo*, en el sentido de que la contribuyente goza de las atenuantes previstas en los artículos 85, numeral 3 del Código Orgánico Tributario, ordinales 2º y 3º del artículo 108 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1982 y la causal 3º del artículo 206 de su Reglamento, con base a los cuales rebajó la multa de un 105% a un 50%.

Por el contrario, considera la improcedencia de la atenuante prevista en el numeral 3 del mencionado artículo 85 del Código Orgánico Tributario *"La presentación o declaración espontánea para regularizar el crédito tributario....."* porque en ese caso la declaración se produce cuando el propio contribuyente se percata de la irregularidad cometida, sin que haya mediado fiscalización alguna, regulariza la situación jurídica infringida, mediante una declaración sustitutiva y el correspondiente pago. En el caso de autos, la actuación proviene de una fiscalización y aún no se ha regularizado el crédito tributario, pues es objeto de impugnación.

De igual manera considera que la contribuyente no se encuentra beneficiada por los supuestos del artículo 108, numerales 2 y 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ni en el artículo 206 de su Reglamento, por cuanto la inexactitud de la declaración es constatada mediante un proceso de fiscalización *"los funcionarios determinaron que la ganancia y la pérdida en cambio declaradas, eran improcedentes en razón de que las mismas* ***se originaron de ajustes contables registrados por la empresa como consecuencia de las regulaciones cambiarias establecidas por el Ejecutivo Nacional, situación que fue determinada del examen de los soportes contables que sustentaban las cuentas examinadas en el proceso de verificación y fiscalización****"*.

Por otra parte, la Contraloría concluye en que no es cierto lo afirmado por el *a quo*, pues el reparo no se formuló en atención a los datos suministrados por la contribuyente, ni por errores en la calificación de las rentas e interpretación de la ley, por lo cual, al no existir circunstancia atenuante y concurrir una agravante, solicita se revoque su decisión y se confirme la sanción del 105% determinada en la resolución del órgano contralor, en atención a lo dispuesto en el artículo 98 del Código Orgánico Tributario.

V
MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Por efecto de la sentencia recurrida, tanto por la contribuyente Sural C.A., como por la Contraloría General de la República, la presente controversia se circunscribe a decidir respecto a la legalidad de los reparos efectuados a los ingresos brutos por ganancias en cambio, a la deducibilidad de los costos y gastos declarados y, luego, acerca de la multa impuesta a la luz de las eximentes de responsabilidad invocadas y de las atenuantes y agravantes que pudieran existir. No sin antes resolver, como punto previo, si el máximo organismo de control era competente para ejercer en forma autónoma y directa su facultad de fiscalización respecto a los contribuyentes, así como para formular los respectivos reparos y aplicar sanciones de ser procedentes.

A tal efecto observa la Sala:

PUNTO PREVIO.

a) Competencia de la Contraloría General de la República para formular reparos e imponer sanciones.

En materia de competencia del órgano contralor, esta misma Sala en sentencias Nos.: 1996, 2238 y 2360, de fechas 25 de septiembre de 2001, 16 de octubre de 2001 y 24 de octubre de 2001, (Casos: Inversiones Branfema, S.A., Creaciones Llanero C.A y Carlos Di Gerónimo Alvarez), ha sostenido la competencia de la Contraloría General de la República para fiscalizar contribuyentes y formular reparos por tributos y multas, en todos aquellos casos en los cuales no lo hubiese hecho oportunamente la Administración Activa, con fundamento en los artículos 234 y 236 de la Constitución Nacional de 1961 (287 y 289 CRBV), y en los artículos 1, 39, 40, 50 y 76 de la ley orgánica de dicha Contraloría; así como de los artículos 63 y 64 de su reglamento.

Con base en este criterio jurisprudencial, la Sala, en el caso de autos, simplemente se limita a invocar estos antecedentes y las razones ampliamente expuestas en dichos fallos, las cuales por razones de economía procesal no se reproducen en esta ocasión, para ratificar su criterio de que el órgano máximo contralor del país es perfectamente competente para fiscalizar a los contribuyentes, como resultado de lo cual puede determinarles los tributos que encuentre procedente e imponerle las sanciones que amerite el incumplimiento a las disposiciones

tributarias; quedando a la Administración Activa su liquidación, lo cual fue sostenido por los referidos fallos en estos términos:

> *"No obstante, requiere esta alzada observar que si bien el organismo contralor puede efectuar las aludidas fiscalizaciones y, de ser necesario, formular e imponer reparo al contribuyente o responsable de que se trate, y al efecto habrá de comprobar la ocurrencia del hecho definido en la ley tributaria como generador del tributo y, principalmente, valorará y cuantificará la respectiva deuda tributaria; posteriormente corresponde sólo a la Administración Tributaria Activa, si fuese procedente dicho reparo, practicar la respectiva liquidación y recaudación de las cantidades correspondientes a tributos, intereses o sanciones, según sea el supuesto que dio origen al reparo. Así se declara."*

En razón de dicha jurisprudencia, resulta improcedente juzgar que el ente contralor se atribuyó funciones que no le correspondían, que usurpó facultades de la autoridad administrativa y que por tanto existen irregularidades en la formación de los actos administrativos impugnados, violando lo previsto en el artículo 50, 51 y 76 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de 1984, aplicable *rationae temporis* al caso de autos, cuando por el contrario dio estricto cumplimiento al principio de legalidad administrativa consagrado en el artículo 117 de la Constitución de 1961, no configurándose violación alguna de la disposición constitucional prevista en el artículo 118, como erradamente fue alegado por la contribuyente. Así se declara.

FONDO DE LA CONTROVERSIA.

