

La deducción de las pérdidas por deudas incobrables contra PDVSA y las empresas mixtas

Juan C. CASTILLO CARVAJAL*

Resumen: La Ley de Impuesto sobre la Renta admite la deducción de las cuentas incobrables a los fines de la obtención del enriquecimiento neto del contribuyente. Lo anterior tiene particular relevancia pues de no admitirse esta deducción, se estaría gravando al contribuyente por un enriquecimiento ficticio. En este sentido, el objetivo de este ensayo es examinar la deducción de las cuentas de cobro dudoso contra PDVSA y las empresas mixtas y, en particular, rebatir la falacia según la cual República y las empresas del Estado no pueden considerarse

* Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela, con especialización en Derecho Tributario de la de la misma universidad. LLM en Impuestos Internacionales, University of Florida. Programa de Introducción al Sistema Legal de los Estados Unidos, Georgetown University, EE.UU. Galardonado con la beca Fulbright otorgada por el Departamento de Estado de los Estados Unidos. Profesor de Finanzas Públicas por concurso de oposición en la Escuela de Derecho de la Universidad Central de Venezuela. Expresidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Socio de Mendoza, Palacios, Acedo, Borjas, Páez Pumar & Cía.

insolventes y, en consecuencia, las acreencias insatisfechas no podrían considerarse incobrables.

Palabras clave: Deducción, cuentas incobrables, cuentas de cobro dudoso, insolvencia, PDVSA, empresas mixtas.

Abstract: *The Income Tax Law sets forth the deduction of uncollectible accounts to determine the net income of the taxpayer. The foregoing is particularly relevant when considering the fact that, if this deduction is not accepted, the taxpayer would pay for a fictitious income. The objective of this essay is to examine the deduction of doubtful accounts against PDVSA and the joint ventures and, in particular, to refute the fallacy according to which the Republic and state companies cannot be considered insolvent and, consequently, non-paid debts could not be considered deductible.*

Keywords: *Deduction, uncollectible accounts, doubtful accounts, insolvency, PDVSA, joint ventures.*

Sumario:

I. INTRODUCCIÓN. II. DESARROLLO: 1. *Presupuestos para la deducción de las cuentas incobrables.* 2. *Deducción de las acreencias de cobro dudoso contra PDVSA y las empresas mixtas.* III. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN

La Ley de Impuesto sobre la Renta¹ (“LISLR”) consagra un mecanismo garantista para representar la verdadera capacidad contributiva de los obligados al pago de este impuesto: la deducción de las llamadas cuentas incobrables. Las deudas

¹ Publicada en Gaceta Oficial No. 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

incobrables son créditos vencidos cuyas gestiones de cobranza han resultado infructuosas y respecto de los cuales existen pocas probabilidades de que el deudor cumpla con dichas obligaciones. En términos generales, las deudas incobrables son acreencias exigibles cuya pago se estima improbable por la situación financiera del deudor (p.e. quiebra), por la pérdida del negocio o explotación (p.e. expropiación) o por razones materiales (p.e. destrucción de la fuente de la riqueza), entre otras razones. En muchos casos, estas deudas tienen un alto grado de antigüedad lo que justificaría su calificación como partidas incobrables.

En este sentido, la ausencia de un ingreso efectivo de dinero u otro activo para satisfacer la acreencia provoca un decremento patrimonial para el acreedor. Tal como indicamos, la LISLR admite la deducción de las pérdidas derivadas de deudas consideradas incobrables a los fines de la obtención del enriquecimiento neto del contribuyente. Esta imputación resulta plenamente justificada pues de no reconocerse dicha pérdida se estaría gravando al contribuyente por un enriquecimiento ficticio. Es importante destacar que los ingresos se consideran fiscalmente disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen² (salvo las excepciones previstas en la LISLR) independientemente de que el contribuyente hubiera recibido el importe correspondiente. En consecuencia, el contribuyente pagará ISLR por aquellos ingresos simplemente causados o facturados, aunque no estén cobrados. La disponibilidad del ingreso desde que se realizan las operaciones que los producen se justificaría en la medida que el cobro se verifique una oportunidad próxima al reconocimiento fiscal del ingreso. Cuando esta contemporaneidad no ocurre, resulta necesario instrumentar un mecanismo para revertir o anular el efecto en materia del ISLR de un ingreso no cobrado.

