



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADO PONENTE: MARCO ANTONIO MEDINA SALAS

Exp. Núm. 2017-0902

El Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante oficio número 389/2017 de fecha 2 de octubre de 2017, recibido el 20 de noviembre de ese mismo año, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente distinguido con letras y números AP41-U-2014-000161 de su nomenclatura, contentivo del recurso de apelación ejercido el 10 de julio de 2017, por la abogada Luz Marina Flores Moreno, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 35.262, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, según consta en documento poder autenticado ante la Notaría Pública Vigésima Quinta del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, en fecha 21 de octubre de 2013, bajo el número 35, tomo 131 de los libros llevados por esa oficina notarial (folios 82 al 88 de la primera pieza de las actas procesales), contra la **sentencia definitiva número 2246 dictada por el tribunal remitente en fecha 29 de junio de 2017**, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de amparo cautelar, por el abogado Rodrigo Lange Carías, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 146.151, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio **GALAXY ENTERTAINMENT DE VENEZUELA, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda, el 25 de abril de 1995, bajo el número 15, tomo 112-A; representación que se desprende del documento poder otorgado ante la Notaría Pública Duodécima del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, en fecha 6 de mayo de 2014, con el número 27, tomo 31, de los libros llevados por esa oficina (folios 42 al 45 de la primera pieza de las actas procesales).

El caso que ahora se examina versa sobre un recurso contencioso tributario incoado con solicitud de amparo cautelar, contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R/2014-045* del 5 de marzo de 2014, notificada el 28 del mismo mes y año, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que confirmó la objeción fiscal formulada a la contribuyente en el *Acta de Reparación* signada con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/CE/DF/2011/ISLR/00575/06* del 2 de marzo de 2013, y en consecuencia: *i)* determinó una diferencia de impuesto sobre la renta a pagar, correspondiente al ejercicio fiscal del 1° de enero al

31 de diciembre de 2010, por el monto de un millón cuatrocientos cinco mil quinientos setenta y cuatro bolívares con noventa y cuatro céntimos (Bs. 1.405.574,94); **ii**) impuso sanción de multa por la cantidad de veinticuatro mil trescientas veintisiete coma veintiséis unidades tributarias (24.327,26 U.T.), de conformidad con lo previsto en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; y **iii**) liquidó intereses moratorios por el monto de novecientos dos mil novecientos noventa bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (Bs. 902.990,54), con base en el artículo 66 *eiusdem*.

Decidida la causa con lugar en primera instancia, el tribunal de mérito por auto del 2 de octubre de 2017, oyó en ambos efectos la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional y remitió el expediente a esta Alzada.

En fecha 5 de diciembre de 2017, se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, el Magistrado Marco Antonio Medina Salas 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 17 de enero de 2018, la abogada Mayerling Yubelina Fernández Agreda, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 204.364, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, tal y como se desprende del instrumento poder otorgado el 17 de noviembre de 2017, ante la Notaría Pública Undécima del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, bajo el número 27, tomo 250 de los libros llevados por esa Notaría (folios 380 y 381 de la cuarta pieza de las actas procesales).

El 30 de enero de 2018, el abogado Rodrigo Lange Carías, antes identificado, actuando como apoderado judicial de la sociedad de comercio Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A., presentó escrito de contestación a la apelación del Fisco Nacional.

La causa entró en estado de sentencia el 31 de enero de 2018, de acuerdo con lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Realizado el estudio de las actas que conforman el 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

Mediante *Providencia Administrativa* signada con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/CE/RC/DF/2011/ISLR/00575* del 1° de junio de 2011, notificada el 15 del mismo mes y año, emitida por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se autorizó a los ciudadanos Jorge Alejandro Ortega Villarreal y Rafael Gerardo Álvarez Aular, con cédulas de identidad números 13.380.883 y 11.409.215, respectivamente, funcionarios adscritos a la referida División, a los fines de fiscalizar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad

mercantil Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A., en materia de impuesto sobre la renta, para los ejercicios fiscales del 1° de enero al 31 de diciembre de 2009 y del 1° de enero al 31 de diciembre de 2010.

En fecha 2 de marzo de 2013, se levantó y notificó a la recurrente el *Acta de Reparación* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/CE/DF/ 2011/ISLR/00575/06*, en materia de impuesto sobre la renta para los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles de 2009 y 2010, en la que se determinaron objeciones fiscales a cargo de la contribuyente de autos, por los conceptos y montos que se indican a continuación:

“(…)

**EJERCICIO FISCAL COMPRENDIDO DESDE EL 01/01/2009 HASTA EL 31/12/2009
[y DESDE EL 01/01/2010 HASTA EL 31/12/2010]**

(…)

I. REBAJAS AL IMPUESTO AUTOLIQUIDADO POR NUEVAS INVERSIONES NO PROCEDENTE

I.1. POR NO CUMPLIR CONDICIONES LEGALES Bs. 437.117,86 [y Bs. 368.424,30]

*El contribuyente GALAXY ENTERTAINMENT DE VENEZUELA C.A. incluyó en su Declaración Definitiva de Rentas y Pago correspondiente[s] a [los] ejercicio[s] fiscal[es] investigado[s] por concepto de ‘Rebajas por Inversiones’ (...) Vehículos y Mobiliarios (...) [que] la actuación fiscal procede a rechaza [por] la cantidad de **Bs. 437.117,86 [y Bs. 368.424,30]**, por no reunir las condiciones establecidas y no considerarse activos fijos destinados al aumento efectivo de la capacidad productiva, por lo que se procede a incorporar esta[s] cantidad[es] al impuesto del ejercicio [2009 y 2010, respectivamente].*

I.2. POR ESTAR AJUSTADAS SOBRE LA VARIACIÓN DEL ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR Bs. 552.908,84 [y Bs. 1.405.574,94]

(...) la rebaja informada por la contribuyente en su declaración definitiva de rentas para [los] ejercicio[s] investigado[s], fue calculada sobre la base de los costos históricos actualizados por inflación de dichas inversiones (...).

Por consiguiente, el método utilizado por la contribuyente para establecer el costo de los bienes contraría expresamente la normativa vigente en materia de ajuste por inflación, de modo que la actuación fiscal procede a modificar la determinación de la rebaja por nuevas inversiones (...) tomando en consideración los costos históricos netos de las nuevas adquisiciones de activos fijos (...).

*En consecuencia, la actuación fiscal procede a rechazar la cantidad de **Bs. 552.908,84 [y Bs. 1.405.574,94]**, del monto de las Rebajas por Nuevas Inversiones informadas por el contribuyente por estar ajustada sobre la variación del Índice de precios al consumidor, la[s] cual[es] se incorpora[n] al impuesto del ejercicio [2009 y 2010, respectivamente].*

(...)”. (Corchetes de esta Sala y mayúsculas y resaltados propios de la cita).

El 24 de abril de 2013, la abogada Andreina Lusinchi, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 151.875, actuando con el carácter de apoderada judicial de la sociedad de comercio Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A., cuyo documento poder no cursa en las actas del expediente administrativo, presentó ante la Administración Tributaria “*Escrito de Allanamiento Parcial al Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTI/CE/RC/DF/2011/ISLR/00575/06*”, en el cual indicó:

“(…) mi representada acepta la porción de los reparos de cada ejercicio fiscal (2009 y 2010) que se refiere a las rebajas por nuevas inversiones que no resultan procedentes, mientras que no acepta los reparos de cada ejercicio fiscal que se refieren al ajuste por inflación de las rebajas que sí resultan procedentes.

De esta manera, mi representada se allana en lo que corresponde al reparo por las rebajas no procedentes del ejercicio fiscal 2009 por la cantidad de Bs. 437.117,86 y del reparo por el mismo concepto del ejercicio fiscal 2010 por la cantidad de Bs. 368.424,30. Ambos reparos suman la cantidad de Bs. 805.542,16, cantidad ésta que mi representada ha procedido a pagar en fecha 24 de abril de 2013 mediante cheque de Gerencia No. 00015969, tal y como se demuestra en la Planilla de Pago, cuyas copias se acompañan marcadas ‘C’ y ‘D’, respectivamente”.

El 5 de marzo de 2014, la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del referido Servicio Autónomo, emitió la *Resolución (Sumario Administrativo)* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R/2014-045*, notificada el 28 del mismo mes y año, a través de la cual se confirmó la objeción fiscal formulada en el *Acta de Reparación* signada con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/CE/DF/2011/ISLR/00575/06* del 2 de marzo de 2013, indicando lo siguiente:

“(…)

Aceptación parcial

En fecha 24/04/2013, la contribuyente Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A., presentó ante esta Gerencia Regional escrito de aceptación parcial del contenido del acta de reparación, específicamente por lo que respecta al concepto de rebajas por nuevas inversiones no procedentes por no cumplir condiciones legales, por las cantidades de Bs. 437.117,86 y Bs. 368.424,30, para cada ejercicio fiscal respectivamente.

Como consecuencia de su aceptación [parcial], la contribuyente presentó en fecha 23/04/2013 (sic), declaraciones sustitutivas forma DPJ-99026, Nros. 1390622260 y 1390622277, correspondientes a los ejercicios fiscales 2009 y 2010, respectivamente, pagando la cantidad total de Bs. 805.542,16 y esta Administración emitió la Resolución de Imposición de sanción e intereses SANT/INTI/GRTI/CE/RC/DF/2011/ ISLR/00575/07-2961, de fecha 08/08/2013, donde constan las resultas de la parcialidad consumida del procedimiento administrativo en curso.

(…)

*Apreciados como han sido los hechos contenidos en el acta de reparación y demás documentos que conforman el expediente administrativo, esta Administración Tributaria, en uso de sus facultades procede a **confirmar** la objeción fiscal formulada al sujeto pasivo Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A., en los siguientes términos:*

Rebajas al impuesto autoliquidado por nuevas inversiones no procedente, por estar ajustadas sobre la variación del índice de precios al consumidor.

<i>Ejercicios fiscales</i>	<i>Montos confirmados Bs.</i>
<i>01/01/2009 al 31/12/2009</i>	<i>552.908,84</i>
<i>01/01/2010 al 31/12/2010</i>	<i>1.405.574,94</i>

DETERMINACIÓN FISCAL

Ejercicio fiscal 01/01/2009 al 31/12/2009

Concepto	Monto Bs.
Enriquecimiento gravable s/declaración N° 1090502469	141.344.179,93
Impuesto determinado s/tarifa N° 2	48.029.521,17
Impuestos retenidos	29.773.578,54
Anticipo de impuesto (Declaración estimada)	44.622.170,53
Créditos del ejercicio	26.366.227,90
Rebajas nuevas inversiones s/declaración	17.600.387,31
Menos rebajas improcedentes	990.197,85
Total rebajas nuevas inversiones s/Resolución	16.610.189,46
Impuesto pagado en exceso s/Resolución	26.366.227,90

Ejercicio fiscal 01/01/2010 al 31/12/2010

Concepto	Monto Bs.
Enriquecimiento gravable s/declaración N° 1190311121	673.090.873,61
Impuesto determinado s/tarifa N° 2	228.818.397,02
Impuestos retenidos	57.738.588,27
Anticipo de impuesto (Declaración estimada)	0,00
Créditos del ejercicio	0,00
Rebajas nuevas inversiones s/declaración	29.187.402,58
Menos rebajas improcedentes	1.773.999,24
Total rebajas nuevas inversiones s/Resolución	27.413.403,34
Impuesto a pagar	143.666.405,41
Menos impuesto pagado s/declaración sustitutiva N° 1190311121	141.892.406,17
Menos impuesto pagado s/declaración sustitutiva N° 1390622277	368.424,30
Diferencia de impuesto a pagar s/Resolución	1.405.574,94

SANCIÓN

(...)

Por otra parte, (...) visto que en el presente caso no se observan circunstancias agravantes ni atenuantes, es procedente la sanción [prevista en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario 2001, aplicable *ratione temporis*] en un 112,5% del impuesto causado en virtud de la confirmatoria de los reparos formulados, para el ejercicio fiscal que se indica a continuación, cuyo monto asciende a la cantidad siguiente:

(...)

Ejercicio fiscal	Impuesto determinado Bs.	Sanción 112,5% Bs.	Valor en UT momento comisión del ilícito [Bs. 65,00]	Sanción artículo 94 COT Bs. [UT momento del pago Bs. 127,00]
2010	1.405.574,94	1.581.271,81	24.327,26	3.089.561,84

INTERESES MORATORIOS

De conformidad con el artículo 66 del COT, esta Administración procede a la aplicación de los intereses moratorios desde el momento en que se hizo exigible el pago hasta la fecha de la emisión de la presente Resolución.

(...)

Ejercicio fiscal	Impuesto determinado Bs.	Fecha inicio cálculo	Intereses moratorios Bs.
2010	1.405.574,94	31/03/2011	902.990,54

En consecuencia, expídase a la contribuyente Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A., planillas de liquidación por los montos y conceptos que se mencionan a continuación:

Ejercicios fiscales (sic)	Impuesto Bs.	Multa Bs.	Intereses moratorios Bs.
2010	1.405.575,00	3.089.562,00	902.991,00

(...)”. (Agregados de esta Alzada y resaltados y mayúsculas propios de la cita).

Por disconformidad con el referido acto administrativo, el 6 de mayo de 2014 el abogado Rodrigo Lange Carías, antes identificado, actuando con el carácter de apoderado judicial de la mencionada sociedad de comercio, interpuso ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, recurso contencioso tributario con solicitud de amparo cautelar, argumentando las consideraciones de hecho y derecho expresadas a continuación:

1) Denunció el vicio de falso supuesto de derecho en que habría incurrido la Administración Tributaria al momento de dictar el acto administrativo impugnado, “(...) *ya que efectuó una interpretación errada de los artículos 23 y 56 de la LISLR y de la normativa que contempla el sistema integral de ajuste por inflación, siendo que la única interpretación lógica y sistemática que debe dársele a dichas normas, es la efectuada de una manera integral con las demás normas contenidas en la Ley, de allí que se evidencia la errada interpretación, al no considerar que la base sobre la cual se debe aplicar el porcentaje correspondiente a las rebajas por nuevas inversiones, es el costo del activo ajustado por inflación al cierre del ejercicio*”.

En este sentido, resaltó “(...) *que la Administración Tributaria yerra en la interpretación del Derecho, ya que si bien la LISLR no establece expresamente la posibilidad de aplicar el sistema de ajuste por inflación a los activos relacionados con los beneficios fiscales, tampoco existe alguna norma que expresamente prohíba ajustar por inflación los activos por nuevas inversiones (...)*”.

2) Señaló “(...) *que la Administración Tributaria al momento de dictar la Resolución, incurre en una clara violación de los derechos y principios constitucionales de propiedad, capacidad contributiva y racionalidad de la tributación (...) por la prohibición de aplicación de mecanismos de corrección de la inflación, siendo que el criterio asistemático sustentado por [el órgano exactor], se cifra en que las rebajas por nuevas inversiones no puede ser objeto en modo alguno de una reexpresión monetaria, ya que a su juicio, aceptar tal ajuste sería conceder un doble beneficio, en virtud que los valores ajustados a los referidos activos, ya fueron tomados en cuenta en la determinación de la renta neta gravable del ejercicio, evidenciando un desconocimiento total de los elementos de la determinación de la cuota impositiva*”. (Agregado de esta Superioridad).

3) Indicó que por ser improcedente la obligación principal, resulta igualmente improcedente la sanción de multa impuesta.

Sin embargo, en el supuesto negado que fuese confirmada la objeción fiscal contenida en la *Resolución (Sumario Administrativo)* impugnada, invocó la eximente de responsabilidad penal tributaria prevista en el numeral 4, del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, referida al error de derecho excusable, “(...) *más concretamente, con la interpretación que hizo [su] representada en cuanto a la procedencia en la aplicación de la metodología del ajuste por inflación a los activos adquiridos y, en razón a los cuales, se otorga el beneficio de la rebaja de impuesto*”. (Corchete de esta Sala).

4) Alegó además, la existencia de circunstancias atenuantes, lo cual a su juicio, “(...) *hace factible la rebaja de la multa (...) ya que en el presente caso hubo: (i) ausencia de intención dolosa o de defraudación, (ii) la no comisión (...) de violación alguna de normas tributarias en períodos impositivos anteriores a los que fueron objeto de investigación y (iii) la colaboración prestada a la fiscalización, todo ello de conformidad con el artículo 96, numeral 6, del Código Orgánico Tributario*”.

5) Expresó que la determinación de los intereses moratorios “(...) *es improcedente, ya que (...) no proceden los reparos que habrían dado lugar a la liquidación de los mismos y, en consecuencia, [la contribuyente] no ha incurrido en mora alguna que justifique la aplicación de dichos intereses*”. (Agregado de esta Alzada).

Posteriormente, en fecha 25 de julio de 2014, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, dictó la sentencia interlocutoria número 97, mediante la cual declaró “(...) **IMPROCEDENTE el amparo constitucional interpuesto por la sociedad mercantil GALAXY ENTERTAINMENT DE VENEZUELA, C.A., (RIF N° J-30259700-5) en su modalidad cautelar**”. (Resaltado y mayúsculas propios de la cita).

II DE LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, mediante sentencia definitiva número 2246 del 29 de junio de 2017, declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de amparo cautelar por la sociedad de comercio Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A., con fundamento en las consideraciones transcritas a continuación:

“(...)

En virtud de los alegatos esgrimidos por el apoderado judicial de la Contribuyente GALAXY ENTERTAINMENT DE VENEZUELA, C.A. en el escrito contentivo del recurso contencioso tributario, la presente controversia se circunscribe a determinar si el acto administrativo impugnado se encuentran viciado de nulidad por: i) vicio de falso supuesto de derecho; ii) violación al derecho de propiedad, capacidad contributiva y confiscatoriedad; iii) improcedencia de las sanciones impuestas; iv) aplicación

de eximentes de responsabilidad penal tributaria, error de derecho excusable; v) aplicación de circunstancias atenuantes de la sanción pecuniaria; vi) improcedencia de los intereses moratorios liquidados por la administración tributaria.

Delimitada la litis en los términos expuestos, pasa esta Juzgadora a decidir y al respecto observa:

VICIO DE FALSO SUPUESTO DE DERECHO

De acuerdo a lo alegado por la contribuyente referente al vicio de falso supuesto en el cual incurrió la Administración Tributaria ‘La administración Tributaria incurrió en un vicio de falso supuesto al momento de dictar el acto administrativo impugnado, ya que efectuó una interpretación errada de los artículos 23 y 56 de la LISLR y de la normativa que contempla el sistema integral de ajuste por inflación’.

(...)

Este Órgano Jurisdiccional considera pertinente traer a colación los artículos 23 y 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los cuales rezan:

(...)

De las normativas in comento, se observa que el artículo 23 en su párrafo primero indica que ‘El costo de los bienes será el que conste en las facturas emanadas directamente del vendedor, siempre que los precios no sean mayores que los normales en el Mercado’, es decir, el costo histórico de los bienes adquiridos, y el artículo 56 eiusdem, establece la rebaja de un diez por ciento (10%) del monto de nuevas inversiones que se efectúen en los cinco años siguientes a la vigencia de la presente Ley, dándole a los contribuyentes unos incentivos fiscales como son la rebajas, observándose en el caso que subiudice, que la presente Ley entró en vigencia a través de Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16/02/2007, y que los períodos fiscalizados corresponde a los años 2009 y 2010, encontrándose vigente la referida Ley, asimismo cabe destacar que la empresa **GALAXY ENTERTAINMENT DE VENEZUELA, C.A.**, su objeto es ‘explotación comercial de servicios de comunicación directos por satélites a través de transmisiones directos por satélites, así como comercializar, distribuir y suministrar servicios al consumidor’, vale decir, son actividades de telecomunicaciones, ciencia y tecnología, por lo que la mencionada Ley de Impuesto sobre la Renta le da a los contribuyentes unos incentivos fiscales como son las rebajas, en este caso la recurrente ejerció su derecho de conformidad con establecido en dicha normativa.

Aunado a lo antes expuesto, este Tribunal considera pertinente traer a colación artículos 173 y 184 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el cual es el siguiente tenor:

(...)

Ahora bien, el anterior objetivo es articulado mediante el mandato legal que ordena la corrección del patrimonio neto existente a la fecha de iniciación de cada período tributario en una expresión monetaria equivalente a la vigente al cierre del mismo período, de acuerdo con las variaciones del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Por lo tanto, el reajuste regular constituye una actualización de los valores en términos de poder adquisitivo constante, que expresa la verdadera situación financiera de una empresa, y no meramente su valor histórico. Esta necesidad se colige de lo establecido en el artículo 173 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

Sobre esto ha establecido pacíficamente la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia que:

(...) (Sentencia Nro. 00868 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 9 de agosto de 2016. Caso: C.A. CAFÉ FAMA DE AMÉRICA). Negrilla y subrayado del Tribunal.

Dilucidado los actos, quien aquí decide, estima que el criterio anteriormente plasmado que, el sistema del reajuste por inflación es una técnica contable que busca revelar los efectos de la inflación (de ganancia o pérdida) sobre la medición de la renta como expresión de capacidad contributiva real o efectiva, ajustando el valor expresado en los activos monetarios y no monetarios, consecuente con el fenómeno inflacionario debido a que, en principio, dicha situación es mostrada por los asientos contables de forma histórica .

Resulta entonces que el sistema de ajuste por inflación deriva de una regla explícita, equitativa y coherente que remite a una metodología congruente con la necesidad de determinar la base imponible del Impuesto Sobre la Renta conforme al mandato de justicia del artículo 316 de la Constitución, predicable de todos los tributos que, en el caso del Impuesto sobre la renta exige que su determinación respete la capacidad económica efectiva del contribuyente y atienda a la progresividad y equidad de este impuesto, esto es, que se cumpla con la determinación de la renta neta conforme a las reglas y a la metodología de la Ley que, como expresión de la racionalidad y congruencia constitucionales, exigen realizar siempre y en todo caso el ajuste por inflación.

De lo contrario se estaría obligando a los contribuyentes a calcular su renta neta sobre valores históricos, sin atender a las deformaciones que la inflación pueda producir en el cálculo del incremento neto de patrimonio del periodo impositivo. De allí que el sistema de ajuste por inflación no implica ventaja alguna para calcular el Impuesto Sobre la Renta, sino una fórmula para mantener la moneda a valores constantes evitando las deformaciones que la inflación pueda producir en el cálculo del incremento neto de patrimonio del periodo impositivo.

Esta Juzgadora quien aquí decide considera que la aplicación del reajuste por inflación en el presente caso, implica un inconveniente fiscal que comporta una violación comprobable de los derechos subjetivos del contribuyente en tal sentido si hubo un vicio de falso supuesto de derecho. Así se Declara.

Por todo lo antes expuesto, este Tribunal considera inoficioso pronunciarse con respecto a los demás puntos controvertidos”. (Sic). (Resaltado y mayúsculas propios de la cita).

Por las razones transcritas, el tribunal de instancia declaró:

*“(…) **CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad mercantil **GALAXY ENTERTAINMENT DE VENEZUELA, C.A.** contra la Resolución N° **SNAT/INTI/ GRTICERC/DSA/R/2014-045** dictada en fecha 05 de marzo de 2014, por la División de Sumario Administrativo adscrito a la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital (SENIAT).*

***NO PROCEDE** el pago de costas procesales por parte en acatamiento al criterio sostenido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 1.238 del 30 de septiembre de 2009, caso: Julián Isaías Rodríguez Díaz”. (Resaltado y mayúsculas propios de la cita).*

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 17 de enero de 2018, la abogada Mayerling Yubelina Fernández Agreda, ya identificada, actuando como representante judicial del Fisco Nacional presentó escrito de fundamentación de la apelación, en el que expresó su desacuerdo con el fallo impugnado, argumentando lo siguiente:

1) Denunció que la sentencia apelada se encuentra viciada de falso supuesto de derecho, al considerar que la Administración Tributaria incurrió en una interpretación errada del artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, vigente *ratione temporis*, en relación con la aplicación del ajuste por inflación al costo de los activos involucrados en las rebajas por nuevas inversiones.

Al respecto, señaló que en “(...) *el presente caso, las rebajas recae (sic) sobre el costo neto de los nuevos activos, es decir, el costo histórico, el que aparece en las facturas y está reflejado en los registros contables, esto es, el que está respaldado por el respectivo título de propiedad u otro documento equivalente y fue asumido como obligación, quedando asentado en los libros contables como precio del bien adquirido, de conformidad con lo establecido en el parágrafo primero del artículo 23 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2007*”.

Indicó que “(...) *el sistema no prevé la aplicación de esta metodología a las rebajas por nuevas inversiones, al captar tal ajuste sería conceder un doble beneficio, pues los valores ajustados de los referidos activos, ya fueron tomados en cuenta en la determinación de la renta neta gravable del ejercicio, al aplicar la metodología de ajuste por inflación sobre los activos no monetarios y adicionalmente, no existe indecisión alguna sobre la naturaleza de las rebajas por nuevas inversiones, que no es otra que un beneficio otorgado en las condiciones ya formuladas para ser imputado a la cuota tributaria del ejercicio*”.

2) Argumentó que al ser procedente el rechazo a las rebajas de nuevas inversiones por estar ajustadas por inflación, resulta en consecuencia procedente la aplicación de la sanción de multa, la cual debe ser actualizada a tenor de lo establecido en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

3) Alegó que solo invocar una circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria, no es suficiente para que la misma resulte procedente, pues tal circunstancia debe ser comprobada, lo cual, en su consideración, no ocurrió en el caso de autos debido a que “(...) *la recurrente en la etapa probatoria, no desplegó la carga de aportar la pruebas legales para que procediera la eximente (...)*”.

4) Expuso que “(...) *en el expediente judicial, no se observó circunstancia (sic) atenuantes ni agravantes en el presente caso, de allí la aplicación del porcentaje señalado en un 112,5% (término intermedio) de la sanción señalada en el artículo III del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 79 eiusdem y el artículo 37 del Código Penal, en virtud de ello no puede rebajarse a su límite mínimo (...)*”.

5) Por último, requirió que en el supuesto de ser declarada sin lugar la apelación ejercida, se exima de las costas procesales al Fisco Nacional, en atención a lo establecido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia número 1.238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez Díaz*, adoptado por la Sala Político-Administrativa en el fallo número 00113 del 3 de febrero de 2010, caso *Citibank, C.A.*

IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

El 30 de enero de 2018, el abogado Rodrigo Lange Carías, ya identificado, actuando en su carácter de apoderado judicial de la contribuyente Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A., presentó escrito de contestación a la apelación, en los siguientes términos:

Indicó que “(...) si [su] representada no actualiza los costos de adquisición de los activos fijos, estaría deduciendo una cantidad que no se corresponde con el valor real de la inversión, lo cual se traduciría en [una] disminución patrimonial considerable por los efectos de la inflación en el transcurso del tiempo”. (Corchetes de esta Sala).

Así, señaló que “(...) admitir que la rebaja es a un costo histórico y no al costo ajustado, significaría, desconocer el fenómeno inflacionario y como consecuencia de ello, es hacer una operación aritmética sobre dos magnitudes distintas (lo que se ha representado gráficamente y coloquialmente como ‘restar peras con peras y manzanas con manzanas’)”.

Razón por la cual, solicitó que se considere improcedente el argumento de apelación expuesto por la representación judicial del Fisco Nacional, y en consecuencia se declare sin lugar la apelación ejercida.

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 número 2246 dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 29 de junio de 2017, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de amparo cautelar, por la contribuyente Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A.

Vistos los términos en los que fue dictado el fallo apelado y examinadas las alegaciones expuestas en su contra por la representante judicial del Fisco Nacional, así como los argumentos esgrimidos por el apoderado judicial de la sociedad mercantil accionante, esta Máxima Instancia constata que en el caso concreto la controversia se circunscribe a verificar si el tribunal de mérito al dictar el fallo apelado incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, al declarar la procedencia de la aplicación del ajuste por inflación al costo de los activos involucrados en las rebajas por nuevas inversiones.

Delimitada así la *litis* pasa esta Alzada a decidir y a tal efecto observa:

Del vicio de falso supuesto de derecho.

La sentenciadora de mérito consideró “(...) que la aplicación del reajuste por inflación en el presente caso, implica un inconveniente fiscal que comporta una violación comprobable de los derechos subjetivos del contribuyente en tal sentido si hubo un vicio de falso supuesto de derecho (...)”.

Respecto a la transcrita declaratoria de instancia, la representación judicial del Fisco Nacional indicó que en “(...) *el presente caso, las rebajas recaen (sic) sobre el costo neto de los nuevos activos, es decir, el costo histórico, el que aparece en las facturas y está reflejado en los registros contables, esto es, el que está respaldado por el respectivo título de propiedad u otro documento equivalente y fue asumido como obligación, quedando asentado en los libros contables como precio del bien adquirido, de conformidad con lo establecido en el párrafo primero del artículo 23 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2007*”.

En este sentido, señaló que “(...) *el sistema no prevé la aplicación de esta metodología a las rebajas por nuevas inversiones, al captar tal ajuste sería (sic) conceder un doble beneficio, pues los valores ajustados de los referidos activos, ya fueron tomados en cuenta en la determinación de la renta neta gravable del ejercicio, al aplicar la metodología de ajuste por inflación sobre los activos no monetarios y adicionalmente, no existe indecisión alguna sobre la naturaleza de las rebajas por nuevas inversiones, que no es otra que un beneficio otorgado en las condiciones ya formuladas para ser imputado a la cuota tributaria del ejercicio*”.

Por su parte, el apoderado judicial de la contribuyente expuso que “(...) *si [su] representada no actualiza los costos de adquisición de los activos fijos, estaría deduciendo una cantidad que no se corresponde con el valor real de la inversión, lo cual se traduciría en [una] disminución patrimonial considerable por los efectos de la inflación en el transcurso del tiempo*”. (Corchetes de esta Sala).

A los fines de decidir este particular, debe esta Alzada determinar si las rebajas por nuevas inversiones en activos fijos, deben efectuarse con las cifras ajustadas por el sistema de ajuste por inflación o con el costo histórico.

En ese sentido, antes de analizar el fondo de la controversia, es necesario indicar que el principal objetivo del sistema de ajuste por inflación es que a los efectos determinativos de la base imponible, los y las contribuyentes reflejen su situación patrimonial y los resultados económicos a valores corregidos por los efectos de la inflación.

De manera que la intención del legislador o la legisladora cuando instauró el sistema integral de ajuste por inflación, era para proteger el patrimonio de la empresa, evitando su distorsión por los efectos de la inflación. [Vid., sentencias números 01079, 00276, 00708, 00751, 01332, 00151 y 01384, de fechas 20 de junio de 2007, 5 de marzo de 2008, 19 de junio de 2012, 26 de julio y 1° de diciembre de 2016, 8 de marzo y 12 de diciembre de 2017, casos: *Banco Caracas, Banco Universal, C.A.; C.A., Goodyear de Venezuela; CVG Electrificación del Caroní, C.A. (C.V.G. EDELCA); Alimentos Heinz, C.A.; C.V.G. Industria Venezolana de Aluminio, C.A. (C.V.G. Venalum); Bariven, S.A. y Refinadora de Maíz Venezolana, C.A. (REMAVENCA), respectivamente].*

Establecido lo anterior, es necesario señalar que las rebajas de impuestos son aquellas cantidades que se permiten disminuir del impuesto determinado luego de aplicada la tarifa correspondiente. La diferencia que se obtiene después de restar la rebaja constituye el monto definitivo del impuesto a pagar, el cual podrá ser pagado haciendo uso de cualquiera de los métodos de extinción de las obligaciones tributarias permitidas por el Código Orgánico Tributario. Algunas veces, la rebaja se calcula sobre el monto de las nuevas inversiones, representadas en activos fijos incorporados en la producción de la renta y, en otras, sobre la base de un monto fijo, como es el

caso de las rebajas impositivas previstas para personas naturales residentes en Venezuela. Asimismo, es importante destacar que los impuestos pagados en exceso en ejercicios anteriores son considerados también como rebajas impositivas a los efectos de los formularios de la declaración de rentas.

Así, el primer tipo de rebajas de impuesto mencionado, vale decir, por nuevas inversiones en activos fijos, se encuentra contenida en el artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, aplicables *ratione temporis*, cuyo tenor es el siguiente:

“Artículo 56. Se concede una rebaja de impuesto del diez por ciento (10%) del monto de las nuevas inversiones que se efectúen en los cinco (5) años siguientes a la vigencia de la presente Ley, a los titulares de enriquecimientos derivados de actividades industriales y agroindustriales, construcción, electricidad, telecomunicaciones, ciencia y tecnología, y en general, a todas aquellas actividades que bajo la mención de industriales representen inversión para satisfacer los requerimientos de avanzada tecnología o de punta, representadas en nuevos activos fijos, distintos de terrenos, destinados al aumento efectivo de la capacidad productiva o a nuevas empresas, siempre y cuando no hayan sido utilizados en otras empresas.

(Omissis)

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

De la norma parcialmente transcrita se desprende que la adquisición de activos fijos puede incluirse como rebaja dentro de la declaración de impuesto sobre la renta, y que el monto de la inversión a considerar como rebaja, será el costo de los nuevos activos fijos incorporados a la producción de la renta, debiendo deducirse de su costo de adquisición, el monto amortizado o depreciado realizado durante el ejercicio anual correspondiente.

De igual modo, es importante resaltar que el transcrito artículo 56, no hace referencia al valor en que debe ser expresado tal costo, vale decir, si es al costo histórico o a los valores ajustados por el sistema de ajuste por inflación, asunto que genera la controversia en el presente caso.

En tal sentido, el artículo 179 *eiusdem*, establece que “(...) *el valor neto actualizado de los activos y pasivos no monetarios deberá depreciarse, amortizarse o realizarse, según su naturaleza, en el resto de la vida útil (...)*”. Esta depreciación o amortización se realizará anualmente y se corresponderá con un costo o deducción adicional a los efectos de la determinación de la renta gravable del o de la contribuyente.

En conexión con lo anterior, resulta necesario traer a colación lo previsto en el artículo 180 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, aplicable en razón de su vigencia temporal, el cual dispone:

“Artículo 180. Los valores reajustados deberán tomarse en cuenta a los efectos de la determinación del costo en el momento de la enajenación de cualesquiera de los activos no monetarios que conforman el patrimonio del contribuyente, según lo señalado en este Título”.

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

De allí, que “(...) aún cuando la propia Ley no lo establece claramente, al estar representadas las nuevas inversiones realizadas por la contribuyente en activos fijos depreciables, y por lo tanto sujetos a la actualización que ordena la mencionada Ley para efectos fiscales, no hay razones para interpretar que la rebaja concedida por el artículo [56] de la referida Ley deba permitirse sobre estos costos históricos, que implique extraer para estos efectos la actualización que ordena el sistema de ajuste por inflación, por lo que considera la Sala que los valores sobre los cuales debería ser calculada esta rebaja, serían sobre los valores ajustados por inflación, de acuerdo al estudio concordado de la normativa fiscal vigente”. (Agregado de esta Superioridad). (Vid., sentencia de esta Sala Político-Administrativa 00276 de fecha 5 de mayo de 2008, caso: *C.A. Goodyear de Venezuela*, ratificada, entre otros, en los fallos números 00983, 00706, 01241, 01332, 00151, 00892 y 01384, del 7 de octubre de 2010, 17 de junio y 28 de octubre de 2015, 1° de diciembre de 2016, 8 de marzo, 3 de agosto y 12 de diciembre de 2017, casos: *Manufacturas de Papel, C.A. (MANPA) S.A.C.A.*; *Compañía Brahma Venezuela, S.A.*; *Corporación Digitel, C.A.*; *C.V.G. Industria Venezolana de Aluminio, C.A. (C.V.G. Venalum)*; *Bariven, S.A.*; *Colgate Palmolive, C.A.*; y *Refinadora de Maíz Venezolana, C.A. (Remavenca)*, respectivamente).

En consecuencia, estima este Alto Tribunal que el cálculo del ajuste por inflación fiscal contemplado en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, aplicable *ratione temporis*, pretende garantizar el cumplimiento de los principios de neutralidad, equidad y capacidad contributiva en la determinación de la carga tributaria de los y de las contribuyentes de la obligación tributaria, para lo cual debe tomarse en consideración el proceso inflacionario y sus efectos sobre el patrimonio de éstos o de éstas.

En atención a lo anterior, esta Sala constata al igual que el *a quo*, que en el caso de autos la Administración Tributaria incurrió en una errónea interpretación de la normativa aplicable, al haber rechazado los montos de rebajas por nuevas inversiones durante los ejercicios fiscales 2009 y 2010, tomados por la contribuyente al valor ajustado por inflación y no el histórico, motivo por el cual, se desestima el argumento planteado al respecto por la representación del Fisco Nacional y, en consecuencia, se confirma el pronunciamiento del tribunal de instancia respecto a la nulidad del reparo por dicho concepto. **Así se declara.**

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 2246 dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 29 de junio de 2017. **Así se decide.**

Asimismo, se declara **con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de amparo cautelar, por la sociedad mercantil recurrente, contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R/2014-045* del 5 de marzo de 2014, notificada el 28 del mismo mes y año, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT); acto administrativo que se **anula. Así se establece.**

Finalmente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016, no procede la condenatoria en costas procesales al Fisco Nacional. **Así se declara.**

IV 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.- SIN LUGAR el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**; en consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia definitiva número 2246 dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 29 de junio de 2017.

2.- CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de amparo cautelar, por la sociedad mercantil **GALAXY ENTERTAINMENT DE VENEZUELA, C.A.**, contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R/2014-045* del 5 de marzo de 2014, notificada el 28 del mismo mes y año, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**; acto administrativo que se **ANULA**.

NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales al Fisco Nacional.

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 veinte (20) días del mes de noviembre del año dos mil dieciocho (2018). Años 208° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta,
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente -
Ponente,
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado,

**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada,
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha veintiuno (21) de noviembre del
año dos mil dieciocho, se publicó y registró
la anterior sentencia bajo el N° 01202.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD