



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
EN SU NOMBRE

**EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

Magistrado Ponente: **INOCENCIO ANTONIO FIGUEROA ARIZALETA**  
**Exp. Nro. 2016-0814**

Mediante Oficio Nro. 720-2016 de fecha 20 de octubre de 2016, recibido en esta Sala Político-Administrativa el 12 de diciembre del mismo año, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes remitió el expediente Nro. 3051 de su nomenclatura, en virtud de la apelación ejercida el 28 de septiembre de 2016 por la abogada Ana Isabel Ochoa Hernández, con INPREABOGADO Nro. 48.590, actuando con el carácter de “*representante legal de la República*”, según se evidencia en el documento poder inserto a los folios 54 al 56 de las actas procesales, contra la **sentencia definitiva Nro. 130-2015 dictada por el Juzgado remitente el 26 de mayo de 2015**, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto en fecha 5 de agosto de 2014, por el ciudadano **CARLOS RAMÓN GALLARDO MÁRQUEZ**, titular de la cédula de identidad Nro. 7.940.990, asistido por el abogado Rafael José Avendaño Rangel, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 177.829.

Dicho medio de impugnación judicial fue incoado contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/ ASA/2014/EXP. N° 13-11 de fecha 26 de mayo de 2014, dictada por el Jefe del Sector de Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, y la Planilla de Liquidación Nro. 053001233000013 del 28 de ese mismo mes y año, en la cual se estableció a cargo del mencionado ciudadano la obligación de pagar las cantidades de: **i)** Setenta y Cuatro Mil Ciento Sesenta y Ocho Bolívares con Noventa y Siete Céntimos (Bs. 74.168,97), por diferencia de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2012; **ii)** Noventa y Nueve Mil Treinta y Seis Bolívares con Treinta y Siete Céntimos (Bs. 99.036,37), por concepto de sanción de multa aplicada de acuerdo a lo contemplado en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; y **iii)** Diecisiete Mil Ochocientos Treinta y Dos Bolívares con Setenta y Nueve Céntimos (Bs. 17.832,79), por intereses moratorios liquidados conforme a lo preceptuado en el artículo 66 *eiusdem*; cuya sumatoria asciende a la cantidad total de Ciento Noventa y Un Mil Treinta y Ocho Bolívares con Trece Céntimos (Bs. 191.038,13).

Por auto del 20 de octubre de 2016, el Tribunal de mérito oyó en ambos efectos la apelación fiscal y ordenó remitir el expediente a esta Alzada.

En fecha 15 de diciembre de 2016 se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta fue designado Ponente. Igualmente, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y se fijaron seis (6) días continuos en razón del término de la distancia más un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, lo cual hizo el 24 de enero de 2017 el abogado William Martín Ferrer, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 100.460, actuando con el carácter de “*representante judicial de la República*”, tal como se constata en el instrumento poder cursante a los folios 109 al 115 del expediente judicial. No hubo contestación a la apelación.

La causa entró en estado de sentencia el 22 de febrero de 2017, a tenor de lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El 18 de abril de 2017 el abogado William Martín Ferrer, antes identificado, actuando en su condición de representante en juicio del Fisco Nacional, según se evidencia del documento poder inserto a los folios 109 y 115 del expediente judicial, solicitó a esta Máxima Instancia dictar sentencia.

En fecha 20 de abril de 2017 se dejó sentado que el 24 de febrero de ese mismo año 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.

Realizado el estudio del expediente, pasa este Alto Tribunal a decidir con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

## I ANTECEDENTES

En fecha 12 de junio de 2013 los funcionarios Juan Carlos Gutiérrez Reyes y María Alexandra Casanova Tovar, titulares de las cédulas de identidad Nros. 12.555.230 y 16.793.827, respectivamente, adscritos al Área de Fiscalización del Sector de Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), notificaron al ciudadano Carlos Ramón Gallardo Márquez, cuya identificación consta *supra*, de la Providencia Administrativa Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/AF/2013/ISLR/000302 del 10 del mismo mes y año, mediante la cual se inició el procedimiento de fiscalización al referido sujeto pasivo en materia de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2012.

El 9 de agosto de 2013 se notificó al contribuyente del Acta de Reparación Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/AF/2013/ISLR/00302/046, levantada el 16 de julio del mismo año, en materia del aludido impuesto, para el ejercicio impositivo comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2012, en la que el Área de Fiscalización del Sector Tributos Internos Barinas de la prenombrada Gerencia Regional constató que el accionante “(...) *omitió el pago de la porción 3/3 del Impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2012 (...)*” por el monto de Un Mil Seiscientos Setenta y Cuatro Bolívares (Bs. 1.674,00) y además, determinó

diferencia por concepto de: desgravámenes que no contaban con los comprobantes o soportes respectivos, por lo que aplicó el desgravamen único establecido en el artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007, vigente *ratione temporis*, lo cual derivó en la formulación de un reparo fiscal por la cantidad de Cincuenta y Tres Mil Novecientos Sesenta y Siete Bolívares con Cincuenta y Siete Céntimos (Bs. 53.967,57), de la forma como se detalla a continuación:

“(…)

REF.	ITEM	CONCEPTO	SEGÚN DECLARACIÓN (Bs.)	SEGÚN FISCALIZACIÓN (Bs.)	DIFERENCIA (Bs)
1	143	Sueldos, Salarios y demás Remuneraciones Similares	524.881,82	524.881,82	0,00
2	163	Desgravámenes:	270.278,00	69.660,00	200.618,00
3	182	Enriquecimiento Gravable o Pérdida Fiscal	<b>254.603,82</b>	<b>455.221,82</b>	<b>200.618,00</b>
4	185	Impuesto Determinado según Tarifa N° 1	27.970,76	80.264,33	52.293,57
5	202	Menos: Rebaja Personal (10 U.T.)	900,00	900,00	0,00
6	201	Menos: Carga Familiar 6*10 U.T.	5.400,00	5.400,00	0,00
7	866	Total Rebajas	6.300,00	6.300,00	0,00
8	220	Total Impuesto del Ejercicio	<b>21.670,76</b>	<b>73.964,33</b>	<b>0,00</b>
9	221	Menos: Impuestos Retenidos en el Ejercicio	16.648,28	16.648,28	0,00
10	290	Total Impuesto	5.022,48	57.316,05	0,00
11	241	Total Impuesto Pagado Porciones declaración originaria	0,00	3.348,48	0,00
12	90	Total Impuesto a Pagar, después de las compensaciones	5.022,48	53.967,57	<b>53.967,57</b>

(…)”. (Mayúsculas y negrillas de la fuente).

El 25 de junio de 2014 se notificó al contribuyente de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/ASA/2014/EXP. N° 13-11 de fecha 26 de mayo del mismo año, en la que se confirmó la preindicada Acta de Reparación, salvo en lo atinente al monto correspondiente al desgravamen único, el cual se excluyó de la determinación efectuada por la fiscalización, derivando en una diferencia de tributo de Setenta y Cuatro Mil Ciento Sesenta y Ocho Bolívares con Noventa y Siete Céntimos (Bs. 74.168,97), liquidando además sanción de multa de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 111 del Código

Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo; e intereses moratorios liquidados conforme a lo previsto en el artículo 66 *eiusdem*, estableciendo a cargo del ciudadano Carlos Ramón Gallardo Márquez la obligación de pagar la cantidad total de Ciento Noventa y Un Mil Treinta y Ocho Bolívares con Trece Céntimos (Bs. 191.038,13).

En fecha 5 de agosto de 2014 el recurrente -asistido de abogado- ejerció el recurso contencioso tributario contra el descrito acto administrativo, ante el Área de Recursos Administrativos del Sector de Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), siendo recibido por el Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes en fecha 22 de octubre de 2014 (folios 42 y 43 del expediente judicial), en el cual señaló lo siguiente:

Aseguró que la Administración Tributaria “(...) incurrió en un error de apreciación ya que (...) en su debida oportunidad presentó constancia emitida por el Cuerpo de Investigaciones Científica (sic), Penales y Criminalísticas (C.I.C.P.C) delegación sabaneta (sic) de (sic) fecha 06/05/2013 (sic), (...) indicando el motivo, por el cual no tenía las facturas requeridas para su fiscalización, la cual no fue aceptada por el ente (sic) de Administración Tributaria Barinas. Todo esto basado en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario (...)”.

## II DEL FALLO APELADO

Mediante sentencia definitiva Nro. 130-2015 del 26 de mayo de 2015, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por el ciudadano Carlos Ramón Gallardo Márquez, asistido de abogado, en los términos expresados de seguidas:

“(...) Observa este despacho, que la controversia planteada queda circunscrita a revisar las defensas expuestas argumentando que fue un error en que incurrió la [A]dministración [Tributaria], al no valorar de la constancia emanada por el Cuerpo de Investigación Científica (sic), Penales y Criminalística (sic) C.I.C.P.C., de fecha 06/05/2013 (sic) señalando el (sic) motivo (sic) por las (sic) cuales no tenía (sic) las facturas requeridas para la fiscalización, lo (sic) cual no fue aceptada por la Administración [Tributaria]:

**PRIMERO:** De acuerdo a este alegato, y de la revisión de la causa se observó que en fecha 06/05/2013 (sic), el ciudadano Carlos Ramón Gallardo Márquez, titular de la cédula de identidad N° V- 7.940.990, presentó denuncia ante el C.I.C.P.C. (sic) de la Sub delegación de Sabaneta, señalando:

(...omissis...)

Asimismo de la revisión del acta de reparo se pudo determinar que el sujeto pasivo declaró desgravámenes [detallados para] personas naturales, en la cantidad de bolívares fuertes (sic) doscientos setenta mil doscientos setenta y ocho exactos (Bs. 270.278,00), por los siguientes conceptos:

<b>CONCEPTO</b>	<b>BOLÍVARES</b>
<i>Institutos docentes en el país.</i>	58.754,00
<i>Primas de seguros de vida hospitalización y maternidad.</i>	00,00
<i>Intereses prestamos adquisición</i>	00,00

<i>vivienda principal (Max 1000 ut)</i>	
<i>Alquiler de vivienda permanente (Max 800 ut).</i>	00,00
<i>Gastos Médicos y odontológicos prestados en el país.</i>	211.524,00
<b>TOTAL DESGRAVÁMENES</b>	270.278,00

*De acuerdo a la declaración, a los fines de comprobar la veracidad de dicho monto la fiscalización procedió a solicitar la documentación, en la cual el contribuyente consigno (sic) oficio sin número de fecha diecisiete de junio del año 2013, (f- 38 del expediente administrativo) manifestando:*

*(...omissis...)*

*En razón, al oficio s/n (sic) anteriormente señalado se evidencia claramente que no poseía los soportes requeridos.*

*En este orden de ideas, es importante destacar que la constancia emitida [por el] C.I.C.P.C. (sic) de la Sub delegación de Sabaneta, siendo éste un documento administrativo, en el cual la parte actora trató de probar que no presentó los soportes requeridos por concepto de desgravámenes, por cuanto los mismos le fueron hurtados, en razón a ello, hay que destacar que el mismo no es prueba suficiente para probar los desgravámenes, debió presentar estos documentos como prueba supletoria, dado que por tratarse de documentales, la recurrente de autos [ha] debido realizar todas las diligencias tendientes a recuperar en copia certificada o simples los documentos que sustentaran los desgravámenes solicitados, tal es el caso de cruce de información de, institutos docentes, y gastos medico (sic) y odontológicos. Y Así se decide.*

**SEGUNDO:** *Ahora bien, visto que se ha ejercido el Recurso Contencioso Tributario, debe esta juzgadora proceder a la revisión oficiosa de la legalidad de las multas impuestas por la Administración [Tributaria], ello con fundamento en los poderes inquisitivos conferidos al Juez Contencioso Tributario, según el cual el Juez está dotado de amplias potestades de investigación, como consecuencia de su facultad revisora, así el Supremo Tribunal (sic) ha confirmado la existencia de tales facultades inquisitivas, esgrimiendo:*

*(...omissis...)*

*Visto los postulados constitucionales, tan pulcramente expuestos en la sentencia parcialmente transcrita, es forzoso entender la trascendencia de los poderes inquisitivos del juez en la búsqueda de la verdad y la realización de la justicia, es por ello, que este Tribunal, actuando en resguardo de los principios constitucionales, debe efectuar una revisión de fondo de los actos administrativos recurridos.*

*En este orden de ideas, se encuentra que la administración (sic) tributaria (sic) determinó en la mencionada Resolución Culminatoria del Sumario [Administrativo] N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/2014/EXPN°-1311 de fecha 25/05/2014 (sic) tributo omitido, multas y accesorios bajo el fundamento legal artículos 59, 60 y 87 de la ley (sic) de impuesto (sic) sobre la renta (sic), artículo (sic) 8 de la resolución (sic) Nro. 904, artículos 66, 103, 109, 111 del Código Orgánico [Tributario de 2001].*

*En relación al beneficio fiscal de desgravámenes el legislador en la ley (sic) de impuesto (sic) sobre la renta (sic) otorga dos desgravámenes, los cuatro (4) establecidos en el artículo 59 que son pagos efectuados por el contribuyente para satisfacer necesidades como: Educación, seguros, servicios médicos, vivienda, el (sic) cual (sic), deben ir debidamente soportados con comprobantes que demuestren dicho (sic) gasto (sic), y el establecido en el artículo 60, desgravamen único de 774 U.T, que se genera de pleno derecho sin soportes o justificativos alguno, en ese caso no será aplicable los desgravámenes del artículo (sic) 59 ejusdem (sic).*

*Como bien se hizo referencia en párrafos anteriores la administración (sic) tributaria (sic) se centró en verificar la procedencia de los desgravámenes que el ciudadano **CARLOS RAMÓN GALLARDO** utilizó en la declaración de impuesto sobre la renta bajo estudio, teniendo como resultado que el mencionado ciudadano no demostró los gastos que lo*

*hiciera merecedor del desgravamen que establece el artículo 59 de la ley (sic) de impuesto (sic) sobre la renta (sic), razón por la cual, la (sic) recurrente solicita a la administración (sic) tributaria (sic) mediante oficio sea otorgado el beneficio de desgravamen único de 774 U.T, desgravamen que fue negado por el jefe (sic) de (sic) del sector (sic) de tributos (sic) internos (sic) fundamentado en el artículo 147 del Código Orgánico Tributario [de 2001].*

*Pues bien, considera esta juzgadora a los fines de dilucidar si es o no merecedor el recurrente de dicho desgravamen, traer a colación lo siguiente:*

*(...omissis...)*

*Si en efecto, los desgravámenes son aquellas deducciones (sic) que permite la ley hacer a un contribuyente, persona natural, residente o domiciliada en el país, para determinar el impuesto a pagar en el ejercicio fiscal.*

*La sala (sic) Constitucional del tribunal (sic) supremo (sic) de justicia (sic) caso: Adriana Vigilancia Nro. 301, de fecha 27 de febrero de 2007, estableció lo siguiente:*

*(...omissis...)*

*La adecuación del tributo está regida por los principios constitucionales establecidos para limitar el poder tributario y garantizar los derechos del contribuyente (capacidad económica y contributiva) que de ninguna forma puede ser vulnerada por la (sic) institución alguna dentro del ordenamiento jurídico.*

*La interpretación en relación a los desgravámenes es considerarlos como **la única alternativa legítima**.*

*En tal sentido, al ser la única alternativa para reducir la carga tributaria, el rechazar la utilización de dicho desgravamen a la (sic) contribuyente sin duda alguna conlleva a vulnerar la capacidad contributiva. En el caso de autos, el privilegio que el legislador estableció sencillamente no fue concedido por la administración (sic) tributaria (sic) al considerar que ese tipo de corrección en la declaración no se puede hacer una vez empieza el procedimiento de fiscalización.*

*En torno a ello, hay que hacer notar que la interpretación de la administración (sic) tributaria (sic) en fase sumaria como se indicó va en detrimento primero del beneficio de pleno derecho que tiene (sic) los contribuyentes, beneficio que no se puede a libre albedrío desconocer, (...).*

*Aunado a ello, al eliminar el beneficio fiscal bajo estudio se estaría calculando el impuesto sobre una renta bruta situación que indudablemente no se encuentra ajustada a derecho puesto que como es bien sabido, se debe hacer sobre la renta o enriquecimiento neto gravable del contribuyente, que resulta al restar de los ingresos brutos los costos y deducciones permitidos por la ley y en el caso de autos el desgravamen único.*

*Pues bien, el Gerente General de Servicios Jurídicos el 20 de agosto de 2007 según consulta Nro. 3943, señalada en el acta (sic) de reparo (sic) (F-31) (sic), estableció que en torno a la oportunidad y momento en que los contribuyentes (personas naturales) pueden acogerse al beneficio fiscal (desgravámenes) la ley (sic) de impuesto (sic) sobre la renta (sic) no establece limitación alguna, interpretación que está (sic) juzgadora comparte, por cuanto es lo constitucionalmente correcto en el sentido, que cualquier otra interpretación afectaría la capacidad contributiva de las personas naturales contribuyentes del impuesto sobre la renta.*

*De conformidad como lo establece la Ley, la administración (sic) tributaria (sic) concedió en el acta (sic) de reparo (sic) un término (sic) de 15 días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación del acta (sic) de reparo (sic) a los fines que la (sic) ciudadana (sic) manifestara su aceptación a través de la declaración tomando en cuenta el cálculo hecho con inclusión del desgravamen único, (...).*

*Es preciso resaltar, que con la motiva precedente no trata de excusar a la (sic) recurrente por la conducta asumida en cuanto a la acreditación del beneficio fiscal que otorga el artículo 59 de la ley (sic) de impuesto (sic) sobre la renta (sic) a sabiendas que no poseía la comprobación de los gastos en que a su parecer incurrió, lo que deja de manifiesto que el recurrente disminuyó el tributo a pagar utilizando el desgravamen a su conveniencia,*

*disminuyendo los ingresos a las arcas (sic) del estado (sic); sin embargo ante tal ilicitud, la (sic) recurrente debe gozar del beneficio del desgravamen único por cuanto como ya se indicó de no concederse se estaría vulnerando la capacidad contributiva de la (sic) misma (sic) por ser calculado el impuesto, sobre la renta bruta (sic), y así se decide.*

*El Código Orgánico Tributario frente a tal ilícito y a la negación del recurrente de allanarse (sic) al pago del tributo, multa e intereses calculado (sic) en el acta (sic) de reparo (sic), establece una variación en la sanción de conformidad al artículo 111 ejusdem (sic), que castiga (sic) sin duda alguna la pretensión de incumplir a su obligación de pagar el impuesto que realmente le corresponde, denominado: disminución ilegítima de los intereses del Estado (sic) o contravención.*

*En tal sentido de conformidad a la motiva precedente, se concede al recurrente el desgravamen único invocado, para lo cual, se calcula nuevamente el tributo y sus accesorios de la manera siguiente:*

(...omissis...)

*De conformidad a todo lo anteriormente expuesto, se anula la Resolución Culminatoria del Sumario [Administrativo] Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/ASA/2014/EXPN°-1311 de fecha 25/05/2014, emitida por el Sector de Tributos Internos Barinas y por ende la planilla de liquidación Nro. 053001233000013 por ser contrarias a lo que establece el artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que otorga el beneficio de desgravamen único de 774 U.T (sic) a los contribuyentes, violando así la capacidad económica y contributiva del ciudadano **CARLOS RAMÓN GALLARDO** y así se decide.*

*Las costas al ser el recurso contencioso parcialmente con lugar no proceden. Así se decide.*

## VI

### DECISIÓN

*Por las razones precedentemente expuestas, **ESTE TRIBUNAL SUPERIOR DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA REGIÓN LOS ANDES EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY SE (sic) DECLARA:***

**1.- PARCIALMENTE CON LUGAR**, el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por el ciudadano **CARLOS RAMÓN GALLARDO** titular de la cédula de identidad Nro. V.-7.940.990, identificado con el Registro de Información Fiscal N° V-07940990-8, asistido por el abogado Rafael José Avendaño Rangel, titular de la cédula de identidad N° V-12.902.257, inscrito en el Inpreabogado bajo el Nro. 177.829.

**2.- SE ANULA** la Resolución Culminatoria de Sumario Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/ASA/2014/EXPN°-1311 de fecha 25/05/2014, emitida por el Sector de Tributos Internos Barinas.

**3.- SE ORDENA**, a la administración (sic) tributaria (sic) emitir planilla de liquidación de conformidad a los términos establecidos en el presente fallo:

(...omissis...)

**4.- IMPROCEDENTE** la condena en costas.

**5.- CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO**, se fija un lapso de cinco (05) días continuos para que de (sic) cumplimiento íntegro al fallo de conformidad con el artículo 287 del Código Orgánico Tributario.

**6.- NOTIFIQUESE** a la Procuradora General de la República Bolivariana de Venezuela de conformidad con lo establecido en el artículo 86 del Decreto con Fuerza (sic) de Ley (sic) de la Procuraduría General de la República. La notificación se practicará por correo con acuse de recibo de conformidad con el artículo 233 del Código de Procedimiento Civil. (...)" (Negrillas del fallo apelado y agregados de esta Sala).

## III

### FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 24 de enero de 2017 el abogado William Martín Ferrer, antes identificado, actuando con el carácter de “*representante judicial de la República*”, consignó ante esta Sala el escrito de fundamentación de la apelación contra la sentencia definitiva Nro. 130-2015 dictada por el Tribunal remitente el 26 de mayo de 2015 (folios 63 al 85 del expediente judicial). En su escrito argumenta lo siguiente:

Manifiesta que en el fallo apelado se configuró el vicio de “(...) *errónea interpretación de la normativa relacionada con el tema debatido y también de una falta de aplicación del artículo 147 del Código Orgánico Tributario de 2001, ya que los contribuyentes no pueden cambiar las declaraciones durante los procedimientos de fiscalización, (...) con el fin de evitarse reparo o sanción alguna (...)*”.

Indica que en el transcurso del procedimiento de “*auditoría fiscal*” a la declaración definitiva de rentas del ciudadano accionante para el ejercicio fiscal coincidente con año civil 2012, se observó que el mismo presentó ante el Área de Fiscalización del Sector Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) una “(...) *solicitud para la concesión del Desgravamen Único (...)*”, por cuanto no poseía los soportes documentales de las “*rebajas*” (sic) solicitadas en la declaración primitiva como desgravámenes.

Sostiene que el sujeto pasivo solicitó la modificación de la declaración definitiva de rentas presentada para el ejercicio fiscal investigado, durante el procedimiento de determinación de oficio sobre base cierta llevado a cabo por el mencionado órgano fiscal, lo que a la luz del artículo 147 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis* le está vedado a los contribuyentes, salvo que concurren ciertas circunstancias que hacen posible la sustitución de la aludida declaración.

Por otra parte, destaca que la negativa del Sector de Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en su ejercicio de la potestad tributaria, de aceptar la presentación de la “*declaración sustitutiva*” con el fin de modificar los datos contenidos en la declaración definitiva de rentas correspondiente al año 2012 durante el desarrollo de la fiscalización, no le causó una violación del principio de la capacidad contributiva al recurrente, toda vez que dicha negativa tuvo como fundamento lo dispuesto en el referido artículo 147 del mencionado Texto Orgánico Tributario de 2001, que imposibilita a los contribuyentes modificar los datos contenidos en las declaraciones cuando están siendo objeto de un procedimiento de fiscalización.

Por último, solicita a la Sala declarar con lugar la apelación y revocar la sentencia definitiva Nro. “*040-2015*” (sic) dictada por el mencionado Tribunal en fecha 26 de mayo de 2015.

#### **IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR**

Corresponde a esta Sala Político-Administrativa conocer el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 130-2015 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes en fecha 26 de mayo de 2015, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el ciudadano Carlos Ramón Gallardo Márquez, antes identificado, asistido de abogado, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/ASA/2014/EXP. N° 13-11 de fecha 26 de mayo de 2014, emanada del Sector



de Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Vistos los términos del fallo apelado, así como los alegatos expuestos en su contra por el abogado fiscal, observa la Sala en el caso concreto que la controversia planteada ha quedado circunscrita a decidir si el Juzgado de la causa al proferir su decisión incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho al haber considerado procedente a favor del mencionado ciudadano la aplicación del desgravamen único previsto en el artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007, vigente en razón del tiempo.

Previo al análisis del vicio denunciado, este Alto Tribunal considera necesario declarar **firme** por no haber sido objeto de impugnación en el recurso contencioso tributario, el monto del reparo correspondiente a la omisión del “(...) *pago de la porción 3/3 del Impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2012 (...)*” por el monto de Un Mil Seiscientos Setenta y Cuatro Bolívares (Bs. 1.674,00). **Así se decide.**

Asimismo, este Alto Tribunal debe declarar **firme** el pronunciamiento del Juzgado de instancia no apelado por el contribuyente y que no desfavorece los intereses del Fisco Nacional, relativo a que el recurrente no probó de manera suficiente los desgravámenes declarados y que ha “(...) *debido realizar todas las diligencias tendientes a recuperar en copia certificada o simples los documentos que sustentaran los desgravámenes solicitados (...)*”. **Así se decide.**

Planteada así la *litis*, pasa esta Alzada a conocer y decidir el recurso de apelación interpuesto, para lo cual observa lo que sigue:

A fin de resolver la denuncia formulada, esta Máxima Instancia considera necesario señalar que el vicio de falso supuesto se configura de dos (2) maneras diferentes: la primera, relativa al falso supuesto de hecho, cuando el Juez al dictar su decisión la fundamenta en hechos inexistentes, falsos o no relacionados con el asunto objeto de decisión; la segunda, cuando los hechos que dan origen a la sentencia existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el Juzgador al dictar el fallo los subsume en una norma errónea o inexistente en el universo normativo para sustentar su decisión, lo cual incide decisivamente en la esfera de los derechos subjetivos de las partes; situación en la cual se está en presencia de un falso supuesto de derecho. (*Vid.*, entre otras, las sentencias Nros. 00183, 00039, 00618, 00278 y 01243, de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio de 2010, 11 de abril de 2012 y 16 de noviembre de 2017, casos: *Banesco, Banco Universal, C.A.; Alfredo Blanca González; Shell de Venezuela; Automóviles El Marqués III, C.A.; y Padizuli Tienda, C.A.*, respectivamente).

Sostiene la representación fiscal que el Juzgado *a quo* incurrió en el aludido vicio al haber interpretado de manera errónea la normativa relacionada con el tema debatido e igualmente por la falta de aplicación del artículo 147 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, toda vez que -a su entender- los contribuyentes no pueden modificar las declaraciones de tributos durante los procedimientos de fiscalización, con el fin de evitar la formulación del reparo o la imposición de alguna sanción.

En conexión con lo anterior, señala que el sujeto pasivo no suministró los soportes correspondientes a los desgravámenes declarados y que en su defecto en pleno desarrollo de la investigación fiscal a su declaración

definitiva de rentas para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2012, presentó ante el Área de Fiscalización del Sector de Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del (SENIAT) una “*solicitud para la concesión del Desgravamen Único*”, en virtud de no contar con los comprobantes correspondientes a los desgravámenes petitionados en la declaración primitiva.

Sobre dicho particular, esta Sala observa que el órgano exactor al momento de emitir el Acta de Reparación Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/AF/2013/ISLR/00302/046 del 9 de agosto de 2013, procedió a desconocer la procedencia de los gastos deducidos sin la debida comprobación, aplicando el desgravamen único; no obstante, en fase de sumario administrativo consideró improcedente la imputación de dicho desgravamen, con fundamento en la Consulta Nro. 5-35354-3943 emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), según la cual “*no se pueden realizar modificaciones a las declaraciones una vez iniciada la fiscalización*”, en concordancia con lo establecido en el artículo 147 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, al considerar que la solicitud del desgravamen único efectuada mediante el aludido escrito carece de todo efecto legal y que debió acogerse al mismo mediante la presentación de una Planilla Sustitutiva y no una vez iniciado el procedimiento de fiscalización.

Con vista a lo señalado, esta Superioridad estima necesario destacar el contenido del artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, aplicable *ratione temporis*, el cual establece:

*“Artículo 60. Las personas naturales residentes en el país, podrán optar por aplicar un desgravamen único equivalente a setecientos setenta y cuatro unidades tributarias (774 U.T.). En este caso, no serán aplicables los desgravámenes previstos en el artículo anterior”.*

De conformidad con el dispositivo normativo antes transcrito, se deriva el derecho de las personas naturales residentes en el país de optar por la aplicación de un desgravamen a sus enriquecimientos netos, a fin de la realización de la operación matemática tendente a la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta, a la cual se aplica la respectiva tarifa de conformidad con la Ley.

En el caso de las personas naturales perceptoras de sueldos y salarios, este Máximo Tribunal ha señalado que “*(...) frente a la extensa estimación de los enriquecimientos netos de los trabajadores, contrasta la mínima posibilidad a ellos dada para disminuir razonablemente la base sobre la cual habrán de tributar. Ya se vio al transcribir los desgravámenes los escasos conceptos que les resultan aplicables para lograr tal reducción; lo que prácticamente conduce a la utilización de la figura del desgravamen único, no como una opción, sino como la única alternativa legítima (...)*”. (Vid., sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia Nro. 301 del 27 de febrero de 2007, caso: *Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio.*)

El criterio jurisprudencial previamente referido pone de relieve que de limitarse la posibilidad de imputación del desgravamen único en el caso bajo estudio para la determinación del impuesto sobre la renta a cargo del ciudadano Carlos Ramón Gallardo Márquez, se estaría calculando dicho tributo sobre una base imponible no ajustada a derecho, puesto que como es bien sabido, el beneficio del desgravamen permite proteger la capacidad contributiva de la persona natural.

Aunado a lo precedentemente mencionado, cabe resaltar que la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, vigente en razón del tiempo, no establece limitación alguna a la aplicabilidad del desgravamen único (*vid.*, fallo de esta Sala Político-Administrativa Nro. 00865 del 9 de agosto de 2016, caso: *José Elías Rolón Jiménez*), por lo cual a juicio de esta Alzada éste resulta procedente a favor del referido ciudadano.

Vinculado a lo que antecede, este Máximo Tribunal considera que si bien el contribuyente no aportó los documentos justificativos de los gastos, el órgano recaudador debió aplicar en el mecanismo determinativo del enriquecimiento gravable, el desgravamen único a fin de resguardar la estructura del impuesto sobre la renta, y con ello gravar sobre enriquecimientos netos a tenor de lo establecido en la citada Ley especial. **Así se declara.**

Sobre la base de las consideraciones realizadas, este Alto Juzgado desestima el vicio de falso supuesto de derecho alegado por la representación en juicio del Fisco Nacional; en consecuencia, declara **sin lugar** el recurso de apelación y **confirma** en los términos expuestos en este fallo la sentencia definitiva Nro. 130-2015 dictada por el Tribunal remitente el 26 de mayo de 2015. **Así se decide.**

Vinculado a lo expuesto, esta Sala declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por el ciudadano Carlos Ramón Gallardo Márquez, asistido de abogado.

Igualmente, esta Alzada estima pertinente advertir que el Tribunal de la causa incurrió en una imprecisión en el dispositivo del fallo apelado, al declarar la nulidad de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/ASA/2014/EXP. N° 13-11 de fecha 26 de mayo de 2014, ya que la procedencia del desgravamen único no conlleva la nulidad del señalado acto administrativo, sino en lo relacionado a la cuantía de la determinación efectuada por la Administración Tributaria. **Así se establece.**

Así las cosas, queda **firme** el acto administrativo impugnado salvo lo relacionado a la improcedencia del desgravamen único, y por ende, el monto correspondiente a la diferencia de impuesto sobre la renta establecida a cargo del contribuyente, así como de la sanción de multa y de los intereses moratorios, los cuales **se anulan**; por lo que **se ordena** a la Administración Tributaria realizar el ajuste a la base imponible de acuerdo a lo señalado en el presente fallo y, en caso de ser procedente, emitir nuevas Planillas de Liquidación, realizando el cálculo correspondiente según lo indicado en la presente motiva. **Así se dispone.**

Finalmente, no procede la condenatoria en costas a las partes en razón de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se declara.**

## V DECISIÓN

Con fundamento en los razonamientos efectuados, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

**1.- FIRME** por no haber sido objeto de impugnación en el recurso contencioso tributario, el monto del reparo correspondiente a la omisión del “(...) *pago de la porción 3/3 del Impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2012 (...)*”, por el monto de Un Mil Seiscientos Setenta y Cuatro Bolívares (Bs. 1.674,00).

**2.- FIRME** el pronunciamiento del Juzgado de instancia no apelado por el contribuyente y que no desfavorece los intereses del Fisco Nacional, relativo a que el recurrente no probó de manera suficiente los desgravámenes declarados y que ha “(...) *debido realizar todas las diligencias tendientes a recuperar en copia certificada o simples los documentos que sustentaran los desgravámenes solicitados (...)*”.

**3.- SIN LUGAR** el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Nro. 130-2015 dictada el 26 de mayo de 2015 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por el ciudadano **CARLOS RAMÓN GALLARDO MÁRQUEZ**, asistido de abogado, en virtud de lo cual se **CONFIRMA** dicho fallo en los términos expuestos en la presente decisión.

**4.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por el prenombrado ciudadano contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/ASA/2014/EXP. N° 13-11 de fecha 26 de mayo de 2014 (notificada 25 de junio del mismo año), emitida por el Sector de Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la cual se confirmaron las objeciones fiscales formuladas en el Acta de Reparación Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/AF/2013/ISLR/00302/046 del 16 de julio de 2013, se determinó a cargo del accionante la obligación de pagar el monto de Ciento Noventa y Un Mil Treinta y Ocho Bolívares con Trece Céntimos (Bs. 191.038,13), por concepto de impuesto sobre la renta, sanción de multa e intereses moratorios para el ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2012, acto administrativo que queda **FIRME** salvo lo relacionado a la improcedencia del desgravamen único, y por ende, del monto correspondiente a la diferencia de impuesto sobre la renta establecida a cargo del contribuyente, así como de la pena pecuniaria y de los intereses de mora, los cuales se **ANULAN**.

**5.- Se ORDENA** a la Administración Tributaria realizar el ajuste de la base imponible del tributo en comentario de acuerdo a lo señalado en esta sentencia y, en caso de ser procedente, emitir nuevas Planillas de Liquidación, realizando el cálculo respectivo según lo indicado en la motiva de ésta.

**NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES** a las partes, conforme a lo precisado en esta decisión judicial.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Devuélvase 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 siete (7) días del mes de febrero del año dos mil dieciocho (2018). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta,  
**MARÍA CAROLINA  
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente,  
**MARCO ANTONIO  
MEDINA SALAS**

La Magistrada,  
**BÁRBARA GABRIELA  
CÉSAR SIERO**

El Magistrado -  
Ponente  
**INOCENCIO  
FIGUEROA  
ARIZALETA**

La Magistrada,  
**EULALIA COROMOTO  
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**

**En fecha ocho (8) de febrero del año dos mil  
dieciocho, se publicó y registró la anterior  
sentencia bajo el N° 00126.**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**