



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
EN SU NOMBRE

**EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

**Magistrada Ponente: BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**

**Exp. Nro. 2014-1297**

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, mediante oficio número 464-2014 de fecha 2 de octubre de 2014, recibido el 21 de octubre de ese mismo año, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente Nro. 1392-12 de su nomenclatura, contenido del recurso de apelación ejercido el 28 de noviembre de 2013, por el abogado Carlos Velásquez, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 46.555, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según consta en documento poder que corre inserto a los folios 119 al 213 del expediente judicial, contra la **sentencia definitiva Nro. 593-2013 dictada por el tribunal remitente en fecha 30 de septiembre de 2013**, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con amparo cautelar, y subsidiariamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio **GRAMOCA, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Zulia el 4 de marzo de 2008, bajo el Nro. 73, tomo 9-A.

El aludido medio de impugnación fue incoado contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RZU /DSA/2012/01821/12/500014 de fecha 27 de marzo de 2012 (notificada el 29 del mismo mes y año), dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que determinó a cargo de la contribuyente la obligación de pagar por: **i)** diferencia de impuesto, al considerar improcedente de la deducción de la partida “*Sueldo Directivos*”, por el monto de quinientos diez mil bolívares (Bs. 510.000,00) de conformidad con lo establecido en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 2006, vigente *ratione temporis*; **ii)** sanciones de multa por la suma de un millón trescientos setenta y dos mil seiscientos veintidós bolívares con cincuenta céntimos (Bs. 1.372.621,50), con base en lo estatuido en los artículos 104 y 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo; así como **iii)** intereses moratorios por la cantidad de quinientos diecinueve mil ochocientos cincuenta y dos bolívares (Bs. 519.852,00) de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 66 del referido texto orgánico, para un monto total de dos millones cuatrocientos dos mil cuatrocientos setenta y cuatro bolívares (Bs. 2.402.474,00).

Decidida la causa parcialmente con lugar en primera instancia, el Tribunal de mérito por auto del 16 de septiembre de 2014, oyó en ambos efectos la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional y remitió el expediente a esta Alzada.

En fecha 22 de octubre de 2014, se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, el Magistrado Suplente Emilio Ramos fue designado Ponente. Asimismo, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, lo cual hizo el 13 de noviembre de 2017 la abogada Josefina Gil Gómez, inscrita en el INPREABOGADO bajo el Nro. 47.673, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, tal y como se desprende del instrumento inserto a los folios 323 al 329 del expediente judicial.

Posteriormente el 25 de noviembre de 2014 el abogado Darío Romero, antes identificado, en su condición de apoderado judicial de la empresa contribuyente dio contestación a la apelación.

La causa entró en estado de sentencia en fecha 4 de diciembre de 2014, de acuerdo con lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El 29 de diciembre de 2014, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel, Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta, designados y juramentados por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año.

En fecha 25 de febrero de 2016, la representación en juicio del Fisco Nacional solicitó se dicte sentencia de la presente causa.

El 1 de marzo de 2016, se dejó constancia que el 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. Asimismo, se reasignó la ponencia a la Magistrada **BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**.

En fechas 22 de septiembre de 2016 y 22 de marzo de 2017, la apoderada judicial de la República solicitó se dicte el fallo de la presente causa.

El 23 de marzo de 2017, se dejó constancia en auto que 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.

Realizado el estudio de las actas que conforman el expediente, pasa este Alto Tribunal a decidir previas las consideraciones indicadas a continuación:

## I ANTECEDENTES

Como resultado del procedimiento de fiscalización practicado a la sociedad de comercio Gramoca, C.A., iniciado mediante la Providencia Administrativa Nro. SNAT/INTI/GRTI/RZ/DF/2010/ISRL/01821 de fecha 24 de agosto de 2010, la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictó el 18 de Marzo de 2011, el Acta de Reparó Nro. SNAT/INTI/GRTI/RZ/ DF/2010/ISLR/018 21/09, en la cual se determinó diferencia de Impuesto Sobre la Renta de conformidad con lo establecido en los artículos 27, 32 y 90 de la Ley de impuesto sobre la renta de 2006, aplicable en razón del tiempo, así como el ilícito material estatuido en el artículo 104 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

Posteriormente el 27 de marzo de 2012, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del referido ente exactor, emitió la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RZU/DSA/ 2012/01821/12/500014, en la cual se dejó sentado lo que se transcribe a continuación:

“(…)

*Ahora bien mediante el análisis practicado a dichos soportes y/o registros de los libros se determinó que la cantidad de Bs. 1.500.000,00, fue soportada por un registro contable (mayor analítico) para el ejercicio 2007, en donde detalla dentro del movimiento de esta cuenta (sueldo directivos), un débito por concepto de bonos directivos (...) como se evidencia en listado de personal que integran la nomina de la empresa, suministrada por esta.*

*Por lo antes expuesto, se dedujo que la contribuyente contravino las disposiciones establecidas en el artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Gaceta Oficial o. 38.529 del 25/09/2006 el cual establece que las deducciones autorizadas deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable, cuando correspondan a ingresos disponibles para la oportunidad en que la operación se realice.*

*Cuando se trate de ingresos que se consideran disponibles en la oportunidad de su pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de esta ley, las respectivas deducciones deberán corresponder a egresos efectivamente pagados en el año gravable, sin perjuicio de que se rebajen las partidas previstas y aplicables autorizadas en los numerales 5 y 6 del artículo 27 de la ley antes citada.*

*Del artículo antes mencionado, se desprende que los pagos por concepto sueldos y demás remuneraciones similares se encuentran contempladas como deducción del pago del impuesto sobre la renta en el artículo 27, numeral 1 de la Ley que regula dicho tributo, norma que prevé la posibilidad de deducir de la renta bruta anual, todos aquellos gastos normales y necesarios hechos en el país con el objeto de producir la renta, considerándose disponibles, en la oportunidad de su pago, debiendo corresponder a egresos efectivamente pagados en el año gravable.*

*En tal sentido al no producirse el pago ni el abono en cuenta de sueldo a directores en el ejercicio fiscal 2007, no podía efectuarse la deducción pretendida en virtud de que el gasto deducible se justifica en función de obtener un enriquecimiento gravable lo que requiere que el egreso deba estar pagado para ser deducible, lo cual se presume se hizo en el ejercicio posterior, año 2008, resultando en consecuencia objetada la referida deducción”.*

(…)

*De igual manera, (...) las pruebas documentales confirman igualmente el hecho de la existencia de un gasto a la cuenta de sueldos a directivos por Bs. F. 1.500.000,00, en el ejercicio 2007, los cuales fueron pagados en el ejercicio 2008 (...)*”.