Una vez determinada la competencia de la Contraloría General de la República, para determinar tributos e imponer las sanciones respectivas, corresponde ahora a esta Sala conocer y decidir respecto a la **materia de fondo controvertida**, y en ese sentido pasa esta Sala a decidir sobre la base de las siguientes consideraciones:

1. **Reparos en cuanto a los ingresos brutos por concepto de "utilidades cambiarias".**

Con relación al aumento de los ingresos brutos por este concepto, que en definitiva resultó en la cantidad de Bs. 46.298.573,62, la Sala advierte que el reparo deriva de tres situaciones que deben ser examinadas:

a. Ingresos brutos por pérdida de cambio respecto a deuda externa, que suman la cantidad de Bs. 2.698.876,77, que la fiscalización no le admitió a la

contribuyente, por estimar que son simples ajustes contables, y por lo cual no se han causado,

b. G**anancia en cambio** por la cantidad de Bs. 21.771.408,14, que la fiscalización descontó del ingreso bruto de la contribuyente por no estar disponible en el ejercicio; e

c. Ingresos brutos por la cantidad de Bs. 65.371.105,00 por concepto de "**ganancia en cambio"**, porque dichas utilidades fueron realizadas en el ejercicio; no obstante que fue registrada en su contabilidad como "Cuentas por pagar afiliadas Noral Moneda Extranjera", y las cuales se originaron en los cobros de facturas de las ventas que la contribuyente había hecho en el exterior y no de la venta de divisas a un tercero, según el contrato invocado.

a. Respecto al primer concepto, se observa de las actas procesales analizadas, que en el caso *sub júdice* los asientos contables corresponden a ajustes que hizo la contribuyente en razón del régimen de control de cambios establecido en nuestro país el 18 de febrero de 1983, en virtud de lo cual, teniendo una deuda privada externa contraída a Bs. 4,30 por dólar, requería más tarde una cantidad de bolívares mayor para cumplir con su obligación en moneda extranjera. De allí que, acogiéndose a lo establecido en el Convenio Cambiario No. 2 de fecha 08 de diciembre de 1986, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinario No. 3.935, debió suscribir con el Banco Central de Venezuela el respectivo Contrato de Suministro de Divisas, garantizándose un cambio preferencial del dólar, equivalente a Bs. 7,50 por cada dólar estadounidense.

En efecto, se observa que los ajustes por diferencial cambiario, realizados por la contribuyente, que representaron una pérdida (Bs. 2.698.876,77), como ocurre en el caso de autos, se originaron por un acto de gobierno de devaluación monetaria (no por fluctuaciones del cambio de la referida moneda), decretada por el Ejecutivo Nacional y materializada en el tipo de cambio impuesto a la contribuyente, por acuerdo entre aquél y el Banco Central de Venezuela, de lo cual se infiere que con tan sólo ser reconocida la obligación adquirida en moneda extranjera ya se causaba el egreso, en razón de que el régimen de disponibilidad de sus rentas es desde el momento en que se realizan las operaciones, produciéndose también, en consecuencia, la pérdida a la contribuyente en razón del cambio diferencial; por lo que esta Sala considera improcedente el reparo en este particular. Así se declara.

b. En cuanto al reparo efectuado a las **ganancias en cambio no realizadas (Bs. 21.771.408,14),** por deuda externa de la contribuyente, rechazada como ingreso por la fiscalización, por no haberse materializado tal ganancia, ya que no se efectuó la conversión de la moneda extranjera a bolívares, esta Sala confirma tal objeción, por

cuanto de las actas procesales no se desprende que la sociedad mercantil recurrente haya concretado el pago y efectuado la liberación de la obligación a un tipo de cambio menor que el existente para la fecha en que la deuda fue contraída, que sería el momento a partir del cual se consideraría disponible el diferencial cambiario producido, a los efectos de su gravabilidad, conforme a las previsiones de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable *rationae temporis*; de modo que, los ajustes contables de tales beneficios, efectuados por la contribuyente, no deben considerarse efectivamente realizados, hasta que las divisas hayan sido realmente adquiridas a través de una operación cambiaria; por tanto, procede la disminución de la referida cantidad, en los ingresos brutos por ella declarados. Así se declara.

c. Con relación al tercer punto, referido a la **ganancia en cambio** no declarada como tal por la contribuyente por Bs. 65.371.105,00, y que aumentó en esa cantidad los ingresos brutos de la contribuyente en este ejercicio, esta Sala confirma el reparo formulado a su cargo, por cuanto de las actas procesales se desprende que corresponden realmente a cambio de divisas provenientes del cobro de facturas de ventas realizadas en el exterior por la sociedad mercantil recurrente, según anexo A del acta de fiscalización que corre a los folios 80 y 81 de este expediente.

Para defender la contabilización de dichas utilidades a favor de un tercero, la contribuyente invocó el contrato privado celebrado el 18 de diciembre de 1986, entre Sural C.A. y la sociedad mercantil Comercial y Técnica Noral, C.A., en el cual se convino, según la cláusula primera, en negociar las divisas recibidas por Sural C.A. con ocasión de sus ventas en el exterior y, además, se estipuló en la cláusula segunda, que "*Noral se compromete a recibir las divisas que Sural le venda al cambio que para el día de la entrega tenga el Banco Central de Venezuela como precio oficial de venta para cada US$, siendo por cuenta de Noral los riesgos cambiarios. En tal sentido Noral tendrá libre disposición de las divisas vendidas por Sural y, a su vez, podrá vendérselas a terceros al precio que ella misma determine, según su conveniencia, sin que la utilidad o pérdida que pueda resultar de esas operaciones que realice perjudiquen o beneficien a Sural.*"

En razón de lo antes expuesto, no se incluyeron las señaladas ganancias cambiarias en los ingresos brutos declarados a los fines de determinar su renta neta total, como lo prevé el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente. Sin embargo, a juicio de esta Sala dicho contrato no puede ser oponible al Fisco Nacional, porque se estaría cambiando el sujeto pasivo de la obligación tributaria, por la sola voluntad de la contribuyente y, por ende, se estaría obstaculizando la función de recaudación del Fisco Nacional, la cual corresponde vigilar y fiscalizar a la Contraloría, al pretender cambiar uno de los elementos de la relación tributaria (sujeto

pasivo) necesario para ir contra la renta neta gravable, en materia de impuesto sobre la renta, en cabeza de quien realmente la generó. No puede esta Sala dispensar del pago del correspondiente impuesto a la contribuyente fiscalizada, porque ella fue quien en verdad la produjo, al recibir las divisas y venderlas en el mercado cambiario. De modo que fue ella misma quien obtuvo la utilidad cambiaria de Bs. 65.371.105,00.

En efecto, de aceptarse el contrato celebrado con otra sociedad mercantil, se estaría obligando al Fisco Nacional a ir detrás de un tercero por una utilidad cambiaria que él no produjo, en lugar de hacerlo contra la contribuyente, que fue quien realmente la generó, en virtud de su propia actividad comercio-industrial, ya que la fiscalización demostró que la mencionada ganancia en cambio la obtuvo la propia contribuyente al canjear en el mercado los dólares recibidos por sus ventas en el exterior de productos derivados del aluminio, y no la sociedad mercantil Comercial y Técnica Noral C.A., quien sólo aparece obteniendo dichas ganancias mediante un asiento en la contabilidad de la contribuyente.

En el caso sub júdice, observa la Sala que la apoderada de la sociedad mercantil Sural, C.A., en cumplimiento a la Providencia Judicial No. 5.448 de fecha 11 de marzo de 1999, emitida por el juzgador de la causa, consignó el contrato celebrado en fecha 18 de diciembre de 1986, entre ella y la sociedad mercantil Comercial y Técnica Noral, C.A., advirtiéndose que se trata de un documento privado, pues no fue otorgado ante los funcionarios competentes que puedieron dar fe de su registro o autenticación, y con cuyo documento se pretendía probar, como antes se dijo, el convenio de compra-venta de divisas entre las partes.

En este sentido, la Sala ratifica su criterio expuesto en sentencia No. 0395, de fecha 05 de marzo de 2002, caso Industria Cerrajería El Tambor, C.A. (INCETA), al sostener que "*los ya señalados contratos regulaban las relaciones comerciales existentes entre (....), sus efectos sólo eran oponibles entre las partes contratantes, por lo que no podría la contribuyente oponerlos a terceros, en este caso el Fisco, por cuanto, tal como se indicó* ***supra****, para ello era necesario que se complieran con las formalidades de publicidad, es decir estar oportuna y previamente registrados o notariados y así adquirir eficacia frente a terceros*".

Por todas estas razones y de conformidad con lo previsto en el artículo 15 del Código Orgánico Tributario, que establece: "*los convenios referentes a la aplicación de las normas en la materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco, salvo en los casos autorizados por la Ley*", la Sala declara que la ganancia o utilidad cambiaria de Bs. 65.371.105,00, originada en el caso de autos y transferida contablemente a un tercero, corresponde realmente a la contribuyente y, por

tanto, debe ser agregada a sus ingresos brutos por este concepto (Bs. 113.732.790,00), en este ejercicio fiscal, tal como lo advierte el órgano contralor. Así se declara.

2. Reparos relativos a los costos y gastos deducidos.

Los gastos declarados por la contribuyente y reparados por no ser deducibles, son de tres (3) tipos:

a. **Gastos por servicios recibidos de terceros**: **(Bs. 55.182.690,00)**

a.1 En materia de reparaciones ordinarias (Bs. 15.599.618,00)

a.2 En asistencia técnica (Bs. 32.083.072,00)

a.3 En la instalación de sistemas: (Bs. 7.500.000,00)

b. **Intereses sobre capitales tomados en préstamo (Bs. 31.678.929,15)**

c. **Gastos de exportación y transporte (Bs. 3.786.192,00).**

Seguidamente, la Sala pasa a examinar la deducibilidad o no de dichos gastos en el mismo orden señalado.

b. **Gastos por servicios de reparaciones ordinarias, de asistencia técnica y de instalación de sistemas prestados por terceros**.

Todos estos gastos a juicio de la fiscalización no son deducibles, pues tratándose de honorarios profesionales no mercantiles y habiéndose abonado en cuenta dichos honorarios a las empresas prestadoras de tales servicios, la contribuyente no hizo la debida retención de los impuestos correspondientes.

Por su parte, la contribuyente rechaza tal reparo porque, a su juicio, se trata de honorarios mercantiles, pues se originaron entre comerciantes, no fueron "abonados en cuenta" en el ejercicio, es decir, no fueron pagados, sino simplemente acreditados a sus proveedores; por lo cual no se hizo la retención en el transcurso del ejercicio reparado, sino cuando dice fueron efectivamente pagados dichos honorarios, el 31 de diciembre de 1987, es decir, en el ejercicio subsiguiente, en atención a lo estipulado en el artículo 74 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1968, aplicable en razón del tiempo. En todo caso, la contribuyente afirma que el rechazo de la deducción por falta de retención no procedía, porque duplicaba las sanciones tributarias, ya que la falta de retención acarrearía sólo la sanción prevista en el Código Orgánico Tributario; y tal proceder acarrearía la violación del artículo 71 *eiusdem.*

Ahora bien, antes de examinar la naturaleza de los honorarios que se impugnan; la legalidad de los gastos por concepto de intereses de capitales tomados en préstamos; de analizar las exoneraciones invocadas; así como analizar si la retención es una condición de deducibilidad del gasto o una sanción por el

incumplimiento de ella, la Sala debe previa y necesariamente decidir si la acreditación que hiciera la contribuyente en las respectivas cuentas de pasivos de sus acreedoras, se debe considerar como pago.