Así, el objetivo de este ensayo es examinar la deducción de las cuentas de cobro dudoso contra la PDVSA y las empresas

² Artículo 5 de la LISLR.

mixtas. Y es en este punto donde nos enfrentamos la falacia que queremos rebatir: la República y las empresas del Estado no pueden considerarse insolventes y, en consecuencia, las acreencias insatisfechas no podrían considerarse incobrables. En nuestro criterio, este razonamiento resulta equivocado pues independientemente de que se considere o no que la República y las empresas del Estado no puedan reputarse como insolventes, desde la dogmática constitucional tributaria -en particular bajo el tamiz del principio de la capacidad contributiva- un ingreso no cobrado contra la República podría juzgarse como incobrable e imputarse como una pérdida fiscal a los fines de la determinación del enriquecimiento neto del ISLR en la medida que el transcurso del tiempo y la ausencia de respuesta ante las interpelaciones hagan presumir en forma razonable que no es posible anticipar el pago de la obligación vencida.

II. DESARROLLO

1. *Presupuestos para la deducción de las cuentas incobrables*

La LISLR admite la deducción de las cuentas incobrables a los fines de la obtención del enriquecimiento neto del contribuyente. En este sentido, la doctrina ha señalado que la deuda incobrable es el crédito que no es posible hacer efectivo por insolvencia del deudor y de sus fiadores, si los hubiere, o por cualquier otra causa que lo haga considerar como perdido comercialmente, así como cuando resulte más dispendioso hacerlo efectivo que cancelarlo.³ Ahora bien, la LISLR sujeta la deducción por deudas incobrables a que *concurran* determinados requisitos o condiciones. Así, el numeral 8 del artículo 27 de la LISLR dispone que:

“Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario,

³ TINOCO, Pedro, *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta*, Editorial Ávila Gráfica, Caracas, 1950, p. 149.

deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento:

(Omissis)

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

a) Que las deudas provengan de operaciones propias del negocio.

b) Que su monto se haya tomado en cuenta para computar la renta bruta declarada (...).

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

Examinaremos a continuación, los requisitos para la procedencia de la deducción.

(i) *Que las deudas provengan de operaciones propias del negocio:* significa que las deudas se hayan originado en virtud de una actividad regular, normal, comprendida dentro del objeto social del contribuyente. En relación con este presupuesto, destacamos que la base imponible del ISLR está constituido por la universalidad de los incrementos patrimoniales.⁴ En consecuencia, la limitación de la deducción de las cuentas de cobro respecto de los ingresos habituales u ordinarios resultaría contradictorio y asimétrico respecto del régimen de imposición de la totalidad de los enriquecimientos que obtenga un contribuyente. De manera que, si la imposición a la renta grava ingresos ordinarios y extraordinarios, el reconocimiento de la pérdida por incobrabilidad debería

⁴ Artículo 4 de la LISLR.

comprender incluso aquellos ingresos que tengan un carácter accidental.⁵

- (ii) *Que el monto de la deuda incobrable se haya tomado en cuenta para computar la renta bruta declarada:* es decir, se requiere que la acreencia generadora del ingreso gravable se hubiera registrado como un débito en la cuenta “cuentas por cobrar” y un abono en la cuenta de “ingresos”.
- (iii) *Que la cuenta considerada incobrable se haya descargado en el año gravable, en razón de insolvencia del deudor y de sus fiadores o porque su monto no justifique los gastos de cobranza:* tal como mencionamos previamente, se requiere que se haya abonado o acreditado la cuenta de activo (cuentas por cobrar), con cargo a la provisión o la reserva destinada al efecto, o directamente la cuenta de ganancias y pérdidas. Es importante destacar que la deducción fiscal por concepto de la pérdida en estudio, procede solamente cuando se haya castigado efectivamente la cuenta por cobrar de acuerdo con los requisitos establecidos en la Ley. Ahora bien, para que proceda este registro o “castigo” debe verificarse alguno de estos supuestos: (i) Que el deudor o sus fiadores, si los tuviese, resultasen insolventes, o bien, (ii) Que el monto de la deuda no justifique los gastos de cobranza.

⁵ En este sentido, la doctrina ha sostenido que: “Somos de la opinión que esta regla, debe necesariamente admitir otras rentas (...). Es decir, si fuera el caso que se tratara de una cuenta por cobrar de una actividad que no es habitual o propia del negocio, por ejemplo un préstamo, pero la misma es real y tiene elementos de comercialidad (intereses, garantías, etc.), se puede afirmar que también procedería la deducción, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos.” KORODY, Juan, “Las pérdidas en el Impuesto sobre la Renta venezolano: Una revisión pragmática a la luz de los principios constitucionales de la tributación”, trabajo publicado en el *Memorial de las XII Jornadas de Derecho Tributario, 70 años del Impuesto sobre la Renta, Tomo II, AVDT, Caracas, 2013, p. 526.*

La insolvencia del deudor o los fiadores es una cuestión de hecho que debe ser demostrada por el contribuyente que quiera beneficiarse de la deducción. En tal sentido, esta incapacidad económica no comporta necesariamente el estado de quiebra o cesación de pagos del obligado, sino el incumplimiento del pago ante el apremio del acreedor. Es decir que, se requiere probar que una vez compelido al pago, el deudor no cumplió con su obligación. En este sentido, la jurisprudencia ha establecido que el contribuyente debe demostrar *las gestiones de cobro* llevadas a cabo para procurar la satisfacción del crédito, siendo medios de prueba de la gestión de cobranza extrajudicial las cartas, correos electrónicos, gestiones de cobro y notificaciones judiciales debidamente enviadas por el contribuyente o sus abogados, con acuse de recibo por parte del deudor. Por otra parte, resultarían pruebas de la *cobranza judicial* las copias de las demandas, reclamaciones de naturaleza jurisdiccional y sentencias declarativas de los estados de atraso, quiebra o cesación de pagos.

En relación con la insolvencia de los deudores y/o fiadores, el Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta estableció respecto de la insolvencia como requisito para la deducibilidad de las cuentas incobrables, que:

“¿Cuándo ha de tenerse por incobrable una deuda a los efectos del impuesto sobre la renta? El calificativo de incobrable, en su acepción amplia, corresponde a la cobranza imposible por prescripción, insolvencia total del deudor, existencia de crédito privilegiado que absorba el patrimonio del obligado, pérdida del documento crediticio, etc. También se dice de los cobros dudosos, sobre todo por insolvencia o por la cuantía de los gastos previsibles para la reclamación, que lleva a desistir de la exigencia de la deuda. El crédito incobrable es aquel que por insolvencia del deudor o imposibilidad de ejercer las acciones que lo amparaban, resulta jurídica o racionalmente de imposible cobro. La insolvencia, bien del deudor o de los fiadores, implica imposibilidad por parte de ellos de dar

cumplimiento a una obligación por falta de medios, incapacidad para pagar una deuda.

La insolvencia del deudor o de sus fiadores implica la incapacidad de éstos de pagar, pero tal incapacidad debe ser demostrada por el contribuyente que aspire a la deducción mediante la comprobación de las gestiones efectuadas, judicial o extrajudicialmente, para hacer efectivo el crédito, resultaron infructuosas; o que deudor y fiadores fueron declarados en quiebra o solicitaron el estado de atraso o de liquidación amigable de sus negocios, si son comerciantes, o que cedieron sus bienes si no lo son (arts. 898 y 914 del Código de Comercio y 1.934 del Código Civil).

Como medios de pruebas de las gestiones extrajudiciales se usan las cartas y telegramas enviados al deudor por el mismo contribuyente o sus abogados, siempre que haya constancia del envío y la recepción por el destinatario; las pruebas de las gestiones Judiciales o de las declaratorias de quiebra, estado de atraso, cesación de pagos o cesión de bienes, las constituyen las copias certificadas extraídas de los expedientes Judiciales respectivos.”⁶

Se desprende de la anterior transcripción que los contribuyentes a los efectos de deducir las pérdidas derivadas de deudas incobrables deben demostrar la insolvencia del deudor o de sus fiadores. Precisamente, la falta de capacidad de pago de los deudores se prueba con las gestiones de cobro efectuadas. De no existir estos elementos de prueba, la deducción resultaría improcedente.

2. Deducción de las acreencias de cobro dudoso contra PDVSA y las empresas mixtas

Desde un punto jurisprudencial se ha considerado que el Estado y los entes descentralizados funcionalmente creados por el Estado para el mejor cumplimiento de sus fines -que

⁶ Sentencia No. 581 de fecha 28 de marzo de 1974.

comprende a PDVSA y las empresas mixtas- no podrían reputarse como *insolventes*. En consecuencia, el contribuyente no podría considerar como incobrables las acreencias contra PDVSA y las empresas mixtas a los fines de gozar de la deducción prevista en la LISLR.

La insolvencia atiende a la carencia de medios económicos suficientes para el pago de las obligaciones. En materia mercantil, la cesación de pagos del comerciante derivada de la ausencia de recursos para cumplir con las obligaciones podría llevar a la declaratoria de quiebra. La anterior aseveración resulta relevante a pues si PDVSA o las empresas mixtas no pueden ser declaradas en quiebra, tampoco podría reputarse insolventes, a los fines de la deducción de las cuentas de cobro dudoso.

Así las cosas, el Código de Comercio excluye de su ámbito de aplicación al Estado. Cabe destacar que la Constitución reservó al Estado por razones de conveniencia nacional la gestión de la actividad petrolera,⁷ la cual puede ejercer tales actividades directamente o por medio de entes de su propiedad, lo que implica que los instrumentos o vehículos jurídicos para realizar dicha actividad participen del concepto de Estado. En consecuencia, PDVSA y las empresas mixtas quedarían excluidas de la aplicación del instituto de la quiebra al integrarse al concepto de Estado en los términos previstos en el Código de Comercio y, con ello, de considerarse insolventes respecto de sus obligaciones.

En efecto, el artículo 7 del Código de Comercio impide a la Nación, los Estados, el Distrito Federal, los Distritos y los Municipios adquirir el carácter de comerciantes, -aunque pueden ejecutar actos de comercio-. De manera que, si la República y las empresas del Estado no tienen el carácter de comerciantes,

⁷ Dispone el artículo 302 de la Constitución Nacional lo siguiente: “El Estado se reserva, mediante la ley orgánica respectiva, y por razones de conveniencia nacional, la actividad petrolera y otras industrias, explotaciones, servicios y bienes de interés público y de carácter estratégico.”

estos entes no podrían ser declarados en estado de quiebra. Cabe destacar que, el hecho de que el Estado pueda optar entre ejercer las actividades petroleras reservadas por su propia cuenta o por medio de entes creados por él y de su exclusiva propiedad, no podría desconocer que estos entes, en el fondo, son el Estado mismo revestido de una forma peculiar para llevar a cabo las actividades reservadas.⁸ En este sentido, PDVSA no es otra cosa que un agente de la República en la gestión del negocio petrolero, PDVSA y la República se confunden en materia petrolera. Para algunos PDVSA representa un *alter ego* de la República. Por otra parte, las empresas mixtas creadas para la explotación de actividades primarias en materia de hidrocarburos líquidos califican como empresas del Estado bajo la figura de entes descentralizados funcionalmente.

Atendiendo a la precitada identidad, la doctrina ha sostenido que, si se admitiera que estos entes pueden ser declarados en quiebra, se estaría admitiendo en alguna forma que el Estado puede quebrar parcialmente.⁹ Cabe destacar que se considera un dogma la imposibilidad de que un Estado puede considerarse en quiebra. Es famosa la frase de Walter Wriston, ex presidente de Citibank, de que los países no van a la quiebra.

Por otra parte, un importante sector de la doctrina administrativa nacional igualmente estima que las sociedades poseídas por el Estado no pueden ser declaradas en quiebra, ya que el carácter público de las empresas conllevaría una excepción en esta materia de quiebra a la aplicación del Derecho Privado.¹⁰ En el Derecho Comparado, se admite igualmente que otro de los privilegios y potestades públicas de que gozan las empresas del Estado, versa sobre su exclusión de todo proceso

⁸ MUCI-ABRAHAM, José, "¿Son aplicables a Petróleos de Venezuela, S.A. y sus empresas filiales, las disposiciones del Código de Comercio relativas a la quiebra?", *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas* No. 79, Universidad Central de Venezuela, p. 131.

⁹ MUCI-ABRAHAM, José, *ob. cit.*, p. 131.

¹⁰ Véase, RIVERO, Jean, *Derecho Administrativo*, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1984, p. 528.

concurstal o de quiebra.¹¹ Este principio ha sido acogido por otras legislaciones como la francesa e italiana.¹²

De manera que, la cesación de pagos de una empresa del Estado no origina la quiebra del ente (pues la quiebra conduce a la terminación definitiva de las actividades de la sociedad mercantil). En consecuencia, PDVSA y/o las empresas mixtas no podrían ser declaradas en quiebra y, por ello, resultaría contradictorio a este postulado considerar que existe un riesgo de que las obligaciones contraídas sean incumplidas en forma absoluta y definitiva.

En este sentido, la jurisprudencia venezolana ha entendido que el Estado no puede considerarse nunca insolvente, por lo que, no podrían estimarse como créditos dudosos o incobrables las deudas del Estado y de los entes descentralizados funcionalmente. Así, la jurisprudencia ha sostenido que:

“El accidente de la insolvencia no es aceptable cuando el deudor es el Estado o alguno de sus entes descentralizados, debido a que ontológicamente es imposible admitir en ellos tal situación, por esta causa ninguna cuenta a cargo del Estado u otro deudor que participe de los atributos de éste podrá cancelarse por incobrable, pues el requisito de la insolvencia será siempre de imposible cumplimiento.”¹³

En un fallo de instancia, el Tribunal sostuvo igualmente la improcedencia de la deducción de la cuenta incobrable contra la República en los siguientes términos:

“(...) las deudas las cuales reputó la contribuyente como incobrables, se refieren a deudas de diversas universidades nacionales, es decir, forman parte del Estado,

¹¹ DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo Económico, Tomo I*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1983, p. 286.

¹² DROMI, Roberto, *ob. cit.*, p. 286.

¹³ Sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia de fecha 24 de enero de 1995, en el caso Banco Unión, C.A.

en relación a esto, no es admisible la deducción de las pérdidas por cuentas incobrables cuando el deudor sea el Estado o alguna persona de derecho público, por cuanto no se puede concebir la insolvencia de estas personas jurídicas.”¹⁴

Así las cosas, independientemente de que no se pueda considerar insolvente a PDVSA y a las empresas mixtas, la deducción por incobrabilidad debería considerarse procedente a los fines de la determinación del enriquecimiento neto del contribuyente, atendiendo a las siguientes razones:

- (i) *En materia tributaria debe privilegiarse la aplicación del principio constitucional de la capacidad contributiva respecto de criterios o dogmas no tributarios*

En nuestro criterio, la discusión sobre la insolvencia del Estado no puede desconocer la aplicación del principio constitucional de la *capacidad contributiva* que impone el pago de los tributos de acuerdo con su auténtica capacidad económica de los obligados y no considerando una aptitud económica ficticia o inexistente, en este caso, derivada de un ingreso no cobrado.

Así pues, el denominado principio de capacidad contributiva¹⁵ que preside y abarca todo el sistema tributario venezolano, se erige como el más valioso soporte de la equidad en la distribución de la carga y de la presión tributaria. En el caso específico de la cuantificación del ISLR sin considerar el cobro efectivo de una acreencia implicaría representar una capacidad contributiva inexistente o falsa contradiciendo el precitado

¹⁴ Sentencia del Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, de fecha 26 de junio de 2013, en el caso Merck, C.A.

¹⁵ En nuestro marco constitucional, este principio encuentra expresa consagración en el artículo 316 que establece lo siguiente: “*El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de tributos.*”

mandato constitucional. En efecto, el principio de la capacidad contributiva o económica presupone la verificación de hechos reales y bases imponibles reales, subsumibles en los supuestos normativos que tipifican los tributos, razón por la cual, gravar riquezas o capacidades productivas inexistentes constituye una hipótesis inadmisibles que vulnera este cardinal principio orientador de la tributación.¹⁶

De manera que, aunque no pudiera considerarse *insolventes* a PDVSA y las empresas mixtas conforme a los criterios expuestos previamente, resulta fuera de cualquier controversia los siguientes hechos:

- (i) Que producto de situaciones coyunturales,¹⁷ PDVSA y las empresas mixtas mantienen un retraso significativo respecto del pago de los bienes y servicios adquiridos, deudas que en algunos casos tienen años vencidas.
- (ii) No existe un plan o programa de pagos parciales de las deudas vencidas y
- (iii) La situación de falta de pago comprende a un universo importante de proveedores, de modo que se trata de una situación de iliquidez estructural y continuada de PDVSA y las empresas mixtas.

En consecuencia, de no admitirse la deducción por incobrabilidad se estaría gravando a los contribuyentes respecto de ingresos que no se incorporaron *efectivamente* en su patrimonio, resultando en meros ingresos nominales derivados de la emisión de las facturas comerciales. Esta situación resultaría violatoria de principio constitucional de la capacidad contributiva.

¹⁶ RUAN, Gabriel, "Las Garantías tributarias de fondo o principios sustantivos de la tributación en la Constitución de 1999," trabajo publicado en el libro *La Tributación en la Constitución de 1999*, Caracas, 2001, p. 89.

¹⁷ Entre las que podemos mencionar: disminución de los precios petroleros, cambios en la gerencia de las compañías, sanciones económicas impuestas a la República por EE.UU y la Unión Europea.

Por otra parte, la deducción de estas cuentas no prejuzga sobre la situación financiera de PDVSA y las empresas mixtas y la posibilidad de que estos entes extingan en el futuro aquellas obligaciones imputadas a título de pérdidas. En efecto, el pago total o parcial de una acreencia considerada como inco-brable en un ejercicio anterior, implica que la contraprestación recibida se considerará como un ingreso del ejercicio cuando tenga lugar dicho pago. En efecto, el artículo 34 del Reglamento de la LISLR¹⁸ dispone que: *“Constituye ingreso del ejercicio gravable el monto de las deudas recuperadas en el mismo, que hayan sido deducidas como pérdidas en ejercicios anteriores.”*

- (ii) *En materia tributaria priva la aplicación del principio de la realidad económica para analizar las implicaciones de las situaciones gravadas*

La relación jurídico-tributaria posee un eminente contenido económico, con lo cual, la Administración Tributaria debe perseguir la real y verdadera capacidad contributiva a los fines de ejercer su poder de exacción. En consecuencia, la naturaleza económica de las relaciones tributarias impone al operador tributario examinarlas todas desde esta ineludible perspectiva.

Por ello, es necesario destacar que el poder calificante de la Administración y los Jueces tributarios,¹⁹ que de una parte permite el desconocimiento de formas jurídicas cuyo abuso tiene como finalidad la disminución ilegítima de ingresos al Fisco, debe tener presente la importancia de conocer el fin

¹⁸ Publicado en la Gaceta Oficial No. 5.662 Extraordinario de fecha 24 de septiembre de 2003.

¹⁹ Esa potestad se encuentra consagrada en el segundo aparte del artículo 16 del Código Orgánico Tributario vigente, en los siguientes términos: *“Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias”.*

económico y financiero de las operaciones, con el objeto de desprender la real verificación de utilidades o pérdidas, a los efectos de su imputación en la base imponible del impuesto. De esta manera, lo anterior no puede entenderse como una herramienta de la Administración Tributaria, sino como un método que permita descubrir la verdad fiscal de un determinado contribuyente.

En otras palabras, así como el fondo debe privar sobre la forma a favor del Fisco, igualmente debe hacerlo hacia el contribuyente, precisamente para que se alcance la verdadera (y no la aparente) capacidad económica de éste. De allí que el propio Código Orgánico Tributario exige que la interpretación de las normas tributarias se realice "(...) con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su significación económica (...)." ²⁰ Esto significa que en la determinación del ISLR no podría ignorarse u obviarse una circunstancia indiscutible: el no pago de las facturas. Lo contrario sería admitir una situación de irrealidad o falsedad en relación con la auténtica situación fiscal de los acreedores.

De manera que, el requisito de la insolvencia del deudor respecto de PDVSA y las empresas mixtas debe ser examinado no solo desde una perspectiva patrimonial, esto es, que sus pasivos superen a sus activos, sino examinando la situación financiera actual en la que se encuentra estas empresas en la cual no pueden satisfacer a sus acreedores compelidos al pago. En este sentido, estimamos que este incumplimiento afecta patrimonialmente a los contribuyentes y el remedio impositivo consiste necesariamente en la admisión de la pérdida sea que se trate de una empresa pública o privada.

(iii) *PDVSA y las empresas mixtas se encuentran sometidas mayoritariamente al Derecho Privado. A la luz de estas normas, estas sociedades han incurrido en incumplimientos en el pago de sus obligaciones que afectan patrimonialmente a los contribuyentes y que justificarían la*

²⁰ Artículo 5 del Código Orgánico Tributario.

imputación de la pérdida por la falta de pago de las facturas independientemente de que estos entes no puedan ser declaradas en quiebra

PDVSA y/o las empresas mixtas constituyen personas estatales con forma jurídica de derecho privado, lo que implica que el régimen jurídico aplicable a las mismas sea un régimen mixto, tanto de derecho público como de derecho privado, *aun cuando sea preponderantemente de derecho privado*. De manera que, aunque se estime que estas sociedades no pueden ser declaradas en quiebra, esta circunstancia no exime a estas sociedades de cumplir sus obligaciones tal como fueron contraídas, ni las libera de responsabilidad por los daños y perjuicios causados por sus incumplimientos. Por lo tanto, el retraso incurrido en el pago de las facturas justificaría la imputación de la pérdida y esta deducción no implica una situación de quiebra de PDVSA y/o las empresas mixtas.

Desde el punto de vista de la organización pública, la Ley de Orgánica de Administración Pública²¹ (“LOAP”) señala que los titulares de la potestad administrativa podrán crear *entes descentralizados funcionalmente* para el mejor cumplimiento de los fines del Estado. En este sentido, el artículo 29 de la LOAP establece que estos entes descentralizados funcionalmente podrán ser constituidos con forma de derecho privado, estarán conformados por las personas jurídicas constituidas de acuerdo a las normas del derecho privado y podrán adoptar o no la forma empresarial de acuerdo a los fines y objetivos para los cuales fueron creados. Por otra parte, la LOAP contiene una definición de *empresas del Estado* como una categoría de la figura de los *entes descentralizados funcionalmente*.²² Tanto PDVSA

²¹ Publicado en la Gaceta Extraordinaria No. 6.147 del 17 de noviembre de 2014.

²² El Artículo 103 de la LOAP dispone que: “Las Empresas del Estado son personas jurídicas de derecho público constituidas de acuerdo a las normas de derecho privado, en las cuales la República, los estados, los distritos metropolitanos y los municipios, o alguno de los entes descentralizados funcionalmente

y las empresas mixtas califican como *empresas del Estado*. En este sentido, la LOAP establece que las empresas del Estado se regirán por la *legislación ordinaria*.

Este sometimiento de PDVSA y las empresas mixtas a la legislación ordinaria implica que estas sociedades deben cumplir sus obligaciones tal como fueron contraídas y resultarían responsables en caso de incumplimientos.²³ El retraso en el pago de las facturas representa un incumplimiento de las obligaciones y comporta la responsabilidad civil de las empresas deudoras. Este régimen en materia de obligaciones aplica en forma principal y directa a PDVSA y las empresas mixtas independientemente de que se estime que no puedan ser declaradas en quiebra o no.

Precisamente, la *demora prolongada* en el pago de las obligaciones constituiría la justificación para la imputación de la pérdida pues dicho incumplimiento habría afectado patrimonialmente los contribuyentes/acreedores. En este sentido, las pérdidas en general -y las derivadas de deudas incobrables en particular- no son otra cosa que la representación fiscal de un daño patrimonial sufrido por los contribuyentes. De manera que, si el hecho imponible del ISLR son los incrementos patrimoniales (resultados positivos), los decrementos patrimoniales (resultados negativos) deben forzosamente admitirse para la correcta cuantificación de la base de cálculo de este impuesto.

Cabe destacar que, la Sala Político-Administrativa reconoció la deducción de las cuentas incobrables contra PDVSA lo que significa un apartamiento de la negativa a admitir la deducción de las cuentas de cobro dudoso contra el Estado y las

a los que se refiere el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica, solos o conjuntamente, tengan una participación mayor al cincuenta por ciento del capital social."

²³ El artículo 1.264 del Código Civil establece lo siguiente: "*Las obligaciones deben cumplirse exactamente como han sido contraídas. El deudor es responsable de daños y perjuicios, en caso de contravención.*"

empresas del Estado. En este sentido, la Sala sostuvo lo siguiente:

“(...) se advierte que constan en el expediente judicial comunicaciones y facturas dirigidas por la empresa contribuyente a Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA), con relación al cobro de deudas de la sociedad de comercio Press Advertising, C.A., sin embargo, a juicio de esta Sala la sociedad mercantil recurrente a través de la referida experticia demostró las gestiones de cobro extrajudicial de sus acreencias, las cuales se encuentran soportadas con comprobantes que cumplen con los requisitos necesarios para que sean considerados como cuentas incobrables, y la imposibilidad de obtención de los montos reclamados por tal concepto (...), en la cuales se evidencia el envío y la recepción por la destinataria. Por tal motivo, se desestima el alegato de la apoderada judicial de la República referente al vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación del artículo 27, numeral 8, literal c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001 vigente para ese momento, por concepto de deducciones por deudas incobrables y, en consecuencia, se confirma el pronunciamiento del *a quo* referente a la nulidad del rechazo de la referida deducción. Así se declara.”²⁴

III. CONCLUSIONES

- (i) La LISLR admite la deducción de las cuentas incobrables a los fines de la obtención del enriquecimiento neto del contribuyente. Lo anterior tiene particular relevancia cuando se repara en el hecho de que, de no admitirse esta deducción, se estaría gravando al contribuyente por un enriquecimiento ficticio, inexistente, por una renta no efectivamente obtenida.

²⁴ Sentencia de la Sala Político-Administrativa de fecha 4 de abril de 2018, en el caso Press Advertising, C.A.

- (ii) Desde un punto jurisprudencial se ha considerado que el Estado y los entes descentralizados funcionalmente creados por el Estado para el mejor cumplimiento de sus fines -que comprende a PDVSA y las empresas mixtas- no podrían reputarse como *insolventes*. En consecuencia, el contribuyente no podría considerar como incobrables las acreencias contra PDVSA y las empresas mixtas a los fines de gozar de la deducción prevista en la LISLR.
- (iii) Sin menoscabo de lo expuesto, consideramos que independientemente de que se pueda considerar o no insolvente a PDVSA y a las empresas mixtas, la deducción por incobrabilidad debería considerarse procedente a los fines de la determinación del enriquecimiento neto del contribuyente, atendiendo a las siguientes razones: (i) En materia tributaria debe privilegiarse la aplicación del principio constitucional de la capacidad contributiva respecto de criterios o dogmas no tributarios; (ii) En materia tributaria priva la aplicación del principio de la realidad económica para analizar las implicaciones de las situaciones gravadas. Esto significa que en la determinación del ISLR no podría ignorarse u obviarse una circunstancia indiscutible: el no pago de las obligaciones. Lo contrario sería admitir una situación de irrealidad o falsedad en relación con la auténtica situación fiscal del contribuyente y (iii) PDVSA y las empresas mixtas se encuentran sometidas mayoritariamente al Derecho Privado. A la luz de estas normas, estas sociedades han incurrido en incumplimientos en el pago de sus obligaciones que afectan patrimonialmente a los acreedores y que justificarían la imputación de la pérdida por la falta de pago independientemente de que estos entes no puedan ser declaradas en quiebra.

BIBLIOGRAFÍA

DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo Económico*, Tomo I, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1983.

KORODY, Juan, "Las pérdidas en el Impuesto sobre la Renta venezolano: Una revisión pragmática a la luz de los principios constitucionales de la tributación", trabajo publicado en el *Memorial de las XII Jornadas de Derecho Tributario, 70 años del Impuesto sobre la Renta*, Tomo II, AVDT, Caracas, 2013.

MUCI-ABRAHAM, José, "¿Son aplicables a Petróleos de Venezuela, S.A. y sus empresas filiales, las disposiciones del Código de Comercio relativas a la quiebra?", *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas* No. 79, Universidad Central de Venezuela.

RIVERO, Jean, *Derecho Administrativo*, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1984.

RUAN, Gabriel, "Las Garantías tributarias de fondo o principios substantivos de la tributación en la Constitución de 1999", trabajo publicado en el libro *La Tributación en la Constitución de 1999*, Caracas, 2001.

TINOCO, Pedro, *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta*, Editorial Ávila Gráfica, Caracas, 1950.