

Magistrada Ponente: **MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL**
Exp. N° 2015-0560

Mediante Oficio N° 173/2015 de fecha 6 de mayo de 2015 (recibido el 22 del mismo mes y año), el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala el expediente N° AP41-U-2013-000331 (de su nomenclatura), contentivo de la apelación interpuesta el 20 de abril de 2015 por la abogada María Alejandra Vásquez Agüero (INPREABOGADO N° 129.896), actuando con el carácter de sustituta de la Procuraduría General de la República, tal como se evidencia de instrumento poder que riel a folio 68, de la pieza N° 3 del expediente judicial, contra la **sentencia definitiva N° 1.683 de fecha 30 de enero de 2015**, dictada por el Tribunal remitente, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 23 de julio de 2013 por la empresa **COLGATE PALMOLIVE, C.A.**, inscrita -según consta en autos- ante el Registro de Comercio llevado por el Juzgado Primero de Primera Instancia en lo Mercantil del Distrito Federal (hoy Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda) el 13 de julio de 1943, bajo el número 2.672.

El aludido recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos fue ejercido el 23 de julio de 2013, contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R-2013-087 de fecha 2 de mayo de 2013, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual se confirmaron las objeciones fiscales contenidas en el Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTI/CE/RC/DF/2011/ISLR/00636-12 del 17 de septiembre de 2012, para los períodos fiscales coincidentes con los años civiles 2009 y 2010, en materia de Impuesto Sobre La Renta por el monto total de dos millones doscientos sesenta y siete mil ciento sesenta y seis bolívares con once céntimos (Bs. 2.267.166,11).

El 6 de mayo de 2015, el Tribunal de primera instancia, oyó en ambos efectos la apelación y remitió a esta Máxima Instancia el expediente.

En fecha 27 de mayo de 2015 se dio cuenta en Sala, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia, previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se designó ponente a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

En fecha 18 de junio de 2015, la abogada Cheyla Jorkshire Fagundez Oropeza (INPREABOGADO N° 145.921), actuando con el carácter de sustituta de la Procuraduría General de la República, presentó escrito de fundamentación de la apelación ejercida.

Luego, en fecha 7 de julio de 2015, los abogados Fernando Fernández, Nel David Espina y Anabella Melamed (INPREABOGADO Nros. 13.168, 64.069 y 195.669, respectivamente), actuando como apoderados judiciales de la contribuyente, tal como se evidencia a los folios 129 al 132 la pieza 1 del expediente, consignaron escrito de contestación a los argumentos de la apelación de la representación fiscal.

El 8 de julio de 2015 la causa entró en estado de sentencia, de conformidad con lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

En fecha 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha.

El 24 de febrero de 2017, se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Revisadas las actas que integran el expediente, esta Sala pasa a decidir, conforme a las siguientes consideraciones:

I ANTECEDENTES

Mediante Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTI/CE/RC/DF/ 2011/ISLR/00636-12 del 17 de septiembre de 2012, notificada en igual fecha, la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), formuló reparo a la sociedad mercantil COLGATE PALMOLIVE, C.A. por la cantidad total de dos millones doscientos sesenta y siete mil ciento sesenta y seis bolívares con once céntimos (Bs. 2.267.166,11), para los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 2009 y 2010, en materia de Impuesto Sobre La Renta, por objeciones a las rebajas por nuevas inversiones al estar ajustadas sobre la variación del índice de precios al consumidor, ya que la contribuyente procedió a aplicar sobre los valores netos ajustados por inflación, el diez por ciento (10%) de la rebaja de impuesto concedida por concepto de nuevas inversiones, sin cumplir con las condiciones legales previstas en el artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, vigente *ratione temporis*.

En fecha 13 de noviembre de 2012, la contribuyente presentó escrito de descargos contra la aludida Acta de Reparación, alegando que la fiscal actuante incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho “*por errónea interpretación de los artículos 56, 4, 23, 32, 173, 176, 178 y 180, entre otros, de la LISLR vigente, para los ejercicios fiscalizados, al considerar que el valor de los activos fijos incluidos en las nuevas inversiones debía ser histórico, en lugar del valor ajustado por inflación*”.