Abono en cuenta en materia de retención de impuesto.

En materia de retenciones, el artículo 1º de los Decretos Reglamentarios Nos. 987 y 1506, de fechas 15-01-86 y 01-04-87, publicados en las Gacetas Oficiales Nos. 3682 Extraordinario y 33.704 de fechas 16-01-86 y 24-04-87, respectivamente, esencialmente con la misma redacción, aplicables en razón del tiempo; establece que:

> *"Artículo 1.- Están obligados a practicar* ***la retención*** *del impuesto* ***en el momento del pago o del abono en cuenta*** *y a enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales dentro de los plazos, condiciones y formas reglamentarias aquí establecidas,* ***los deudores o pagadores*** *de los siguientes enriquecimientos netos o ingresos brutos:".*

Ahora bien, a los efectos controvertidos en el presente caso, a saber, la procedencia o no de la respectiva retención, se debe definir el término "*abono en cuenta"*, para lo cual se juzgó conveniente consultar las acepciones, contenida en el Diccionario de Lengua Española de la Real Academia Española, Vigésima Segunda edición 2001:

> *"****ABONAR:*** *...//. 6. Tomar en cuenta un pago.// 7.* ***pagar*** *(// dar o satisfacer lo que se debe) // 8.* ***pagar*** *(// dar derechos los géneros).// 9. Asentar en las cuentas corrientes las partidas que corresponden al haber".*

En el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo I, - A-B, 15ta. Edición, Editorial Heliasta SRL, de G. Cabanellas y L. Alcalá-Zamora:

> *"****ABONO****: Aseguramiento de algo. // Admisión en cuenta de una cantidad ...*
>
> ***ABONO EN CUENTA****: Asiento o anotación que se efectúa en una cuenta por las partidas o cantidades que se le acreditan al titular."*

Así como en el Diccionario Enciclopédico El Pequeño LAROUSSE ilustrado, 1998, en color:

> *"****ABONO:*** *....// 6. CONTAB. Anotación registrada en el haber de una cuenta."*

Luego, de la norma transcrita *supra* se desprende que la obligación de practicar la retención por parte del deudor del gasto, nace cuando efectúa el pago o el abono en cuenta. En este sentido y conforme con las definiciones que anteceden, interpreta esta Sala que el reglamentista sometió la oportunidad para practicar la retención, a dos supuestos de tiempo, al momento del pago o del abono en cuenta. Así, la doctrina ha interpretado que el pago de una obligación dineraria es el que se hace mediante la entrega en efectivo o a través de la transferencia de un valor representativo de un crédito a la vista en un banco o institución financiera. Ahora bien, toca a esta Sala interpretar lo que debe entenderse por **abono en cuenta,** y a tal efecto, estima que consiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre de una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera 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. Así se declara.

En razón de lo antes expuesto y del resultado de la investigación fiscal, al expresar que la contribuyente había abonado a las cuentas por pagar nominadas, así: *"Cuentas por pagar Semántica"*, a*"Cuentas por pagar afiliadas Noral Asistencia Técnica" y a la"Cuentas por pagar afiliadas Nora"*, resulta improcedente la defensa de la contribuyente al sostener la omisión de la retención porque no había efectuado tal pago, cuando abonó en cuenta al acreditar la deuda en sus asientos contables. Conforme a lo expuesto, la Sala se aparta del criterio sostenido en la sentencia No. 2.388 del 30 de octubre de 2001, caso: Empresas de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A. Así también se decide.

Siendo esto así, debe la Sala pronunciarse acerca del supuesto pago que dice haber hecho la contribuyente el 31 de diciembre de 1987, con fundamento en el artículo 74 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1968; lo cual de ser probado, dispensaría la pérdida de la deducción del gasto. En este sentido se observa, que se promovieron pruebas documentales en el lapso procesal de instancia, las cuales fueron calificadas de insuficientes por el *a quo*, ya que no consta que haya sido la contribuyente Sural, C.A. la que efectuó el depósito y tampoco existe constancia del concepto del mismo que pudiera adminicularse con los comprobantes de retención consignados, negándoseles valor probatorio. Así, revisados los autos, pudo esta Sala constatar que efectivamente se trata de copias simples, de comprobantes privados (depósito y relación de retención), realizados por la propia contribuyente, donde tampoco esta Sala pudo apreciar la relación de causalidad entre la planilla de depósito y el pago que se dice haber efectuado, reflejado en la

mencionada relación. Por tal razón, esta Sala confirma la decisión del juzgador de instancia, sobre el citado particular. Así se declara.

Naturaleza de los honorarios profesionales causados.

De seguidas, esta Sala entra a resolver lo relativo a la naturaleza de las actividades que se quieren gravar.

En este sentido, se observa de las actas procesales que los conceptos por los cuales se causaron los gastos señalados *ut supra*, se refieren a servicios contratados por asesoría técnica en mantenimiento de plantas; servicios por asistencia técnica gerencial, administrativa y de ingeniería; y por servicios de asesoría en instalación de sistemas e implementación del sotfware; los cuales la Contraloría califica de honorarios profesionales no mercantiles, contrariamente a lo alegado por la contribuyente.

Al respecto, se aprecia que el Artículo 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1981 obliga a efectuar la retención del impuesto sobre el pago de honorarios derivados de servicios profesionales no mercantiles, y que el Decreto Nº 987 de fecha 15 de enero de 1986 reputa como tales *"los honorarios provenientes del libre ejercicio de profesiones no mercantiles pagados por compañías anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, en comandita por acciones u otras personas jurídicas o comunidades..."*.

Por su parte el Ejecutivo Nacional en su Decreto Nº 2.825 de fecha 29/08/78, define los honorarios profesionales no mercantiles en la forma siguiente:

> *"...Se entiende por honorario profesional no mercantil el pago o contraprestación que reciben las personas naturales o jurídicas en virtud de actividades civiles de carácter científico,técnico, artístico o docente, realizadas en nombre propio...., o por profesionales bajo su dependencia, tales como los servicios prestados por médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, psicólogos, economistas, contadores, administradores comerciales,..."*.

Sobre la base de estas disposiciones, la extinta Corte Suprema de Justicia sentó jurisprudencia (Nos. 773 y 1, de fechas 02-11-95 y 08-01-98 - Casos: Monaca, C.A. y Harina Juana Damca, C.A.), conforme a la cual juzgó que el elemento determinante de la contraprestación sujeta a retención, pagada por concepto de honorarios profesionales no mercantiles, es el carácter de actividad civil que realiza el perceptor de la remuneración, por si mismo (persona natural) o por profesional bajo su dependencia (persona jurídica).

Esta Sala estableció en dicha sentencia que las actividades que originan los pagos cuestionados no son de naturaleza mercantil, por cuanto no gozan de las características propias de las actividades que se realizan en ese campo; de tal manera que, intrínsecamente, no responden al concepto objetivo de actos de comercio que nos define el Código de Comercio y tampoco al concepto subjetivo, ya que si bien es cierto que tales actividades se realizan entre comerciantes (sociedades de comercio), tal circunstancia no las reviste de las características propias de la actividad "mercantil" y sabido es que no toda actividad realizada entre comerciantes, es mercantil.

No pueden catalogarse como actos de comercio **todos** los actos realizados por comerciantes y entre comerciantes. El Código que rige la materia en su artículo 3º es muy claro, al señalar esta excepción en los términos siguientes:

> *"Se reputan además, actos de comercio, cualesquiera otro contrato y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes,* ***si no resulta lo contrario del acto mismo y si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil****"* (Subraya la Sala).

Es el propio Decreto Reglamentario Nº 2825, antes citado, el que define la actividad profesional no mercantil a los efectos de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y conforme a este concepto resulta incuestionable que la actividad desplegada por las empresas **Servicios y Mantenimiento Técnico, C.A. Semantica, Comercial Técnica Noral, C.A. y Asistencia Técnica Empresarial Asistemsa, C.A.** a favor de la contribuyente **SURAL, C.A.**, responde a las características definitorias de aquella actividad profesional no mercantil que conceptúa el mencionado Decreto, en virtud de lo cual resulta evidente que la contribuyente de autos sí estaba obligada a cumplir con el requisito de la retención del impuesto causado por los ingresos obtenidos por las *supra* nombradas sociedades mercantiles, al momento de efectuar el pago o el abono en cuenta, ya que éstos responden al concepto de honorarios profesionales no mercantiles a los efectos fiscales antes dichos. Así se declara.

Respecto a la cantidad de Bs. 26.000.000,00 comprendida dentro los servicios contratados por mayor suma de Bs. 32.083.072,00, que la contribuyente califica como servicios contratados por Asistencia Técnica prestada por sociedades mercantiles domiciliadas en el país, la Sala considera improcedente tal afirmación, por cuanto no trajo a los autos probanza alguna que demostrara sus pretensiones, con lo cual se pudiera corroborar si se cumplían los términos y condiciones legalmente previstos, regulatorios de este tipo de contratación a los fines tributarios; y en razón de las características de los servicios prestados, a la luz del mencionado Decreto No. 2.825, *supra* expuestos, estima esta Sala que son honorarios profesionales no

mercantiles sujetos a la retención de impuesto al momento de efectuarse el pago o del abono en cuenta. Así también se decide.

Sólo resta definir respecto al régimen jurídico de las retenciones aplicable a los gastos cuya deducción se pretende; sin embargo, antes de lo cual la Sala debe dilucidar la legalidad de los gastos por concepto de intereses de capitales tomados en préstamo.

b. Gastos por intereses de capitales recibidos en préstamo.

Estos gastos totalizan la cantidad de Bs. 31.678.929,15, y se distribuyen así:

Chemical Bank	Bs. 11.325.255,94
Chemical Bank	Bs. 10.122.372,73
Manufacturers Hanover Overseas	Bs. 7.030.477,81
Southwire Company	Bs. 3.200.822,67
	Bs. 31.678.929,15

Del total de intereses acreditados al Chemical Bank, la fiscalización rechazó Bs. 11.325.255,94 por falta de comprobación; lo cual se ratifica en este fallo, ya que la contribuyente tampoco promovió ni evacuó prueba alguna, en el lapso procesal respectivo, para demostrar que había incurrido y pagado dichos gastos; en tal virtud, la cantidad reparada a esta cuenta quedó reducida a Bs. 10.122.372,73. Así se declara.

En cuanto al resto de los intereses generados por los capitales tomados en préstamo de personas domiciliadas en el extranjero, la contribuyente invocó que se trata de intereses causados y no pagados y, por tanto, lo que se hizo fue registrar el respectivo gasto en la contabilidad del ejercicio reparado; a todo evento argüye igualmente que se trata de intereses que gozaban de exoneración, conforme a los Decretos de exoneración de intereses No. 2.736 de fecha 11-07-78, publicado en la Gaceta Oficial No. 31526 de fecha 11-07-78 y No. 3.050 de fecha 30-01-79, publicado en la Gaceta Oficial No. 31669 de fecha 05-02-79. Por tanto, a su juicio, no procede contra ellos (intereses), en ningún caso, reparo por **falta de retención**, que fue esgrimida por la Contraloría para rechazar la deducibilidad de tales gastos.

Ahora bien, vistas las argumentaciones anteriores respecto al abono en cuenta, esta Sala declara la procedencia de la retención, por cuanto consta del acta de reparo, que corre a los folios 117 al 118 de este expediente, que la fiscalización determinó que las cantidades de Bs. 10.122.372,73, Bs. 7.030.477,81 y Bs. 3.200.822,67, corresponden a intereses acreditados en las siguientes cuentas: “Intereses Acumulados por Pagar – Chemical Bank” código 210405020202, “Intereses Acumulados por Pagar – Manufactures Hanover” código 210405020201 e “Intereses Acumulados por Pagar – Southwire” código

210405010202, respectivamente. En tal virtud y por las mismas razones analizadas *ut supra* sobre el abono en cuenta, la Sala debe declarar que respecto a los intereses antes señalados, por la cantidad de Bs. 20.353.673,21, si se produjo un abono en cuenta, el cual, según el legislador, es considerado como pago, denotándose así una disponibilidad jurídica, y en consecuencia, la Contraloría tiene razón para negar su deducibilidad por falta de retención. Así se declara.

Exoneraciones solicitadas.

Ahora bien, a los efectos de analizar la procedencia o no de la exoneración a la cual alude la contribuyente y se opone la Contraloría, decidida sin lugar por la recurrida, se hace necesario conocer las disposiciones de los Decretos No. 2.736 de fecha 11-07-78, publicado en la Gaceta Oficial No. 31526 de fecha 11-07-78, No. 2.837 de fecha 05-09-78, publicado en la Gaceta Oficial No. 31565 de fecha 05-09-78 y No. 3.050 de fecha 30-01-79, publicado en la Gaceta Oficial No. 31669 de fecha 05-02-79, relacionados con el caso *sub júdice*, los cuales se transcriben para una mejor ilustración de este fallo, así establece:

Decreto No. 2.736:

> *Artículo 1º*- ***Se exoneran del pago de Impuesto sobre la Renta, los intereses de capitales destinados al financiamiento en el país de inversiones industriales,*** *agrícolas, pecuarias, forestales, de pesca, de construcción y aquellas otras que determine el Ejecutivo Nacional,* ***provenientes de contratos de crédito externo a plazos no menores de un año, celebrados por instituciones financieras del exterior,*** *con personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela."*

De la disposición *supra* transcrita, se observa que efectivamente están exonerados del impuesto sobre la renta los intereses de capitales destinados al financiamiento de inversiones industriales realizadas en el país, provenientes de crédito externo a plazos no menores de un año y celebrados por instituciones financieras extranjeras. Pues bien, de las actas procesales de advierte que los créditos otorgados originalmente por las empresas Manufacturers Hanover Overseas y Southwire Company a la contribuyente Sural, C.A., fueron comprados por el Chemical Bank en 1987; así se observa de los recaudos que constan a los folios 266 al 285 de este expediente, que fueron préstamos a plazos mayores de un año, en virtud de lo cual estima esta Sala procedente la exoneración de impuestos de los intereses por Bs. 10.122.372,73, generados y comprobados en el ejercicio fiscal

reparado, en atención a las condiciones y requisitos exigidos en el citado decreto. Así se declara.

En cuanto a las restantes cantidades adeudadas por intereses de capital a las sociedades extranjeras, Manufacturers Hanover Overseas por Bs. 7.030.477,81 y Southwire Company por Bs. 3.200.822,67, se debe examinar su exoneración a la luz del Decreto Nº 2837, que reza:

> *"Artículo 1º-* ***Se exoneran del pago de impuesto sobre la renta los intereses que devenguen los créditos otorgados por empresas constituidas y domiciliadas en el exterior*** *a personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela****, para financiarles la adquisición de activos de carácter permanente destinados a la producción de la renta de actividades industriales****, agrícolas, pecuarias, forestales, de pesca y de la construcción* ***siempre que concurran las siguientes circunstancias:***
>
> *a) Que quien otorgue el crédito sea el suplidor o proveedor de activo financiado;*
>
> *b) Que los intereses de los créditos concedidos no excedan del 8,50% anual, incluidas las comisiones o recargos causados por las operaciones accesorias o por distintos servicios relacionados directa o indirectamente con dichos créditos y aun cuando las comisiones o recargos sean cobrados por personas naturales o jurídicas distintas de la empresa que otorgue el crédito; y,*
>
> *c) Que el financiamiento sea realizado a un plazo no menor de cinco (5) años."*

En este sentido, se evidencia de autos (folios 267-268 y 270- 271), en lo atinente a las sociedades arriba mencionadas, que ninguna cumple con los requisitos concurrentes señalados en el supra transcrito decreto, pues la primera (Manufacturers Hanover Overseas) dio un crédito a una tasa de interés del 10,875%, y la segunda (Southwire Company) financió a un plazo de tres (3) años, es decir, menor del plazo exigido en dicho decreto. En consecuencia de ello, no gozan del beneficio de exoneración los intereses por los montos indicados, conforme a este decreto. Así se declara.

Respecto a la exoneración alegada adicionalmente por la contribuyente con fundamento en el Decreto No. 3.050, el cual establece:

> ***"Artículo N º 1- Se exoneran del impuesto sobre la Renta los intereses de capitales provenientes del exterior, destinados al financiamiento*** *o*

refinanciamiento de inversiones en las empresas que se dediquen a la extracción de bauxita, a la producción de alúmina y a la producción de aluminio, mediante procesos integrados que comprendan la reducción de alúmina y la laminación de aluminio en caliente y en frío.....".

Observa esta Sala que de las actas procesales se determinó que el objeto principal de Sural, C.A., según consta de su acta constitutiva, es la exportación y venta de los productos de aluminio, y su actividad industrial está encaminada hacia la transformación o conformación de dicho metal, es decir de la materia prima aluminio, en productos tales como alambrón, alambres y cables, no así a la producción de aluminio, que como dice el referido decreto, se obtiene mediante procesos integrados que comprenden la reducción de alúmina y la laminación de aluminio en caliente y en frío; y no habiendo prueba en autos que demostrara que la contribuyente sí se dedica a la producción de aluminio mediante los mencionados procesos, esta Sala considera que la contribuyente no está incursa en el supuesto de la *ut supra* disposición, en razón de lo cual no puede disfrutar del beneficio de exoneración previsto en la citada disposición. Así se declara.

En virtud de las decisiones precedentes, donde se declaró procedente la exoneración de impuestos por los intereses de capital adeudado al Chemikal Bank, consecuencia de ello, no procedía la retención por mandato expreso del artículo 15 del Decreto No. 2.727 de fecha 04-07-78, publicado en la Gaceta Oficial Ext. No. 2282 de 07-07-78; así como improcedente la exoneración de impuestos sobre los intereses de capitales atinentes a las sociedades extranjeras Manufacturers Hanover Overseas y Southwire Company; en cuyo caso sí procedía la retención de impuestos, la Sala declara improcedente el reparo formulado sobre los intereses de capitales tomados en préstamo en instituciones financieras extranjeras y, por ende, aceptadas las deducciones por Bs. 10.122.372,73. Por el contrario, declara procedente el reparo a los intereses provenientes de sociedades mercantiles no domiciliadas en el país; por lo cual se rechazan las pretendidas deducciones de Manufacturers Hanover Overseas por Bs. 7.030.477,81 y Southwire Company por Bs. 3.200.822,67, que por estos conceptos hiciera la contribuyente en su declaración de rentas de este ejercicio reparado. Así se declara.

Rechazo de la deducción por falta de retención es un requisito legal

En atención a lo expresado por la contribuyente, referente a que el rechazo a la deducción de gastos por falta de retención, conforme al Parágrafo Sexto del artículo 39 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1981, puede ser considerado como una sanción contraviniendo lo dispuesto en el artículo 71 del Código Orgánico Tributario,

considera esta Sala procedente señalar las siguientes consideraciones, sobre la base de lo que ha sido pacífica y reiterada jurisprudencia de esta Sala (Sentencia de fecha 02-11-95, Caso: Molinos Nacionales MONACA; sentencia del 08-01-98, Caso: Harina Juana DAMCA, C.A., sentencia del 12-07-01, Caso: Plásticos Guarenas, C.A. y fallo del 25-09-01, Caso Inversiones Branfema, S.A.), en el sentido de que la exigencia de retención y enteramiento del impuesto, en una oficina receptora de fondos nacionales, conforme a los plazos, condiciones y formas que establezca el mismo reglamento, por parte de la contribuyente pagadora de egresos, tales como intereses de capitales tomados en préstamo, honorarios profesionales, servicios administrativos y publicidad, constituye un **requisito legal**, que al igual que la normalidad, necesidad, territorialidad y finalidad del egreso causado, debe ser observado por la contribuyente para tener y ejercer el derecho a deducir el gasto, a los efectos de determinar la renta neta sujeta al gravamen establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Así, es menester señalar una vez más que el rechazo de la deducción de un gasto por falta de retención, tal y como fue advertido en el presente caso por el ente contralor, representa la consecuencia de no haber cumplido con uno de los requisitos de admisibilidad que, de manera concurrente, establece la Ley de Impuesto Sobre la Renta a fin de obtener el beneficio fiscal de la deducción.

Por otra parte, no debe olvidarse que el derecho a realizar deducciones, como cualquiera otro derecho en la esfera jurídica de los administrados, no puede estimarse como un derecho absoluto, incondicional e ilimitado; sino que, por el contrario, se encuentra condicionado y restringido en su ejercicio, a determinadas circunstancias preestablecidas en forma clara en la legislación pertinente.

c. Gastos de exportación y transporte.

Respecto a los reparos efectuados a las deducciones registradas como gastos de exportación (Bs. 1.221.746,89) y gastos de transporte (Bs. 2.564.445,11), que totalizan la cantidad de Bs. 3.786.192,00, esta Sala los confirma en razón de que la contribuyente no trajo a los autos las probanzas necesarias que demostraran la causación de tales gastos. Así se declara.

3. Sanción Impuesta: Multa por contravención.

Vista la sentencia recurrida y las apelaciones de la contribuyente y del órgano contralor, pasa esta Sala a decidir acerca de la sanción por contravención impuesta por Bs. 89.337.944,73, y en este sentido observa:

Consta de las actas procesales que la contribuyente invocó en su defensa las eximentes de responsabilidad penal tributaria previstas en el literal c) del artículo 79 del Código Orgánico Tributario y ordinal 3º del artículo 108 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en lo que respecta a los reparos formulados, derivados de la falta de

retención de los impuestos correspondientes, cuando dichos reparos se originaron en la diferencia de criterio en cuanto a la naturaleza de los honorarios profesionales no mercantiles y en la apreciación que hizo la fiscalización del "abono en cuenta", en cuyo caso no se debe originar multa alguna porque en tales casos favorece a la contribuyente la eximente de error de derecho excusable.

En cambio, tal eximente no se aplica al reparo efectuado a la "ganancia en cambio realizada por venta" (Bs. 65.371.105,00), la cual no fue declarada por la contribuyente. En virtud de ello, los reparos que tienen que ver con la omisión de ingresos; así como los confirmados en este fallo relativos a intereses sobre capitales tomados en préstamos (Bs. 11.325.255,94) y por gastos de exportación y transporte (Bs. 3.786.192,00), ambos formulados por falta de comprobación, sí deben dar lugar a la multa por contravención prevista en el artículo 98 del Código Orgánico Tributario, ajustada a los términos de esta decisión. Así se declara.

Procede ahora a esta Sala pronunciarse sobre la graduación de la multa declarada procedente sobre estos últimos reparos, a la luz de las circunstancias atenuantes y agravantes existentes.

Las primeras están sustentadas sobre las previsiones de los numerales 3 y 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario y los ordinales 2º y 3º del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1968, aplicable al caso *sub júdice* por razón del tiempo. Ellas tienen que ver con la presentación o declaración espontánea para regularizar el crédito tributario y la no violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquel en que se cometió la infracción.

A este respecto, observa la Sala de las actas procesales que, a la contribuyente le favorece como atenuante la declaración espontánea de su renta gravable, pero al mismo tiempo sobre ella pesa la circunstancia agravante de reincidencia, prevista en el numeral 1 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario.

Pues bien, en razón de que existen en el caso de autos circunstancias atenuantes y agravantes, esta Sala revoca la decisión del sentenciador y confirma la graduación de la multa en su término medio, es decir, en un 105%, pero sólo respecto a los reparos formulados por omisión de ingresos (Bs. 65.371.105,oo) y por gastos no deducibles en concepto de intereses de capitales tomados en préstamos (Bs. 11.325.255,94) y por gastos de exportación y transporte (Bs. 3.786.192,00), que fueron confirmados por esta sentencia y a los cuales no se aplica la exención de responsabilidad tributaria por error de derecho. En consecuencia, la multa aplicable a la contribuyente en razón de los reparos confirmados, debe ser recalculada por la Contraloría considerando los términos de esta sentencia. Así se declara.

IV
DECISION

Por las razones que anteceden, el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, administrando justicia, en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara PARCIALMENTE CON LUGAR las apelaciones interpuestas tanto por la representante de la Contraloría General de la República, como por la contribuyente, contra la sentencia definitiva No. 514, dictada el 13 de agosto de 1996 por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, la cual se revoca parcialmente.

En consecuencia, se declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil SURAL C.A., contra la Resolución signada Nº DGSJ-3-1-125 de fecha 17 de noviembre de 1992, expedida por la Dirección de Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República, confirmatoria del Reparo Nº DGAC-4-3-2-031 del 13 de julio de 1990, formulado a su cargo en concepto de impuesto sobre la renta, para el ejercicio fiscal comprendido entre el 01 de octubre de 1986 y el 30 de septiembre de 1987, por la cantidad de **Bs. 136.946.384,77**.

En razón de ello:

1. Se confirma la decisión del a quo en lo relativo a la competencia del órgano contralor para formular reparos e imponer sanciones a los contribuyentes fiscales.
2. Se confirma la decisión de la recurrida en cuanto a la disminución en los ingresos brutos por "la pérdida en cambio declarada y no realizada" por Bs. 2.698.876,77; y se revoca respecto al incremento de estos mismos ingresos por la "ganancia en cambio declarada y no realizada" por Bs. 21.771.408,15.
3. Se revoca la decisión recurrida en cuanto a la ganancia en cambio realizada y no declarada por Bs. 65.371.105,00; y por tanto se confirma el reparo.
4. Se confirma la sentencia por lo que respecta al rechazo de la deducción por gastos de reparaciones ordinarias (Bs. 15.599.618,00); servicios por asesoría técnica (Bs. 32.083.072,00) y por instalación de sistemas (Bs. 7.500.000,00), los cuales en consecuencia, se declaran no deducibles por falta de retención, en virtud de haberlas acreditado a la cuenta de sus respectivos acreedores;
5. Se revoca parcialmente el fallo del *a quo* en lo atinente a la deducción por intereses de capitales tomados en préstamos, al confirmarse el reparo por lo que respecta a los intereses causados a favor del Chemical Bank por la cantidad de Bs. 11.325.255,94, por falta de comprobación; así como revocarse el reparo la

cantidad restante a dicha institución financiera por Bs. 10.122.372,73 por estar exonerados de impuestos; y confirmarse los intereses a las sociedades mercantiles Manufacturers Hanover Overseas por Bs. 7.030.477,81 y Southwire Company por Bs. 3.200.822,67, por tratarse de intereses no exonerados, a los cuales debía practicarse la respectiva retención.

6. Se confirman los reparos formulados a las deducciones por gastos de exportación y transporte (Bs. 3.786.192,00), por falta de comprobación y sobre los cuales la recurrida no se pronunció;
7. Se confirma la multa por contravención que resulte de calcular el nuevo impuesto sobre la base de los reparos declarados con lugar en la sentencia de esta Sala.
8. Se revoca el fallo recurrido respecto a la graduación de la sanción, ya que se establece en un 105% del impuesto adicional calculado, por la existencia simultánea la circunstancia atenuante y de la agravante analizadas.

Se ordena a la Contraloría General de la República hacer los ajustes necesarios a los reparos aquí impugnados, conforme a los términos del presente fallo y, a su vez, ordenar la liquidación respectiva a la Administración Activa.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los nueve (09) días del mes de enero de dos mil tres. Años 192º de la Independencia y 143º de la Federación.

El Presidente Ponente

LEVIS IGNACIO ZERPA

El Vicepresidente,

HADEL MOSTAFÁ PAOLINI

Magistrada,

YOLANDA JAIMES GUERRERO

La Secretaria,

ANAÍS MEJÍA CALZADILLA

Exp. Nº 2000-0712
LIZ/gr
En catorce (14) de enero del año dos mil tres, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el Nº 00025.