Determinando a cargo de la contribuyente la obligación de pagar por: diferencia de impuesto, al considerar improcedente de la deducción de la partida “*Sueldo Directivos*”, con base en lo establecido en los artículos 27, 32 y 90 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2006, aplicable en razón del tiempo, así como sanciones de multa de conformidad con lo establecido en los artículos 104 (numeral 1) y 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, e intereses moratorios de acuerdo al artículo 66 del referido texto orgánico, por los montos siguientes:

<i>“Ejercicio Fiscal</i>	<i>Diferencia de Impuesto Determinado Bs. F</i>	<i>Multa Artículo 111 COT</i>	<i>Multa Artículo 104, numeral 1 COT</i>	<i>Concurrencia de Multas</i>	<i>Intereses moratorios</i>
<i>2007</i>	<i>510.000,00</i>	<i>1.372.171,50</i>	<i>450,00</i>	<i>1.372.621,50</i>	<i>519.851,93”</i>

Por disconformidad con el referido acto administrativo, el 9 de mayo de 2012, el abogado Darío Romero Delgado (INPREABOGADO Nro. 51.623), actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio Gramoca, C.A., interpuso ante el Tribunal de la causa, recurso contencioso tributario conjuntamente con amparo cautelar, y subsidiariamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, argumentando las consideraciones de hecho y derecho expresadas a continuación:

**1)** Denunció el falso supuesto de hecho en el que incurrió el Fisco Nacional, al rechazar la procedencia de la deducción del gasto correspondiente a “*sueldo a directivos*”, por haber “*desvirtuado lo que en su oportunidad afirmó la fiscalización (...) en cuanto a que Dino Cafoncelli Tedesco había sido el único directivo beneficiario*”, ya que “*quedó evidenciada con la prueba de experticia que se practicó (...) se aclaró que todas estas personas habían sido beneficiadas con el pago*”.

**2)** Alegó el vicio de falso supuesto de derecho “*no sólo porque [en] dicho acto administrativo se erró al interpretarse el artículo 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, sino también por no aplicarse (...) el artículo 27 eiusdem*”, indicando que la Administración Tributaria en su resolución “*reconoció que la experticia había demostrado que el gasto de (...) (Bs.f. 1.500.000,00) se había causado en el año 2007*” ello no era suficiente para determinar la procedencia de la deducción, situación que erradamente interpretó la administración, ya que “*la circunstancia de que los sueldos, salarios y demás remuneraciones constituyan gastos deducibles cuando se causan y no cuando se pagan, se confirma de la lectura del párrafo único del (...) artículo 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (...) norma [que] parte del supuesto que el contribuyente puede perfectamente deducir egresos causados y no pagados, a condición que los pague en el ejercicio inmediato siguiente, ya que, de no hacerlo, deberá declarar como ingreso de este ejercicio lo deducido en el precedente (...) precisamente a los previstos (sic) en el numeral 1 del artículo 27 (...). Esto obedece (...) a que la deducción del gasto no depende de la disponibilidad de ese egreso para el beneficiario del pago que se realice, puesto que la ‘causación’ o el ‘pago’ de la erogación, como condición para que ésta sea deducida (...) dependerá de la disponibilidad de los ingresos de la misma persona que incurra en los gastos de que se trate*”. (Sic). (Agregados de la Sala).

3) Con respecto a la penas pecuniarias impuesta por el rechaza a la deducción de la partida “*sueldo a directivos*”, solicitó la aplicación de la eximente de responsabilidad penal tributaria prevista en el numeral 6 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, “*en correspondencia con (...) el artículo 171 de la Ley [del referido impuesto en su numeral 3] (...) en virtud de que el reparo confirmado mediante el proveimiento recurrido se formuló con fundamento exclusivo en los datos suministrados por la contribuyente de la declaración definitiva de impuesto sobre la renta del año 2007*”. (Sic).

4) Asimismo, en referencia a dicho reparo (rechazo a deducción a la referida partida), adujo que su representada incurrió en “*un error de derecho excusable*”, en la aplicación del artículo 32 de la referida ley de la especialidad, ya que es “*tan clara esta norma que es lógico que cualquier contribuyente entienda, por lo menos en principio, que los gastos por salarios y otras remuneraciones son deducibles cuando se acumulan no se pagan, a tal punto que es un hecho notorio que Venezuela, constituye práctica común que los contribuyentes cuyos ingresos son disponibles cuando se realizan las operaciones que los producen, deducen aquellos gastos, incluso generados en relación con directores y gerentes, cuando se causan y no se pagan*”.

5) Por otro lado, en cuanto a la multa impuesta con base en lo establecido en el artículo 104 (numeral 1) del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, denunció que la empresa accionante “*no adelantó conducta alguna atentatoria (sic) contra la labor de fiscalización del SENIAT [y por lo tanto] es improcedente la*” misma. (Agregado de la Sala).

6) Denunció la improcedencia de los intereses moratorios considerando que en la motiva del acto impugnado “*no se indicó cuáles fueron las tasas que específicamente estuvieron vigentes durante cada uno de los meses que mediaron desde abril de 2008 y marzo 2012 (sic), si cuanto ascendieron las mismas al aplicárseles el recargo del 20% consagrado en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario (...). Tampoco se indicaron las operaciones aritméticas que permitiesen visualizar como fueron generándose los intereses en el tiempo*”, por lo tanto incurriendo en una “*falta de motivación*”.

Por otra parte, solicitó amparo cautelar con base en lo establecido en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, invocando la violación de derechos constitucionales; así como también subsidiariamente solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos contra el acto administrativo impugnado.

## II

### DE LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana en fecha 30 de septiembre de 2013 dictó sentencia definitiva Nro. 593-2013, mediante la cual declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos interpuesto por la sociedad mercantil Gramoca, C.A., fundamentándose en lo siguiente:

*“(...) la presente controversia queda circunscrita a decidir los asuntos siguientes: 1) la existencia o inexistencia del vicio de falso de supuesto de hecho que la contribuyente le atribuyó al acto administrativo recurrido; 2) la existencia o no del falso supuesto de derecho denunciado por la impugnante respecto a ese mismo acto; 3) la procedencia o improcedencia de la circunstancia eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios*

consagrada en el artículo 171, numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable *ratione temporis*; 4) la procedencia o no del error de derecho excusable, invocado a todo evento como circunstancia eximente de responsabilidad tributaria, de acuerdo con el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario; 5) la ausencia o no de motivación del acto administrativo atacado en lo atinente al cálculo de los intereses de mora determinados en dicho acto; y 6) la contrariedad a derecho o no de la multa que se impuso a la contribuyente por supuesto incumplimiento de requerimientos que se le hicieron en el curso de la investigación.

(...)

**1) Del vicio de falso de supuesto de hecho denunciado por la contribuyente.**

En primer lugar, en el recurso judicial interpuesto ante esta instancia, la sociedad de comercio Gramoca, C.A., alegó que la Resolución Culminatoria de Sumario impugnada había incurrido en un falso supuesto de hecho, al señalarse en ésta que el ciudadano Dino Cafoncelli Tedesco había sido el único directivo de la empresa en recibir la cantidad de Un Millón Quinientos Mil Bolívares (Bs. 1.500.000,00) constitutiva del monto del reparo atacado, formulado a la partida de sueldo a directivos. A este respecto, la contribuyente, en dicho recurso, manifestó que contrariamente a lo señalado por la Administración Tributaria, la suma de dinero referida no había sido pagada íntegramente a Dino Cafoncelli Tedesco, sino que había sido distribuida entre Franco Cafoncelli Tedesco, María Cristina Cafoncelli Tedesco, Antonio Cafoncelli Tedesco y el mismo Dino Cafoncelli Tedesco, a quienes les atribuyó el carácter de directores de la compañía (...).

(...)

Observa este Órgano Jurisdiccional que la sociedad de comercio Gramoca, C.A., no promovió en este juicio ninguna prueba que tuviera como finalidad demostrar lo contrario de lo que la Administración Tributaria sostuvo al negar el falso supuesto de hecho denunciado por la contribuyente tanto en el escrito de descargos que consignó en la fase administrativa como en el recurso contencioso tributario que incoó ante este Juzgado por el contrario, la recurrente se limitó a invocar el mérito favorable que, según ella, se desprendía de las actuaciones cursantes en el expediente sustanciado en la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del SENIAT; promoviendo además, en el juicio, como prueba adicional y principal, la de testigo experto, así como pruebas complementarias a esta última, consistentes en documentales e informes, tendentes a acreditar el carácter que esos testigos tenían y tienen de contadores públicos, sus estudios de postgrado y su experiencia profesional en el área contable y tributaria; todo con objetivo único de hacer acopio de estas pruebas para sustentar el segundo y cuarto alegatos de la contribuyente, referidos al falso supuesto de 'derecho' denunciado en relación con el sentido y alcance de los artículos 27 y 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como a la existencia de un eventual error de derecho excusable, para el evento que se desestimara el aludido falso supuesto de derecho.

Por consiguiente, al no haber demostrado la sociedad mercantil GRAMOCA, C.A. el falso supuesto de hecho denunciado, se desestima este alegato y se confirma la decisión que dictó la Administración Tributaria en cuanto respecta a que el gasto por sueldo a Directivos, equivalente a Un Millón Quinientos Mil Bolívares (Bs. 1.500.000,00), fue pagado a Dino Cafoncelli Tedesco, en su carácter de directivo de la contribuyente. Así se declara.

**2) Del vicio de falso de supuesto de derecho alegado por la contribuyente.**

*Por otra parte, tal como se señaló, la sociedad de comercio recurrente en el recurso contencioso tributario bajo análisis, alegó que la resolución impugnada adolecía del vicio de falso supuesto de derecho, toda vez que en el acto recurrido se había errado en la interpretación del artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al tiempo que se había violado, por falta de aplicación, el artículo 27 eiusdem, al haberse considerado como no deducible para el ejercicio fiscal 01/01/2007-31/12/2007, el monto de Un Millón Quinientos Mil Bolívares (Bs. 1.500.000,00), correspondiente a sueldo a directivos, registrado en la contabilidad de la empresa con el código 6.02.01.014 y solicitado como deducción en la declaración definitiva de rentas de dicho ejercicio anual, bajo la referencia No. 42, relativa a 'Otros Gastos'.*

*(...)*

*Del estudio de las actas que integran el expediente de la presente causa, en particular de la Resolución Culminatoria de Sumario, del recurso contencioso tributario, de los informes presentados en esta instancia (en especial, los consignados por la representación del Fisco Nacional) y de las observaciones que a estos informes formuló la contribuyente, esta Sentenciadora juzga que las partes están contestes y, por tanto, no existe controversia alguna entre ellas, respecto a la veracidad de los hechos siguientes: i) que el gasto reparado se situó en la suma de Un Millón Quinientos Mil Bolívares (Bs. 1.500.000,00) (a bolívares fuertes); ii) que ese gasto se generó por concepto de sueldo a directivos; iii) que dicho gasto se acumuló (se causó) durante el ejercicio fiscal coincidente con el año 2007; y iv) que tal gasto se pagó durante el ejercicio siguiente al 2007, esto es, en el curso del ejercicio 01/01/2008-31/12/2008.*

*Consecuentemente, el tema a dilucidar en esta parte de la sentencia no tiene que ver con la determinación de la existencia o no de los hechos mencionados, ya que éstos quedaron perfectamente establecidos, sino que se trata de un asunto estrictamente jurídico, que versa sobre la procedencia de la deducción del gasto indicado a la luz de las normas legales que regulan la materia. En tal virtud, el análisis judicial ha de enfocarse en la interpretación y aplicación de esa preceptiva, para lo cual este Tribunal pasa a formular las siguientes consideraciones:*

*El encabezamiento del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dispone, como premisa general y salvo las excepciones que más adelante se mencionarán, la 'causación' de los gastos contemplados en los diversos numerales de ese artículo, como requisito esencial para la deducción de los mismos en el ejercicio fiscal respectivo. De esta forma, la norma adopta, prima facie, principios de contabilidad de aceptación general, concretamente relacionados con la 'realización contable', conectado con el principio del 'devengo', de acuerdo con los cuales las operaciones y eventos económicos deben reconocerse oportunamente en el momento en que ocurran y registrarse en la contabilidad, en el entendido que la determinación de los resultados de la operación y la posición financiera deben tomar en cuenta todos los ingresos y obligaciones del período, aunque éstos hayan sido o no percibidos o pagados, con el objeto de que de esta manera los costos y gastos puedan ser debidamente relacionados con los respectivos ingresos que generan.*

*No obstante el acogimiento por parte de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta de estos principios aplicables a las operaciones contables y, entre éstas, a los gastos (a los fines de su deducción), ese mismo texto legal prevé específicas excepciones a dicha regla general, al establecer que ciertos gastos requieren, para ser deducidos, no sólo haberse causado en el ejercicio correspondiente, sino también haberse pagado en ese mismo ejercicio. Estas excepciones son enumeradas en el artículo 32 de la ley, cuando en su encabezamiento se preceptúa que 'Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 3, 11 y 20 y en los Parágrafos Duodécimo y Decimotercero del artículo 27 de esta ley, las*

*deducciones autorizadas en este capítulo deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable (...).’ Es decir, en los casos contemplados en los numerales 3 (tributos), 11 (gastos de administración y conservación de inmuebles) y 20 (gastos de investigación y desarrollo), así como en los Parágrafos Duodécimo y Decimotercero (liberalidades y donaciones), el gasto correspondiente, para ser deducido, no sólo debe estar causado en el ejercicio, sino que además, necesariamente, debe haber sido pagado en ese mismo ejercicio. Este requisito, que por supuesto es excepcional, no puede extenderse a los casos que escapan de la excepción, habida cuenta del carácter restrictivo de ésta.*

*Así, gastos tales como los sueldos y salarios, contemplados en el numeral 1 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no formarían parte de los supuestos de excepción antes mencionados; razón por la cual, tales gastos, para ser deducidos, no requerirían haber sido pagados en el mismo ejercicio en el que se hubieren causado, al no integrar el elenco de erogaciones respecto de las cuales sí se exige ese pago, establecidas como supuestos de excepción en los numerales 3, 11 y 20 del citado artículo 27, así como en los Parágrafos Duodécimo y Decimotercero de esta misma disposición legal.*

*No obstante, debe observarse que el artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta prevé unas reglas particulares para la deducción de gastos, específicamente para aquellos que, como los sueldos y salarios, son distintos a los que forman parte de los supuestos de excepción que se mencionaron precedentemente. En efecto, el citado artículo 32 dispone que:*

*(...)*

*A los efectos de abordar y aclarar el punto objeto de discusión, este Tribunal considera pertinente que de antemano se destaque que si se acoge como válida la tesis planteada por la Administración Tributaria, referida a que un gasto causado y no pagado no puede deducirse si para el beneficiario del egreso el pago producido representa para él un ingreso disponible sólo cuando lo percibe, tendría que concluirse, necesariamente, que gastos tales como sueldos y salarios, intereses generados por capitales tomados en préstamo, cánones de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y regalías y participaciones análogas, nunca podrían deducirse en el ejercicio en que simplemente se causen, sino en el ejercicio en que efectivamente se paguen, ya que, en todos estos casos, los ingresos que tales erogaciones reportan a sus beneficiarios son disponibles para éstos en el momento del pago, tal como lo previene el artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En otros términos: si se aceptase esta tesis de la Administración, sería imposible siquiera imaginarse la hipótesis de deducir legalmente este tipo de egresos en el ejercicio de su causación, si se los pagara en el ejercicio siguiente. Sin embargo, a pesar de ello, esta Sentenciadora observa una conclusión distinta de la lectura del Parágrafo Único del artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, porque del texto de ese párrafo se desprende que gastos como los señalados, sí podrían deducirse en el ejercicio de su causación, aunque no se hubieran pagado en ese mismo ejercicio sino en el siguiente. En efecto, el dispositivo indicado dispone que: ‘Los egresos causados y no pagados por el contribuyente, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago y siempre que se trate de las deducciones previstas en los numerales 1, 2, 7, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 21 del artículo 27 de esta Ley’. Obsérvese que esta norma alude a ‘egresos causados y no pagados’ que, precisamente por no haber sido pagados en el ejercicio de su causación, deben pagarse en el ejercicio inmediato siguiente, so pena que el contribuyente quede obligado a declararlos como ingresos en ese otro ejercicio. En el párrafo, cuando se menciona a esos egresos causados y no pagados, se incluye a todos aquellos que aparecen discriminados en los numerales 1, 2, 7, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 21 del artículo*



*27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; es decir, que el legislador incluye, entre esos egresos causados y no pagados, a los sueldos y salarios (numeral 1), a los intereses generados por capitales tomados en préstamo (numeral 2), a los cánones de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles (numeral 12) y a las regalías y participaciones análogas (numeral 16); todos los cuales son disponibles para sus respectivos beneficiarios cuando éstos perciban los pagos correspondientes.*

*Así, si se asumiese como valedera la tesis de la Administración Tributaria, según la cual estos últimos gastos (los de los numerales 1, 2, 12 y 16 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta) no son deducibles sino cuando se pagan, ya que son disponibles para sus beneficiarios cuando éstos los perciben, no cabe duda de que carecería de sentido que el legislador, en el Parágrafo Único del artículo 32 de la misma ley, hubiera permitido a su vez la deducción de esos tipos de gastos calificándolos de causados y no pagados, exigiendo tan sólo, para la procedencia de esa deducción, que se pagaran en el ejercicio siguiente de haberse producido, so pena de revertirlos e incluirlos como ingreso en ese ejercicio siguiente.*

*Es más, cabe advertir que el mismo Parágrafo Único del artículo 32 hace referencia a otra situación que también demuestra la pertinencia de deducir gastos causados y no pagados, aunque, para sus beneficiarios, fuesen disponibles sólo cuando hubieren de percibirlos. Tal es el caso de las indemnizaciones derivadas de la relación de trabajo, esto es, de la prestación de antigüedad pagadera a los trabajadores, la cual es disponible para éstos desde el momento en que efectivamente la perciban. En efecto, en el parágrafo antedicho se expresa que 'Las cantidades deducidas conforme a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 27, no pagadas dentro del año siguiente a aquel en que el trabajador deje de prestar sus servicios al contribuyente por disolución del vínculo laboral se considerarán como ingresos del ejercicio en el cual cese dicho lapso anual'. Obsérvese que en este texto el legislador plantea de nuevo la hipótesis de un gasto causado y no pagado, permitiendo su deducción, pero bajo condición de que dicho gasto sea satisfecho a su beneficiario dentro del año siguiente a la terminación de la relación de trabajo. La norma también establece que, en caso que ese pago no se realice dentro del lapso anual que se prevé, el gasto correspondiente, previamente aprovechado por el contribuyente como un egreso del ejercicio en que se causó –y no se pagó–, deberá incluirse como un ingreso del ejercicio en que cese el año concedido al patrono para pagar la indemnización; consecuencia esta (la de la inclusión del gasto como un ingreso) que tiene como propósito neutralizar el efecto beneficioso que la deducción del gasto tuvo para el contribuyente, pese a no haberlo pagado en el lapso previsto por las normas, en detrimento de los intereses del Fisco Nacional.*

*Las consideraciones anteriores demuestran, en criterio de este Tribunal, que no es correcta la tesis de la Administración Tributaria acerca de la deducibilidad de gastos como el reparado, porque si los sueldos y salarios fueran deducibles sólo en el ejercicio en que fuesen pagados, la ley no hubiera dispuesto que esos mismos sueldos y salarios causados en un ejercicio pero no pagados en el mismo, pudieran de todos modos ser deducidos en la medida en que se pagasen en el ejercicio siguiente.*

*Considera esta Juzgadora la tesis que se adecua al correcto sentido y alcance del artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, planteada por la sociedad de comercio Gramoca, C.A., por cuanto las dos reglas de deducibilidad consagradas en el encabezamiento de dicho artículo parten de la idea de la necesaria correspondencia que debe haber entre los ingresos y gastos de un mismo contribuyente. En efecto, si los ingresos de un contribuyente son disponibles para éste desde el momento en que se originan las operaciones que los producen, los gastos de ese mismo sujeto pasivo también serían deducibles cuando se causen, aunque se paguen en el ejercicio siguiente (dejando a salvo, claro está, los casos de excepción ya analizados, contemplados en los*

*numerales 3, 11 y 20 y en los Parágrafos Duodécimo y Decimotercero del artículo 27 de la ley). Por el contrario, si los ingresos de un contribuyente son disponibles para éste desde el momento en que los mismos son efectivamente percibidos (tal es el caso las personas que reciben honorarios por el ejercicio de profesiones liberales), los gastos en los que incurra ese mismo contribuyente serán deducibles cuando tales egresos se paguen y no sólo cuando se causen.*

*Si la Ley de Impuesto sobre la Renta grava los ingresos de los contribuyentes desde el mismo momento en que se originan las operaciones que los producen, independientemente de que se hubiesen percibido o no, lo justo es que los gastos en los que incurra ese mismo sujeto pasivo con el objeto de obtener tales ingresos, también sean deducibles cuando se devenguen aunque no se hubieran pagado, sin perjuicio, se reitera, de las situaciones excepcionales consagradas en los numerales 3, 11 y 20 y en los Parágrafos Duodécimo y Decimotercero del artículo 27 de la ley en referencia.*

*Esta conclusión fue sostenida por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia Nro. 01631, publicada el 30 de septiembre de 2004, en el caso: Distribuidora Andimar, C.A. contra el Fisco Nacional, en la que la Sala dejó asentado que:*

*(...)*

*En igual sentido, la Sala Político-Administrativa, en fallo Nro. 00976 de fecha 7 de agosto de 2012, dictado en el caso: Banco Plaza, C.A. contra el Fisco Nacional, señaló lo siguiente:*

*(...)*

*En las sentencias parcialmente citadas, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia se refirió, respectivamente, a los gastos por arrendamiento de inmuebles y a los gastos por prestaciones sociales. Obsérvese que ambos tipos de gastos representan para sus beneficiarios (arrendadores en el primer caso y trabajadores en el segundo) ingresos disponibles desde el momento en que éstos los perciben, porque así lo establece el artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al prever que 'Los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles,... los producidos bajo relación de dependencia,... se considerarán disponibles desde el momento en que son pagados.' No obstante, la Sala advirtió que ambos tipos de egresos son deducibles cuando se causan, aunque no se paguen en el mismo ejercicio, pero siempre que se paguen en el siguiente; con lo cual se puso de relieve que la deducción de este tipo de gastos no depende de la disponibilidad del ingreso que éstos representen para dichos beneficiarios, sino de la disponibilidad de los ingresos que el mismo contribuyente pagador (deudor) obtenga por las actividad económica a la que específicamente se dedique.*

*(...)*

*En este mismo orden de ideas, esta Juzgadora debe dilucidar también el sentido de la expresión contenida en la última parte del Parágrafo Único del artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, según la cual 'En los casos previstos en este parágrafo la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago'. Esta norma debe ser entendida en su justo contexto. Ciertamente, ya se ha señalado que el artículo 32 precitado autoriza la deducción de gastos causados en un ejercicio siempre que se paguen en el siguiente; pero que, de no efectuarse ese pago en tal ejercicio posterior, el monto del gasto se incluirá como un ingreso de tal ejercicio. Ello, por supuesto, no significa que el gasto no pueda ser deducido posteriormente, cuando el contribuyente efectivamente lo pague, siendo éste el significado que debe*

*atribuirse al texto legal transcrito en este párrafo. Es decir, cuando la norma advierte que la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago, está refiriéndose a la situación ya descrita de un gasto que previamente había sido conciliado como ingreso por no pagarse en el ejercicio siguiente a su causación y que, con posterioridad a ello, en ejercicios futuros, fuese pagado por el sujeto pasivo, momento a partir del cual puede ser deducido. Todo esto quedó más que corroborado con las sentencias y la doctrina que se citaron supra.*

*Antes se apuntó que, en el caso concreto, las partes estaban contestes en que el gasto reparado, por concepto de sueldo a directivos, se causó en el ejercicio 2007 y se pagó durante el ejercicio 01/01/2008-31/12/2008 (...).*

*En el asunto sub-iudice, el gasto reparado se acumuló en el año 2007 y se pagó en el 2008, cumpliéndose a cabalidad con la condición establecida en el artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para la deducción de dicho gasto; esto es, la circunstancia de haber sido pagado en el ejercicio fiscal inmediatamente siguiente a aquel en que se generó.*

*(...)*

*En adición a lo expuesto, se insiste en que no debe exigirse como condición adicional para la deducción del gasto, que éste se declare como ingreso en el año 2008, por cuanto esa conciliación fiscal determinante de la reversión del gasto acumulado en un año como un ingreso del año subsiguiente, sólo opera, como lo expresa el antes citado artículo 32, en la medida en que en ese año siguiente tampoco se pague la erogación, lo cual sí ocurrió en el caso que ahora se decide.*

*En virtud de todo lo anterior, este Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, declara con lugar la existencia del falso supuesto de derecho denunciado por la recurrente en el recurso contencioso tributario. En razón de ello, se declara la nulidad del reparo impugnado y, por ende, del pronunciamiento que a tal respecto se hizo en la Resolución Culminatoria de Sumario recurrida, cuando se confirmó que el reparo anulado, formulado en la citada Acta de Reparación SNAT/INTI/GRTI/RZ/DF/2010/ISLR/01821/09, de fecha 18 de marzo de 2011, levantada por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del SENIAT. **Así se declara.***

*Como consecuencia del anterior pronunciamiento judicial, se declara la improcedencia del impuesto determinado en la resolución recurrida, así como también la necesaria nulidad de los intereses moratorios calculados por la Administración Tributaria y de la multa por contravención establecida en dicho acto administrativo, sobre la base de la diferencia de impuesto surgida como secuela del reparo hoy anulado. **Así igualmente se decide.***

*Por otra parte, habida cuenta de la declaratoria de nulidad de la multa por contravención y de los intereses de mora determinados en la resolución impugnada, resulta inoficioso para este Tribunal pronunciarse respecto a los argumentos subsidiariamente esgrimidos por la contribuyente en el recurso contencioso tributario, referidos a la procedencia de la circunstancia eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios consagrada en el artículo 171, numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; la procedencia del error de derecho excusable establecido en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario; y la ausencia de motivación denunciada en lo atinente al cálculo de los intereses de mora aludidos. **Así se declara.***

**3) De la multa impuesta por incumplimiento del deber formal previsto en el artículo 104 numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 2001.**

(...) este Tribunal analizó las actas del expediente administrativo sustanciado ante la Administración Tributaria, constatando que, efectivamente, la contribuyente dejó de cumplir algunos requerimientos hechos mediante las actas mencionadas supra. En tal sentido, si bien es cierto que la sociedad de comercio Gramoca, C.A., cumplió con la mayoría de los requerimientos efectuados en el curso de la fiscalización y no se observa que la empresa hubiera propendido a evitar o frustrar las labores de control por parte de la Administración Tributaria, al punto incluso que la determinación de oficio pudo practicarse sobre base cierta y con la información contable suministrada por la contribuyente, en orden a constatar los datos de la declaración definitiva de rentas, también lo es que el incumplimiento de los deberes formales comporta la comisión de infracciones meramente objetivas, que no toman en cuenta los aspectos subjetivos relacionados con la culpabilidad del agente. En este orden de ideas, si la contribuyente dejó de cumplir algún requerimiento efectuado en la fase de investigación, tal omisión, aunque no hubiese sido culposa o no hubiese implicado daño alguno para el Fisco, ni se traduzca en una afectación propiamente dicha de las tareas de control a cargo de los funcionarios encargados de la fiscalización, de todos modos la omisión así cometida resulta reprochable desde un aspecto mero formal, por lo que, necesariamente, debe imponerse la sanción a la que haya lugar.

Así las cosas, este Despacho Judicial desestima entonces el alegato de improcedencia de la sanción impuesta a la sociedad de comercio Gramoca, C.A., por cuanto se considera que la empresa sí incurrió en el ilícito formal establecido en el artículo 104, numeral 1 del precitado Código. En razón de lo cual se ratifica la multa de diez unidades tributarias (10 U.T.) que le fue impuesta a la mencionada contribuyente. **Así se declara.**

### **DISPOSITIVO.**

Por los fundamentos expuestos, este Juzgado (...) declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad de comercio Gramoca, C.A. (...). En consecuencia, se declara.

(...)

1) La nulidad del reparo de Un Millón Quinientos Mil Bolívares (Bs. 1.500.000,00) formulado al gasto por sueldo a directivos incluido en la partida 'Otros Gastos', referencia No. 42, de la declaración definitiva de impuesto sobre la renta presentada por la contribuyente en relación con el ejercicio fiscal correspondiente al ejercicio fiscal 2007.

2) La nulidad de la diferencia de impuesto sobre la renta que, por monto de Quinientos Diez Mil Bolívares (Bs. 510.000,00), se determinó en el acto recurrido con base en el reparo anulado.

3) La nulidad de la multa por contravención y de los intereses moratorios establecidos en la misma Resolución Culminatoria de Sumario impugnada.

4) Se ratifica la multa de diez unidades tributarias (10 U.T.) impuesta a GRAMOCA, C.A. en el acto recurrido, al haber incurrido la contribuyente en la infracción formal tipificada en el artículo 104, numeral 1 del Código Orgánico Tributario.

5) No hay condenatoria en costas (...)."

### **III**

### **FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN**

En fecha 28 de noviembre de 2013, el abogado Carlos Velásquez, ya identificado, actuando como representante judicial del Fisco Nacional presentó escrito de fundamentación de la apelación, en el que expresó su desacuerdo con el fallo apelado, argumentando lo siguiente:

Indicó que *“el fallo judicial impugnado (...) incurrió en el vicio de errónea interpretación de la norma aplicable a la materia, específicamente de los artículos 1, 5, 27, y 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”*, por cuanto *“con este tipo de normas, el legislador procura establecer una homologación de requisitos entre los ingresos y las deducciones en cuanto a la oportunidad de su generación, por lo que a un ingreso disponible al momento de su pago o abono en cuenta le debe corresponder una deducción que realmente se haya pagado durante el mismo año gravable”*.

Alegando que además *“no existe una relación de causalidad entre ese tipo de erogación y la producción de la renta, pues se trata de una bonificación que beneficia a una sola persona (reflejada como un único y total monto, tal como puede apreciarse en el contenido del acto impugnado así como en la experticia efectuada en sede administrativa), no equivalente a sueldos, salarios o remuneraciones similares (pues no tiene la característica esencial de éstos como lo es la periodicidad), de allí que tal egreso tampoco cumple con los requisitos de normalidad y necesidad, indispensables para que pueda ser deducido de conformidad lo dispuesto en el encabezamiento del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”*.

Por otro lado en cuanto a los intereses moratorios indicó que *“cabe recordar que la deuda tributaria se configura desde el mismo momento del acaecimiento del hecho disponible, por lo que, vencido el plazo que otorga la ley para su cumplimiento y ante la falta de pago, empiezan a generarse tales intereses de pleno derecho hasta que se extinga totalmente la deuda, de acuerdo con el contenido del artículo 66 del Código Orgánico Tributario [de 2001, aplicable en razón del tiempo], de ahí que no queda duda alguna acerca de la validez y legalidad de la actuación de la Administración Tributaria cuando procedió al cálculo de los mismos”*. (Agregado de la Sala).

Finalmente, adujo en cuanto a *“la solicitud de aplicación de la eximente de responsabilidad penal tributaria contemplada en el numeral 3 del artículo 171 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, aunque este aspecto no fue analizado por el juez a quo en vista de la declaratoria de nulidad del reparo formulado, reiteramos lo manifestado por la representación fiscal en primera instancia acerca de la improcedencia de tal petición, en virtud de que la objeción fiscal efectuada a la empresa recurrente no está fundamentada exclusivamente en los datos suministrados por aquélla en su declaración, sino en el análisis de los libros, soportes contables, facturas y los otros documentos requeridos mediante las actas respectivas. Por ende, también debe ser desestimado ese alegato por infundado”*.

#### IV

### CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

Mediante escrito consignado el 25 de noviembre de 2014, la representación judicial de la sociedad mercantil Gramoca, C.A., dio contestación a la fundamentación de la apelación incoada por el Fisco Nacional, en los términos siguientes:

En primer lugar, en cuanto al falso supuesto de derecho denunciado por la representación en juicio de la República alegó que la conclusión a la que arribó el *a quo* es la correcta ya que el “*gasto reparado en el caso de autos era perfectamente deducible en el ejercicio 2007, porque bastó que se causara en dicho ejercicio, pagándose en el siguiente, como en efecto sucedió*”.

Haciendo una interpretación del artículo 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2006, vigente en razón del tiempo, indicó que “*la disposición analizada no establece ningún tipo de consecuencia negativa para el contribuyente cuando un egreso causado en un ejercicio se paga en el inmediato siguiente. La consecuencia negativa para el sujeto pasivo son está prevista cuando el gasto, generado en un ejercicio, no se paga ni en éste ni en el siguiente, sino ulteriormente (e, incluso, nunca)*”, por lo tanto era perfectamente deducible.

En cuanto a la “*necesidad del gasto*” aducido por la representación fiscal indicó que “*dicha apoderada trajo a los autos de la serie de hechos nuevos que no fueron discutidos ni en el curso presente la fiscalización (...), ni en el procedimiento de determinación que finalizó con la resolución Culminatoria (...). Es más, ni en el curso del procedimiento administrativo ni en la primera instancia del judicial, se objeto de carácter salarial del pago, ni se negó que este se hubiera hecho como contra prestación por las labores ejecutadas (...). Por consiguiente estos hechos traídos a los autos (...) no pueden ser examinados sin que ello comporte un detrimento de los derechos procesales de la contribuyente (...)*”.

Por otro lado, en relación los intereses moratorios reiteró su alegato en cuanto a la improcedencia de los mismos, en razón de la procedencia de la deducción realizada respecto de la partida “*Salario Directores*”, no existiendo contravención a la norma y por tanto no causando los referidos intereses.

Finalmente reprodujo los argumentos expuestos en el recurso contencioso tributario relativo a la procedencia de las eximentes de responsabilidad tributaria por error de derecho excusable, y que los hallazgos de la Administración Tributaria se hicieron con base “*en los datos que la contribuyente suministró la el contribuyente en la declaración definitiva de rentas*”. (Sic).

## V

### CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva Nro. 593-2013 dictada en fecha 30 de septiembre de 2013, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, que declaró parcialmente con lugar recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con amparo cautelar, y subsidiariamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio Gramoca, C.A.

Vistos los términos en los que fue dictado el fallo apelado y examinadas las alegaciones expuestas en su contra por el representante judicial del Fisco Nacional, esta Máxima Instancia constata que en el caso concreto la controversia se circunscribe a verificar si el Juzgado de mérito al dictar el fallo apelado incurrió en “*vicio de errónea interpretación de la norma aplicable a la materia, específicamente de los artículos 1, 5, 27, y 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta*” de 2006, vigente *ratione temporis*.

Delimitada la *litis*, esta Alzada debe declarar firmes los pronunciamientos del Tribunal *a quo* no apelados por la contribuyente y que no resultaron desfavorables al Fisco Nacional, siendo ellos los siguientes: 1) la declaratoria de improcedencia de la denuncia relativa al vicio de falso supuesto de hecho respecto a lo pagado “*íntegramente a Dino Cafoncelli Tedesco [y no] distribuid[o] entre Franco Cafoncelli Tedesco, María Cristina Cafoncelli Tedesco, Antonio Cafoncelli Tedesco y el mismo Dino Cafoncelli Tedesco*” como directores de la compañía, como supuesto de uno o varios pagos (agregados de la Sala); 2) la procedencia de la multa impuesta por contravención al artículo “*104 numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 2001*”. **Así se determina.**

De igual forma previa, esta Superioridad estima importante destacar que aún cuando la empresa actora solicitó conjuntamente con el recurso contencioso tributario medida de amparo cautelar, y subsidiariamente medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo impugnado, el Órgano Jurisdiccional de la causa no emitió el pronunciamiento sobre a estas dos peticiones, por lo que resulta improcedente realizar en esta oportunidad alguna consideración en relación a las mismas por ser ambas accesorias a la acción principal de nulidad que ahora corresponde a la Sala resolver en la apelación ejercida por la representación fiscal contra la sentencia de instancia. **Así se establece.**

Dilucidado lo anterior, pasa esta Sala a decidir y al efecto observa:

Respecto al vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación y falsa aplicación de la Ley, esta Máxima Instancia considera oportuno indicar que este constituye un error de juzgamiento que se origina en la construcción de la premisa mayor del silogismo judicial, específicamente cuando el Juez que conoce del caso, no obstante apreciar correctamente los hechos y reconocer la existencia y validez de la norma jurídica apropiada a la relación controvertida, distorsiona el alcance del precepto general, dando como resultado situaciones jurídicas no previstas en la concepción inicial del dispositivo. Asimismo, si la norma escogida por el decisor no es efectivamente aplicable al supuesto de hecho controvertido, el error *in iudicando* que se configura, daría lugar a una falsa aplicación de una norma jurídica vigente, o a cualquier otra modalidad de falso supuesto de derecho. (*Vid.*, sentencias Nros. 01614, 00975 y 00882 de fechas 11 de noviembre de 2009, 7 de octubre de 2010 y 1 de agosto de 2017, casos: *Sucesión de Jesús Ovidio Avendaño Benítez, Servicios Halliburton de Venezuela, S.A. e Italmueble, C.A.*, respectivamente).

En el caso que se examina, pudo constatar que el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, en la oportunidad de dictar su pronunciamiento de fondo en el recurso contencioso tributario, indicó que “*en el asunto sub-iudice, el gasto reparado se acumuló en el año 2007 y se pagó en el 2008, cumpliéndose a cabalidad con la condición establecida en el artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para la deducción de dicho gasto; esto es, la circunstancia de haber sido pagado en el ejercicio fiscal inmediatamente siguiente a aquel en que se generó*”.

Sostiene la representación fiscal que el Juzgado *a quo* incurrió en “*el vicio de errónea interpretación de la norma aplicable a la materia, específicamente de los artículos 1, 5, 27, y 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta*”, por cuanto “*con este tipo de normas, el legislador procura establecer una homologación de requisitos entre los ingresos y las deducciones en cuanto a la oportunidad de su generación, por lo que a un ingreso disponible al momento de su pago o abono en cuenta le debe corresponder una deducción que realmente se haya pagado durante el mismo año gravable*”.

Ahora bien, esta Sala observa del acto administrativo impugnado, que la Administración Tributaria en el punto objeto de controversia expresó luego de citar el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2006 que “*un gasto será deducible, si para quien recibe el pago es disponible como ingreso de conformidad con el artículo 5 de la Ley (...) y observa que no existe el falso supuesto de derecho alegado por la contribuyente, en relación a la oportunidad de la deducibilidad de los gastos relacionados con los sueldos y remuneraciones de directores gerentes*”.

En tal sentido, respecto a la procedencia o no de la deducción de los “*salarios [pagados a los] directivos*” de la renta bruta del impuesto sobre la renta, esta Máxima Instancia estima pertinente a los efectos de examinar el referido alegato, traer a colación la normativa contenida en los artículos 27 y 32 de la referida Ley, que establecen (Agregado de esta Sala):

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

*1.- Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio.*

(...)

*21.- Los pagos hechos por las empresas a sus directores, gerentes, administradores u otros empleados como reembolso de gastos de representación, siempre que dichos gastos estén individualmente soportados por los comprobantes respectivos y sean realizados en beneficio de la empresa pagadora.*

(...)

*Parágrafo Segundo: El total admisible como deducción por sueldos y demás remuneraciones similares pagados a los comanditarios, a los administradores de compañías anónimas y a los contribuyentes asimilados a éstas, así como a sus cónyuges y descendientes menores, en ningún caso podrá exceder del quince por ciento (15%) del ingreso bruto global de la empresa. Si tampoco existiere ingreso bruto, se tomarán como puntos de referencia los correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior y, en su defecto, los aplicables a empresas similares.*

(...)

*“Artículo 32. Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 3, 11 y 20 y en los párrafos duodécimos y decimotercero del artículo 27, las deducciones autorizadas en este Capítulo deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable, cuando correspondan a ingresos disponibles para la oportunidad en que la operación se realice.*

*Cuando se trate de ingresos que se consideren disponibles en la oportunidad de su pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de esta ley, las respectivas deducciones deberán corresponder a egresos efectivamente pagados en el año gravable, sin perjuicio de que se rebajen las partidas previstas y aplicables autorizadas en los numerales 5 y 6 del artículo 27 de esta Ley.*



**Parágrafo Único:** *Los egresos causados y no pagados deducidos por el contribuyente, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago y siempre que se trate de las deducciones previstas en los numerales 1, 2, 7, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 21 del artículo 27 de la presente ley (...). En los casos previstos en este parágrafo la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago”.*

Ahora bien en cuanto a la disponibilidad del ingreso, el artículo 5 de la referida Ley, indica lo siguiente:

**“Artículo 5.** *Los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos los derivados de regalías y demás participaciones análogas y los dividendos, los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas, se considerarán disponibles en el momento en que son pagados. Los enriquecimientos que no estén comprendidos en la enumeración anterior, se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.*

*En todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario”.* (Resaltado de esta Alzada).

En este sentido, observa esta Alzada que dichas normas establecen que los enriquecimientos netos se obtienen de restar de los ingresos brutos los costos y deducciones y que el enriquecimiento neto global -al cual se le aplicarán las alícuotas impositivas establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta-, surge de deducir los conceptos expresamente señalados en el texto legal, los cuales deben corresponderse con egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento.

Particularmente de los pagos por concepto de sueldos y demás remuneraciones se encuentran contempladas como deducción del referido pago del impuesto sobre la renta en el Parágrafo Segundo del artículo 27 de la Ley que regula dicho tributo aplicable *ratione temporis*, norma que prevé la posibilidad de deducir de la renta bruta anual, los conceptos relativos a este, considerándose disponibles, según lo estatuido en el artículo 5 *eiusdem*, en la oportunidad de su pago, debiendo corresponder a egresos efectivamente pagados en el año gravable.

No obstante ello, se advierte de conformidad con lo estatuido en el Parágrafo Único del artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, establece que en aquellos casos en que los gastos causados se hubieren deducido antes de ser pagados, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente, tal como lo interpretó de forma restrictiva esta Sala en la sentencia Nro. 02975 del 20 de diciembre de 2006, caso: *Destilería Yaracuy, C.A.*

Ahora bien, circunscribiendo lo anterior al caso de autos, advierte esta Alzada que en el caso de marras, no existe controversia en cuanto al pago de dicho concepto en el año inmediatamente siguiente, ambas partes en el trascurso del *iter* procesal, ha dejado claro que la controversia se decanta en la procedencia de la deducción con base en la interpretación de la excepción expuesta en el citado artículo 32 *eiusdem*.

En cuanto a las deducciones dispuestas en los artículos antes citados, la Máxima Instancia en un caso similar al de autos, con la diferencia que no se había comprobado el pago de las deducciones declaradas, en el año inmediatamente siguiente a este, expuso:

*“Sobre este particular, la Sala debe señalar que el encabezamiento del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable al ejercicio investigado establece que para obtener el enriquecimiento neto se harán a la renta bruta las deducciones que se expresan en el mismo, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento; de cuya norma puede concluirse que no necesariamente deben haberse cancelado los egresos correspondientes a las deducciones que se pretenda hacer en el ejercicio, sino que es suficiente tan sólo que los mismos se hayan causado para que la deducción proceda.*

*En este mismo orden, señala el **parágrafo único del artículo 33 eiusdem**, que aquellos egresos deducidos por el contribuyente que no hayan sido pagados por él ‘deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago y siempre que se trate de las deducciones previstas en los numerales 1 (...) del artículo 27 de la presente Ley.’, **precepto del cual puede deducirse asimismo que, respecto de aquellos egresos causados en un ejercicio, debe producirse el pago en el siguiente, y que a falta de tal pago, deberán declararse como ingresos de ese ejercicio subsiguiente, aplicándose la deducción en el ejercicio en que en definitiva se efectúe el pago, tal y como lo indica el último aparte de este dispositivo**”. (Vid. Sentencia Nro. 01631 de fecha 30 de septiembre de 2004, caso: *Distribuidora Andimar, C.A.*).*

Así, en el caso bajo examen, se observa que la fiscalización rechazó totalmente la deducción presentada por este concepto (salario directores), siendo lo correcto considerar procedente tal concepto por cuanto como ha dicho la Sala en principio se establece en el artículo 27 de la referida Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, la deducibilidad de gasto bajo la partida contable “salarios” con base en lo efectivamente pagado, sin embargo la propia ley establece que en caso de que la empresa contribuyente deduzca de la renta bruta el salario causado en el año gravable (2007), debe ser declarado como ingreso en el año siguiente en caso de no ser pagado, considerándose como ingreso gravable y por tanto sujeto a un reparo fiscal; situación esta que en el caso de marras tal como se indicó *supra*, no existe controversia alguna en cuanto al pago del salario deducido en el referido año siguiente al fiscalizado, de la renta bruta del impuesto sobre la renta, quedando claro incluso en el propio acto impugnado donde se especifico que “*al no producirse el pago ni el abono en cuenta de sueldo a directores en el ejercicio fiscal 2007, (...) los cuales fueron pagados en el ejercicio 2008*” (sic) (folio 61 del expediente judicial), en consecuencia, tal y como afirmó acertadamente el *a quo* se ha cumplido “*a cabalidad con la condición establecida en el artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para la deducción de dicho gasto*”.

De allí que esta Sala encuentra ajustada a derecho la decisión del Tribunal de la causa en cuanto a la procedencia de dicha deducción y, por ende, improcedente el reparo formulado a la empresa recurrente por ese concepto en materia de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio impositivo investigado. En consecuencia, se desestima el alegato de la representación fiscal relativo al vicio de falso supuesto de derecho. **Así se decide.**

Por otro lado, en cuanto a la afirmación del representante judicial el Fisco Nacional en su escrito contentivo de la apelación, sobre la “*relación de causalidad entre ese tipo de erogación y la producción de la renta (...) [y que] tampoco cumple con los requisitos de normalidad y necesidad, (...) de conformidad [con] lo dispuesto en el encabezamiento del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta*”, debe advertir esta Alzada que tal situación relativa a la normalidad y necesidad del gasto que exige la ley, no fue el fundamento en las actuaciones fiscales para determinar la improcedencia de la deducción realizada por parte de la partida contable “*salarios directores*”, tal como se acentó en la Resolución impugnada (folios 36 al 62):

“(...) surge una diferencia [de impuestos en la declaración definitiva de rentas de la contribuyente] (...) la cual discriminó de la siguiente manera:

	CONCEPTO	Bs.F.
a.-	Sueldo Directivos	1.500.000,00
b.-	Pérdidas en cuentas incobrables	19.620,29
	Total Bs.	1.519.620,29
	Total Bs.F.	1.519.620,29

**a.- SUELDO DIRECTIVOS.....Bs.F. 1.500.000,00**

(...)

*En tal sentido al no producirse el pago ni el abono en cuenta de sueldo a directores (sic) en el ejercicio fiscal 2007, no podía efectuarse la deducción de la pretendida en virtud de que el gasto deducible se justifica en función de obtener un enriquecimiento gravable lo que requiere que el egreso deba estar pagado (...) resultando en consecuencia objetada la referida deducción”. (Sic). (Agregados de esta Sala). (Resaltado de esta Superioridad).*

Vinculado a lo expuesto, se observa del contenido antes transcrito de la Resolución impugnada, que la fundamentación fiscal para rechazar la deducción de la señalada partida estuvo referida a la no producción del “*pago ni el abono en cuenta de sueldos a directores en el ejercicio fiscal 2007*”, lo cual quedó estatuido como procedente en el punto previamente analizado, relativo a la interpretación de los artículos 27 y 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2006, aplicable en razón del tiempo, por haberse comprobado el pago de las mencionadas deducciones declaradas en el año inmediatamente siguiente, por lo que mal podría conocer esta Superioridad de un alegato que no fue objetado por el órgano exactor en el acto administrativo recurrido, ni fue objeto de controversia en el recurso contencioso tributario y, por ende, tampoco decidido en la sentencia de mérito, por cuya virtud esta Alzada desestima el alegato formulado por la representación judicial del Fisco Nacional acerca del aludido particular. **Así se establece.**

Sobre la base de los razonamientos expuestos, esta Sala declara **sin lugar** la apelación ejercida por la representación fiscal; en consecuencia, se **confirma** la sentencia definitiva número 593-2013 dictada por Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana en fecha 30 de septiembre de 2013. **Así se declara.**

Por lo tanto, se declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con amparo cautelar, y subsidiariamente solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio Gramoca, C.A, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RZU/DSA/ 2012/01821/12/5000 14 de fecha 27 de marzo de 2012 (notificada el 29 del mismo mes y año), dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, acto administrativo que queda **firme** salvo lo relativo a la improcedencia de la deducción por concepto de salario directivos, así como sus accesorios, que se **anulan. Así se decide.**

Finalmente, decidido como ha quedado parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario, **no procede la condenatoria en costas procesales** a las partes por no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, conforme a lo estatuido en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se establece.**

## VI DECISIÓN

Por las razones precedentemente señaladas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara:

1.- **FIRMES** los pronunciamientos del Tribunal *a quo* por no haber sido apelados por la sociedad mercantil **GRAMOCA, C.A** ni desfavorecer los intereses de la República relativos a: 1) la declaratoria de improcedencia de la denuncia relativa al vicio de falso supuesto de hecho respecto a lo pagado “*íntegramente a Dino Cafoncelli Tedesco [y no] distribuid[o] entre Franco Cafoncelli Tedesco, María Cristina Cafoncelli Tedesco, Antonio Cafoncelli Tedesco y el mismo Dino Cafoncelli Tedesco*” como directores de la compañía (agregados de la Sala); 2) la procedencia de la sanción de multa impuesta por contravención al artículo “*104 numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 2001*”, aplicable *ratione temporis*.

2.- **SIN LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Nro. 593-2013 dictada por Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana en fecha 30 de septiembre de 2013, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la empresa recurrente; en consecuencia, se **CONFIRMA** la aludida sentencia.

3.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la compañía recurrente, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RZU/DSA/2012/01821/12/ 500014 de fecha 27 de marzo de 2012 (notificada el 29 del mismo mes y año), dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, acto administrativo que queda **FIRME** salvo lo relativo al reparo por la improcedencia de la deducción por concepto de “*Sueldo Directivos*”, así como sus accesorios, los cuales se **ANULAN**.

**NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES** a las partes, conforme a lo señalado en esta sentencia.

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 doce (12) días del mes de junio del año dos mil dieciocho (2018). Años 208° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta,  
**MARÍA CAROLINA  
AMELIACH VILLARROEL**

El  
Vicepresidente,  
**MARCO  
ANTONIO MEDINA  
SALAS**

La Magistrada - Ponente  
**BÁRBARA GABRIELA  
CÉSAR SIERO**

El Magistrado,  
**INOCENCIO  
FIGUEROA  
ARIZALETA**

La Magistrada,  
**EULALIA COROMOTO  
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET  
FAYAD**

**En fecha trece (13) de junio del año  
dos mil dieciocho, se publicó y registró la  
anterior sentencia bajo el N° 00714.**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET  
FAYAD**