Luego, mediante Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R-2013-087 de fecha 2 de mayo de 2013, la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), confirmó las objeciones fiscales formuladas en el Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTI/CE/RC/DF/2011/ISLR/00636-12 del 17 de septiembre de 2012, por los conceptos y montos que se discriminan a continuación:

“(…)

1.- Rebajas por nuevas inversiones no procedentes por estar ajustadas sobre la variación de índice de precios al consumidor. Ejercicios fiscales 2008, 2009 y 2010.

<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Monto confirmado Bs.</i>	<i>Monto revocado Bs.</i>
01/01/2008 al 31/12/2008	292.509,98	0,00
01/01/2009 al 31/12/2009	1.590.660,38	0,00
01/01/2010 al 31/12/2010	383.995,75	0,00

DETERMINACIÓN FISCAL

Ejercicio fiscal 2008

CONCEPTO	Monto Bs.
Total impuesto del ejercicio	57.745.939,30
Más rebaja objetada s/Resolución	292.509,98
Total impuesto s/Resolución	58.038.449,28
Menos: Compensación Créditos Fiscales s/Declaración N° 0990018331	72.255.039,00
Créditos Fiscales no compensados	(14.216.589,72)

Ejercicio fiscal 2009

CONCEPTO	Monto Bs.
Total impuesto del ejercicio	105.364.279,00
Más rebaja objetada s/Resolución	1.590.660,38
Total impuesto s/Resolución	106.954.939,38
Menos: Compensación Créditos Fiscales s/Declaración N° 1090575816	16.980.419,00
Impuesto pagado s/Declaración N° 1090575816	88.383.860,00
Menos impuesto compensado 3era porción Estimada 2009 impropcedente	292.509,98
Total pago procedente s/Resolución Estimada 2009	88.091.350,02
Diferencia de impuesto a pagar	1.883.170,36

Ejercicio fiscal 2010

CONCEPTO	Monto Bs.
Total impuesto del ejercicio	77.984.397,46
Más rebaja objetada s/Resolución	383.995,75
Total impuesto s/Resolución	78.368.393,21
Menos: Compensación Créditos Fiscales s/Declaración N° 11906446413	42.554.072,63
Impuesto pagado s/Declaración N° 1090575816	35.430.324,83
Diferencia de impuesto a pagar	383.995,75

SANCIÓN E INTERESES MORATORIOS

(...)

Ejercicio fiscal	Impuesto determinado Bs.	Multa 112,5% Bs.	Valor UT momento de comisión del ilícito	Conversión multa en UT ilícito	Valor de UT momento del pago	Sanción artículo 94 COT Bs.

2009	1.883.170,36	2.118.566,66	55,00	38.519,39	107,00	4.121.575,13
2010	383.995,75	431.995,22	65,00	6.646,08	107,00	711.130,58

(...)

En consecuencia, expídase al sujeto pasivo **Colgate Palmolive, C.A.** planilla de liquidación por los conceptos y montos que se mencionan a continuación:

Ejercicio Fiscal	Impuesto	Multa	Intereses
2009	1.883.170,00	4.121.575,00	1.342.739,00
2010	383.996,00	711.131,00	179.368,00,00 (sic)

(...)"

Por disconformidad con el referido acto, la representación judicial de la contribuyente interpuso ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios, recurso contencioso tributario conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, en fecha 23 de julio de 2013, en el que alegó el vicio de falso supuesto de derecho “*por errónea interpretación de los artículos 56, 4, 23, 32, 173, 176, 178 y 180, entre otros, de la LISLR*” por cuanto, a su entender, “*el valor de los activos fijos que debe tomarse en consideración para el cálculo de la rebaja por nuevas inversiones debe ser el valor ajustado por inflación y no el costo histórico como erróneamente señala la Administración Tributaria en la Resolución*”.

Con respecto a los intereses moratorios determinados por el órgano exactor, denunció el apoderado en juicio de la recurrente su improcedencia “*en razón de su naturaleza accesoria a la obligación principal*”.

Asimismo, invocó la eximente de responsabilidad penal tributaria por error de derecho excusable establecida en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, ya que a su juicio “*es claro que COLGATE tuvo suficientes motivos jurídicos para interpretar que el valor de los activos fijos a efectos de la disposición contenida en el artículo 56 de la LISR (sic) es el costo de los activos ajustado por inflación*”.

Requirió que “*se desaplique en el caso concreto el párrafo segundo del artículo 94 del COT, que establece la reexpresión de la sanción impuesta a [su] representada en la Resolución, pues dicha norma legal (...) es violatoria de los principios de no retroactividad de la ley y de no confiscatoriedad contenidos en los artículos 24 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*”. (Agregado de la Sala).

Con respecto a la solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, indicó la representación en juicio de la sociedad de comercio recurrente, que “*la verificación de la presunción de buen derecho (fumus bonis iuris constitucional) se desprende del vicio de falso supuesto de derecho en que incurre la Administración Tributaria en la Resolución por errónea interpretación del artículo 56 de la LISR y las normas que establecen el carácter integral del sistema de ajuste por inflación*”. (Sic).

Por otra parte, expuso que “*en el caso bajo análisis se verifica el extremo del periculum in mora, vista la dificultad de obtener reintegros oportunos de montos pagados indebidamente si se acuerda la nulidad de un acto administrativo que fue ejecutado durante la sustanciación del Recurso Contencioso Tributario (...). A ello debe adicionársele la pretensión de la Administración Tributaria de actualizar las multas con base al valor de la UT que se encuentre vigente al momento de su pago*”. (Sic).

II

DECISIÓN APELADA

El Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, dictó la sentencia definitiva N° 1.683 en fecha 30 de enero de 2015, en la que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por los apoderados judiciales de la sociedad mercantil COLGATE PALMOLIVE, C.A., en los términos siguientes:

Estimó el Juzgador de primera instancia que *“la cuestión de fondo radica en dilucidar si es aplicable para el cálculo de la rebaja por nuevas inversiones de la contribuyente, el mecanismo del ajuste por inflación o si el mismo debe determinarse a valores históricos para los ejercicios fiscales 2008, 2009 y 2010”*.

Estableció que de la norma contenida en el artículo 56 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta de 2001, aplicable *ratione temporis*, *“se puede apreciar que el legislador, para determinar el monto de las inversiones, ordena la deducción de los costos de los activos fijos incorporados a la producción de la renta sin hacer referencia al valor en que debe ser expresado tal costo, es decir, si es a valores históricos o a valores ajustados a efectos de inflación, asunto que genera la controversia sobre si esas inversiones al momento de ser ajustadas producen un doble beneficio”*.

Asimismo, indicó que la referida Ley de Impuesto Sobre La Renta *“nada señala sobre qué valor debe calcularse la rebaja, pero tampoco dice que tenga que hacerse a valor histórico o al costo que aparece en las facturas, no se trata de una interpretación extensiva, la cual es permitida por el Código Orgánico Tributario aplicable a los ejercicios reparados, sino el entendimiento de la aplicación del sistema de ajuste por inflación que aplica a toda la Ley salvo disposición en contrario”*.

Determinó que si un *“contribuyente debe pagar su Impuesto sobre la Renta lo hará a valor actualizado, no lo hará a valor histórico, por lo tanto debe actualizarse su beneficio para que verdaderamente sea un beneficio”*, por lo que una vez transcrita parcialmente la norma contenida en el artículo 179 de la Ley en comento, indicó que *“no existen razones para rechazar las rebajas por nuevas inversiones, sea porque estas cumplen con los requisitos exigidos por la Ley para su procedencia, o porque no existen razones para no aplicarles el ajuste por inflación previsto en la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Así se declara.”*

Analizó que *“el reajuste regular por inflación consiste en ajustar al final del ejercicio fiscal los rubros del balance inicial. Es el mayor o menor valor que se genera al actualizar el patrimonio neto y los activos y pasivos no monetarios, acumulada en una partida de conciliación fiscal, llamada reajuste por inflación y que es tomada en consideración para la determinación de la renta gravable, con excepción de las empresas en etapa preoperativa, para las cuales el reajuste se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable en el período que concluyan su etapa preoperativa”*.

Conforme a lo anteriormente expresado, estableció la recurrida que *“el primer tipo de rebajas de impuesto mencionado, vale decir, por nuevas inversiones en activos fijos, se encuentra contenida en el artículo 57 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de los años 1999 y 2001, aplicables ratione temporis, cuyo tenor es el siguiente: (omissis). De la disposición transcrita, se infiere que el monto de la inversión a considerar como rebaja, será el costo de los nuevos activos fijos incorporados a la producción de la renta, debiendo deducirse de*

su costo de adquisición, el monto amortizado o depreciado realizado durante el ejercicio anual correspondiente. Así, es importante resaltar que el transcrito artículo 57, no hace referencia al valor en que debe ser expresado tal costo, vale decir, si es al costo histórico o a los valores ajustados por el sistema de ajuste por inflación, asunto que genera la controversia de la presente litis”.

Realizado el anterior análisis, el Tribunal de mérito observó que “*si entendemos que la enajenación de un activo fijo es un retiro de un activo no monetario, se colige que el valor a deducir debe estar ajustado por la inflación. De allí, que aún cuando la propia Ley no lo establece claramente, al estar representadas las nuevas inversiones realizadas por la contribuyente en activos fijos depreciables, y por lo tanto sujetos a la actualización que ordena la mencionada Ley para efectos fiscales, no hay razones para interpretar que la rebaja concedida por el artículo 57 de la referida ley deba permitirse sobre estos costos históricos, que implique extraer para estos efectos la actualización que ordena el sistema de ajuste por inflación, por lo que considera la Sala que los valores sobre los cuales debería ser calculada esta rebaja, serían sobre los valores ajustados por inflación, de acuerdo al estudio concordado de la normativa fiscal vigente”.*

Por las consideraciones previamente indicadas, concluyó que “*la Administración Tributaria incurrió en una errónea interpretación de la normativa aplicable, al haber rechazado los montos de rebajas por nuevas inversiones tomados por la contribuyente al valor ajustado por inflación y no el histórico, motivo por el cual, se desestima el argumento de fondo planteado al respecto por la representación Fiscal y, en consecuencia, se declara la nulidad del reparo por concepto de Impuesto Sobre la Renta en relación con este aspecto, al igual que se declara por vía de consecuencia la nulidad de sus accesorios”.*

Finalmente, el Juzgado *a quo* declaró:

“CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto en fecha veintitrés (23) de Julio de 2013, por los ciudadanos Fernando Fernández, Nel David Espina y Yoshian Zerpa, ya identificados, actuando en su carácter de apoderados judiciales de la contribuyente **‘COLGATE PALMOLIVE, C.A.’**; contra la Resolución (Sumario Administrativo) N° SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R-2013-087 de fecha dos (02) de Mayo de 2013, emanada conjuntamente de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), y de la División de Sumario Administrativo de la mencionada Gerencia, mediante la cual se confirmó la objeción fiscal formulada a la contribuyente, (...) acto administrativo este que se declara nulo y sin efecto legal alguno. (...). Así pues, declarado Con Lugar el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la contribuyente **‘COLGATE PALMOLIVE, C.A.’**, este Tribunal actuando de conformidad con el artículo precedente y siguiendo la jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, fijada mediante sentencia N° 1.238 de fecha treinta (30) de Septiembre de 2009, caso: Julián Isaías Rodríguez Díaz, criterio igualmente acogido por la Sala Político Administrativa, mediante sentencias Nos. 00113 y 01150 (entre otras) publicadas en fechas tres (03) de Febrero de 2010 y diez (10) de Octubre de 2012, casos: Citibank, N.A. y Representaciones Vargas, C.A., declara que las Costas Procesales no proceden en atención a la prohibición de condenatoria en costas a la República como privilegio procesal cuando ésta resulte vencida en los juicios en los que haya sido parte por intermedio de cualquiera de sus órganos. Así se decide.”.

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 18 de junio de 2015, la representante de la República fundamentó la apelación interpuesta en los términos que se describen a continuación:

Argumentó que *“lo que se discute en el presente caso, en términos sencillos, es si para el cálculo de la rebaja del impuesto sobre la renta, debe tomarse en cuenta el costo de los nuevos activos ajustados por inflación, o en su defecto a valores históricos”*. (Sic).

En tal sentido, denunció que el fallo apelado incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la norma contenida en el artículo 56 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta de 2007, aplicable *ratione temporis* ya que *“contrariamente a lo señalado por el a quo, el legislador sí determinó que los valores de los activos a los efectos de las rebajas deben efectuarse a costos históricos, pues en caso de retiro de los mismos, por causas imputables al contribuyente, se formularán reparos no a valores ajustados por inflación, sino por el contrario a valores que tenían los activos para el momento en que se incorporaron a la producción de la renta, es decir a valores históricos”*.

Asimismo, indicó que no *“tendría ningún sentido que a los efectos del cálculo de la rebaja se utilice el valor del activo ajustado por inflación, pero al momento de reparar al contribuyente por desincorporación intencional del activo, los reparos se efectúen tomando en cuenta su valor al momento de su incorporación, es decir a costos históricos”*.

Denunció que *“la errónea interpretación efectuada por el a quo, es igualmente violatoria del artículo 5 del Código Orgánico Tributario, que obliga a efectuar una interpretación restrictiva de los beneficios fiscales, entre los cuales se incluyen, evidentemente, a las rebajas por nuevas inversiones previstas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Tal violación es por demás clara pues, en el fallo apelado, el a quo indica claramente que la interpretación extensiva de los beneficios fiscales, ‘es permitida por el Código Orgánico Tributario aplicable a los ejercicios reparados’”*. (Sic). (Destacado del original).

Por lo que siendo *“obligatoria la interpretación restrictiva de los beneficios fiscales, ante una supuesta imprecisión legislativa, como ocurre aparentemente en el caso de autos, el a quo al interpretar el artículo 56 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, debía reducir el efecto que las rebajas ocasionan sobre las cantidades que deban pagarse por concepto de impuesto, y, no erróneamente ampliarlo, produciendo una mayor disminución de la carga tributaria”*.

Por los alegatos resumidos precedentemente, solicitó la representación judicial de la República que se revoque el fallo emitido por el Juzgador de primera instancia y se declare sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente de autos.

IV CONTESTACIÓN A LA FUNDAMENTACIÓN

El 7 de julio de 2015 los representantes judiciales de la contribuyente presentaron escrito de contestación a los fundamentos de la apelación, basados en lo siguiente:

Solicitaron que “*las denuncias hechas por la representación de la República sean desestimadas por estar absolutamente infundadas y que, como consecuencia de ello, se confirme la Sentencia apelada*”. (Sic).

Indicaron que el Juzgador de mérito “*hizo una interpretación ajustada de la normativa aplicable y a los criterios jurisprudenciales vigentes, de acuerdo con los cuales el valor de los activos que deban incluirse en el cálculo de las rebajas por nuevas inversiones debe ser el valor ajustado por inflación, debido a que **la regla general es que todos los ingresos, costos y gastos son ajustados por inflación y no existe ninguna norma en la LISR que excluya a dichos activos que forman la rebaja por nuevas inversiones del sistema de ajuste por inflación***”. (Destacados del original).

Sostuvieron que los “*únicos requisitos de procedencia de las rebajas por nuevas inversiones, a tenor de lo establecido en la citada norma [artículo 56 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta de 2001], son (i) que se realicen durante los cinco años siguientes a la entrada en vigencia de la Ley; (ii) que se trate de nuevos activos fijos; y (iii) que dichos activos estén efectiva y directamente incorporados a la producción de la renta*”. (Agregado de la Sala).

Alegaron que en “*concordancia con la disposición contenida en el artículo 4 de la LISR, el artículo 178 de la LISR establece que una vez realizado el ajuste inicial por inflación, los contribuyentes **deberán** realizar, al cierre de cada ejercicio fiscal, el ajuste por inflación de los activos y pasivos no monetarios*”. (Sic). (Resaltados del escrito).

Insistieron en indicar que “*en el supuesto de la enajenación de los activos fijos, la doctrina ha señalado que de acuerdo a las disposiciones de la propia LISR si se asume que el costo de los activos fijos a efectos de la enajenación de los mismos es el valor ajustado por inflación **es ilógico pretender que deba excluirse el costo de los activos fijos ajustados por inflación únicamente a los efectos de la rebaja, pues no existe ninguna razón jurídica ni económica que así lo sustente***”. (Negrillas del original).

Por lo que a su entender, manifestaron los apoderados de la recurrente que “*el costo de los activos y pasivos no monetarios debe ser obligatoriamente ajustado por inflación al cierre del ejercicio fiscal, sin excepción, sin que pueda entenderse que esta interpretación es extensiva y violatoria del artículo 5 del COT*”.

Reiteraron que “*tal como lo señaló el a quo, (...) el sistema de ajuste por inflación previsto en la LISR es **un sistema integral, no parcial, lo que implica que todos los ajustes del costo de los activos fijos y otras inversiones representadas en activos no monetarios deben ser recalculados anualmente sobre el costo neto ajustado***”. (Sic). (Resaltados del original).

Destacaron que esta Sala Político-Administrativa “*se ha pronunciado en forma reiterada sobre la procedencia del ajuste por inflación del costo de los activos que integran la rebaja por nuevas inversiones, señalando que **mientras la LISR no establezca expresamente que el valor de los activos fijos a la luz de la rebaja por nuevas inversiones deba ser el valor histórico, no hay motivos que justifiquen la exclusión del sistema integral de ajuste por inflación del costo de dichos activos***”. (Resaltados del escrito).

Por las razones antes expuestas, solicitaron a esta Máxima Instancia que “*deseche las denuncias realizadas por la representación de la República, y que como consecuencia de ello confirme en todas y cada una*

de sus partes la sentencia dictada por el a quo”.

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado y examinados como han sido los alegatos formulados en su contra por la representación de la República y las defensas esgrimidas por los apoderados judiciales de la contribuyente; la controversia planteada en el presente caso, se circunscribe a decidir si el Tribunal remitente al dictar la sentencia definitiva Nro. 1.683 de fecha 30 de enero de 2015, incurrió en el vicio de errónea interpretación del artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007, aplicable en razón del tiempo, *“al haber rechazado los montos de rebajas por nuevas inversiones tomados por la [recurrente] al valor ajustado por inflación y no el histórico”*. (Agregado de la Sala).

Previo al análisis del vicio denunciado, esta Máxima Instancia observa que el Juez de la causa no emitió pronunciamiento sobre la medida cautelar de suspensión de los efectos del acto impugnado, solicitada conjuntamente con el recurso contencioso tributario por la representación judicial de la recurrente, por lo que este Alto Tribunal advierte que al ser dicha medida accesoria a la obligación principal que se ventila en la presente causa, no esgrimirá consideraciones con relación a ello. Así se decide.

Planteada la *litis*, este Alto Tribunal pasa a decidir, y al respecto observa:

Circunscribiendo el análisis al vicio denunciado, consistente en la errónea interpretación del artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007, aplicable *ratione temporis*, esta Sala Político-Administrativa observa que el Tribunal de primera instancia advirtió que la referida norma *“nada señala sobre qué valor debe calcularse la rebaja, pero tampoco dice que tenga que hacerse a valor histórico o al costo que aparece en las facturas, no se trata de una interpretación extensiva, la cual es permitida por el Código Orgánico Tributario aplicable a los ejercicios reparados, sino el entendimiento de la aplicación del sistema de ajuste por inflación que aplica a toda la Ley salvo disposición en contrario”*.

Asimismo, con base en la jurisprudencia de esta Sala, estableció el *a quo* que *“si entendemos que la enajenación de un activo fijo es un retiro de un activo no monetario, se colige que el valor a deducir debe estar ajustado por la inflación. De allí, que aún cuando la propia Ley no lo establece claramente, al estar representadas las nuevas inversiones realizadas por la contribuyente en activos fijos depreciables, y por lo tanto sujetos a la actualización que ordena la mencionada Ley para efectos fiscales, no hay razones para interpretar que la rebaja concedida por el artículo 57 de la referida ley deba permitirse sobre estos costos históricos, que implique extraer para estos efectos la actualización que ordena el sistema de ajuste por inflación, por lo que considera la Sala que los valores sobre los cuales debería ser calculada esta rebaja, serían sobre los valores ajustados por inflación, de acuerdo al estudio concordado de la normativa fiscal vigente”*.

A su vez, la apoderada judicial de la República manifestó que contrariamente a lo señalado por la recurrida, *“el legislador si determinó que los valores de los activos a los efectos de las rebajas deben efectuarse a costos históricos, pues en caso de retiro de los mismos, por causas imputables al contribuyente, se formularán reparos no a valores ajustados por inflación, sino por el contrario a valores que tenían los activos para el momento en que se incorporaron a la producción de la renta, es decir a valores históricos”*.

Por su parte, la representación en juicio de la contribuyente sostuvo en su escrito de contestación de la apelación que “*en el supuesto de la enajenación de los activos fijos, la doctrina ha señalado que de acuerdo a las disposiciones de la propia LISR si se asume que el costo de los activos fijos a efectos de la enajenación de los mismos es el valor ajustado por inflación es ilógico pretender que deba excluirse el costo de los activos fijos ajustados por inflación únicamente a los efectos de la rebaja, pues no existe ninguna razón jurídica ni económica que así lo sustente*”. (Sic). (Negrillas del original).

A los fines decisorios, le resulta necesario a esta Alzada analizar el contenido del párrafo tercero del artículo 56 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta de 2007, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628 del 16 de febrero de 2007, aplicable *ratione temporis*, que prevé lo siguiente:

“**Artículo 56.** ...

(...)

Parágrafo Tercero: Para determinar el monto de las inversiones a que se contrae este artículo, se deducirán del costo de los nuevos activos fijos incorporados a la producción de la renta, los retiros, las amortizaciones y las depreciaciones hechas en el ejercicio anual sobre tales activos.

Los retiros de activos fijos por causas no fortuitas ni de fuerza mayor que se efectúen por el contribuyente dentro de los cuatro (4) años siguientes al ejercicio en que se incorporen, darán lugar a reparos o pagos de impuestos para el año en que se retiren, calculados sobre la base de los costos netos de los activos retirados para el ejercicio en que se incorporaron a la producción de la renta. (...)”.

De la norma anteriormente citada, se desprende que la Ley de Impuesto Sobre La Renta del año 2007, aplicable *ratione temporis*, establece como beneficio fiscal la rebaja de impuesto en nuevos activos fijos incorporados al proceso productivo. A tal efecto, la disposición referida consagra el mecanismo para determinar la inversión. No obstante, el texto en comentario no realiza la precisión de si el valor a ser tomado en cuenta a dichos fines es el ajustado por inflación o el histórico.

En tal sentido, esta Sala ha establecido al respecto mediante sentencia N° 00276 de fecha 5 de mayo de 2008, caso: *C.A. Goodyear de Venezuela*, ratificada en el fallo N° 00983 del 7 de octubre de 2010, caso: *Manufacturas de Papel, C.A. (MANPA) S.A.C.A.*, lo siguiente:

“(...)

De la disposición transcrita, se infiere que el monto de la inversión a considerar como rebaja, será el costo de los nuevos activos fijos incorporados a la producción de la renta, debiendo deducirse de su costo de adquisición, el monto amortizado o depreciado realizado durante el ejercicio anual correspondiente.

Así, es importante resaltar que el transcrito artículo (...), no hace referencia al valor en que debe ser expresado tal costo, vale decir, si es al costo histórico o a los valores ajustados por el sistema de ajuste por inflación, asunto que genera la controversia de la presente litis.

(...)

En conexión con lo anterior, la contribuyente alega que el cálculo de la rebaja por nuevas inversiones en activos fijos debería estar en correspondencia con el valor que se le daría en caso de enajenación de esos nuevos activos durante el ejercicio gravable, (...).

De esa manera, si entendemos que la enajenación de un activo fijo es un retiro de un activo no monetario, se colige que el valor a deducir debe estar ajustado por la inflación.

De allí, que aún cuando la propia Ley no lo establece claramente, al estar representadas las nuevas inversiones realizadas por la contribuyente en activos fijos depreciables, y por lo tanto sujetos a la actualización que ordena la mencionada Ley para efectos fiscales, no hay razones para interpretar que la rebaja concedida por el artículo (...) de la referida ley deba permitirse sobre estos costos históricos, que implique extraer para estos efectos la actualización que ordena el sistema de ajuste por inflación, por lo que considera la Sala que los valores sobre los cuales debería ser calculada esta rebaja, serían sobre los valores ajustados por inflación, de acuerdo al estudio concordado de la normativa fiscal vigente". (Destacado de la Sala).

De la anterior transcripción, este Alto Tribunal observa que en aquellos casos en los cuales se presente una rebaja por inversión en nuevos activos fijos, el valor del costo a ser tomado en cuenta para la misma será el ajustado por inflación. (Vid., fallo de esta Sala N° 01241 del 28 de octubre de 2015; caso: *Corporación Digitel, C.A.*).

A mayor abundamiento, es necesario citar lo establecido en el artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007, aplicable *ratione temporis* al caso bajo examen, el cual es del tenor siguiente:

“Artículo 4.- Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos los costos y deducciones permitidas en esta Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial del ajuste por inflación previsto en esta Ley. (...).”

Ahora bien, cabe destacar que al ser la rebaja por inversión en nuevos activos fijos, un beneficio fiscal mediante el cual se permite disminuir el impuesto determinado conforme a lo señalado en el artículo 4 de la referida ley -en la cual se prevé el ajuste por inflación-, se concluye que la indicada rebaja también debe ser calculada sobre el monto de las nuevas inversiones ajustadas por inflación. Así se declara.

Por otra parte, este Alto Tribunal observa que las sentencias citadas por el Juez de mérito y por esta Sala Político-Administrativa que fueron la base del razonamiento contenido en el fallo apelado sobre este aspecto, si bien se fundamentaron en criterios jurisprudenciales referidos a leyes anteriores a la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 (artículo 57 de las Leyes de 1999 y 2001, dichas disposiciones, aunque no aplicables al caso bajo análisis, son de similar contenido al mencionado artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, aplicable *ratione temporis*.

En atención a lo anterior, esta Sala constata al igual que el Juzgador de primera instancia, que en el caso de autos la Administración Tributaria incurrió en una errónea interpretación de la normativa aplicable, al haber rechazado los montos de rebajas por nuevas inversiones durante los ejercicios fiscales 2009 y 2010, tomados por la contribuyente al valor ajustado por inflación y no el histórico, motivo por el cual, se desestima el argumento planteado al respecto por la representación de la República y, en consecuencia, se confirma la declaratoria del Juzgador *a quo referida* a la nulidad del reparo por dicho concepto por la cantidad de dos millones doscientos sesenta y siete mil ciento sesenta y seis bolívares sin céntimos (Bs. 2.267.166,00). Así se decide.

Asimismo, una vez confirmada la declaratoria de ilegalidad de la determinación del supuesto incumplimiento de la obligación tributaria principal, debe esta Alzada a partir de la accesoriadad que enmarca a

la multa y los intereses moratorios determinados, confirmar igualmente la nulidad de los mismos, por las sumas de cuatro millones ochocientos treinta y dos mil setecientos seis bolívares sin céntimos (Bs. 4.832.706,00), y un millón quinientos veintidós mil ciento siete bolívares con treinta y ocho céntimos (Bs. 1.522.107,38), respectivamente. Así se decide.

En virtud de los razonamientos anteriores, esta Alzada declara sin lugar la apelación de la representante en juicio de la República, en consecuencia, debe confirmarse la sentencia N° 1.683 de fecha 30 de enero de 2015 dictada por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. Así se decide.

Con fundamento en lo antes expuesto, esta Sala declara con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio COLGATE PALMOLIVE, C.A., contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R-2013-087 de fecha 19 de julio 2011, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual se anula. Así se decide.

Finalmente, se estima que no procede la condenatoria en costas procesales al Fisco Nacional, en atención a lo dispuesto en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.220 Extraordinario, del 15 de marzo de 2016). Así se declara.

VI DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1. SIN LUGAR la apelación incoada por la sustituta de la Procuraduría General de la República contra la sentencia definitiva N° 1.683 de fecha 30 de enero de 2015 dictada por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **CONFIRMA**.

2. CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente **COLGATE PALMOLIVE, C.A.**, contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTICERC/ DSA/R-2013-087 de fecha 19 de julio 2011, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual se **ANULA**.

NO PROCEDEN las costas procesales al Fisco Nacional en los términos expuestos en el presente fallo.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Remítase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los dos (02) días del mes de agosto del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta - Ponente
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD
En fecha tres (03) de agosto del año dos
mil diecisiete, se publicó y registró la
anterior sentencia bajo el N° 00892.

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD