



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **EULALIA COROMOTO GUERRERO RIVERO**
Exp. Núm. 2015-0249

Mediante Oficio Núm. 060-2015 de fecha 4 de febrero de 2015 (recibido el 5 de marzo del mismo año), el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana remitió a esta Sala el expediente Núm. 1439-12 (de su nomenclatura), contenido de la apelación interpuesta en fecha 3 de febrero de 2015, por la abogada Militza Bracho Benavides, INPREABOGADO Núm. 41.063, actuando como sustituta de la Procuraduría General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Núm. 143-2014 de fecha 30 de mayo de 2014 dictada por el Juzgado remitente, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio **MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A. (MARMOCA)**, inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Zulia el 27 de marzo de 1979, bajo el Núm. 23, Tomo 30-A.

El referido recurso fue ejercido 10 de agosto de 2012 por el abogado Darío Romero Delgado, INPREABOGADO Núm. 51.623, actuando como apoderado judicial de la contribuyente, según consta de poder inserto en el folio 126 del expediente judicial, contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo Núm. SNAT-INTI-GRTI-RZU-DSA-2012-ISLR-01824-12-500023, dictada en fecha 29 de junio de 2012 conjuntamente por el Jefe de División de Sumario Administrativo y el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que confirmó totalmente el Acta de Reparación Núm. SNAT/INTI/GRTI/RZU/DF/2010-ISLR/01824/10 de fecha 29 de junio de 2011, a través de la cual se impuso a la contribuyente la obligación de pagar la cantidad de cuatrocientos cincuenta y un mil novecientos ochenta bolívares (Bs. 451.980,00), hoy cuatro bolívares con cincuenta y un céntimos (Bs. 4,51), en concepto de diferencia de impuesto sobre la renta para el período fiscal de 2007, por objeciones fiscales a las deducciones practicadas en su declaración definitiva de rentas; sanción de multa por la suma de un millón ciento cincuenta y dos mil cuatrocientos diez bolívares (Bs. 1.152.410,00), actualmente once bolívares con cincuenta y dos céntimos (Bs. 11,52); e intereses moratorios por el monto de cuatrocientos ochenta y cuatro mil doscientos ochenta y dos bolívares (Bs. 484.282,00), hoy cuatro bolívares con ochenta y cuatro céntimos (Bs. 4,84), de conformidad con lo dispuesto en los artículos 23, 90, 91 y el numeral 22 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006 y artículo 19 de la Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de 2007, en

concordancia con los numerales 3 y 5 del artículo 145, numeral 1 de los artículos 104 y 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, todos aplicables en razón del tiempo.

En fecha 4 de febrero de 2015 la apelación se oyó libremente, y se remitió a esta Máxima Instancia el referido expediente.

El 11 de marzo de 2015 se dio cuenta en Sala, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia, previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y se designó ponente al Magistrado Emiro García Rosas, fijándose ocho (8) días continuos en razón del término de la distancia y un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

En fecha 14 de abril de 2015 la representación judicial del Fisco Nacional consignó el escrito de fundamentación de la apelación.

El 23 de abril de 2015 el apoderado judicial de la aludida sociedad mercantil, dio contestación a la apelación fiscal.

Por auto del 28 de abril de 2015 la causa entró en estado de sentencia.

Mediante diligencias de fechas 17 de octubre y 3 de diciembre de 2015 la representación judicial de la República solicitó se dictara sentencia.

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 Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

En fecha 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.

A través de diligencias consignadas ante esta Sala los días 10 abril y 16 octubre de 2018, la representación judicial del Fisco Nacional solicitó se dicte sentencia en la presente causa.

En sesión de Sala Plena del 30 de enero de 2019, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se reeligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal, 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.

I ANTECEDENTES

Mediante Providencia Administrativa Núm. SNAT/INTI/GRTI/RZ/DF 2010/ISLR/01824 de fecha 24 de agosto de 2010, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), autorizó a los funcionarios Jervin José Barrios Perentena y Elvis de Jesús Atencio Molero, identificados con las cédulas de identidad Núms. 5.169.741 y 7.696.740, respectivamente, fiscal actuante el primero y supervisor el segundo, adscritos a la División de Fiscalización de esa Gerencia Regional, para que practicaran un procedimiento de fiscalización a la contribuyente Marmolería Monumental, C.A. (MARMOCA), en materia de impuesto sobre la renta, para el ejercicio fiscal de 2007.

Producto de la investigación fiscal se emitió del Acta de Reparación Núm. SNAT/INTI/GRTI/RZU/DE/2010/ISLR/01824/10 del 29 de junio de 2011, la cual fue confirmada en su totalidad mediante la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo Núm. SNAT/INTI/GRTI/RZU/DSA/2012/ISLR/01824/12/500023 de fecha 29 de junio de 2012, notificada el 4 de julio del mismo año, imponiendo a la contribuyente la obligación de pagar la cantidad de cuatrocientos cincuenta y un mil novecientos ochenta bolívares (Bs. 451.980,00), hoy cuatro bolívares con cincuenta y dos céntimos (Bs. 4,52), en concepto de diferencia de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal de 2007, por objeciones fiscales a las deducciones practicadas en su declaración definitiva de rentas; sanción de multa por la suma de un millón ciento cincuenta y dos mil cuatrocientos diez bolívares (Bs. 1.152.410,00), actualmente once bolívares con cincuenta y dos céntimos (Bs. 11,52); e intereses moratorios por el monto de cuatrocientos ochenta y cuatro mil doscientos ochenta y dos bolívares (Bs. 484.282,00), hoy cuatro bolívares con ochenta y cuatro céntimos (Bs. 4,84), de conformidad con lo dispuesto en los artículos 23, 90, 91 y en el numeral 22 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006 y artículo 19 de la Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de 2007, en concordancia con los numerales 3 y 5 del artículo 145, numeral 1 de los artículos 104 y 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, todos aplicables en razón del tiempo.

Por disconformidad con la referida decisión administrativa, la representación judicial de la contribuyente, en fecha 10 de agosto de 2012 interpuso recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar se suspensión de efectos, en el cual expuso que el acto impugnado estaba viciado de falso supuesto de derecho y de hecho porque *“...la resolución recurrida había confirmado el reparo a la partida de gastos por sueldos y bonificaciones pagados a los directores de la empresa en relación con el ejercicio fiscal 01/01/2007-31/12/2007, cuyo monto ascendió a Un Mil Setenta Millones Trescientos Noventa y Seis Mil Trescientos Diecinueve Bolívares (Bs. 1.070.396.319,00), expresados hoy en Un Millón Setenta Mil Trescientos Noventa y Seis Bolívares con Treinta y Dos céntimos (Bs. 1.070.396,32)”*, actualmente la suma de diez bolívares con setenta céntimos (Bs. 10,70).

Que en el acta de reparo, el aludido gasto se había rechazado por *“...falta de comprobación”*, razón por la que Marmolería Monumental, C.A., en el escrito de descargos, había promovido una serie de pruebas tendentes a acreditarlo; y que, *“...una vez evacuadas tales probanzas, la Administración Tributaria, en la Resolución Culminatoria de Sumario, había confirmado el rechazo de esta partida, pero ya no por ausencia de pruebas, sino por dos razones diferentes, a saber: a) primero, porque si bien el gasto deducido se había causado y registrado en el año 2007, había sido pagado en el año 2008 (...); y b) segundo, por afirmarse que, dada la naturaleza de la actividad generadora de los ingresos de la contribuyente, estos ingresos eran disponibles para*

la empresa desde el momento en que se pagaban o abonaban en cuenta, por lo que los gastos correlativos de la compañía no podían ser deducidos sino en el ejercicio en que fuesen efectivamente pagados”.

Que “...la Administración Tributaria había interpretado erradamente el artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y no había aplicado el artículo 27 eiusdem”, toda vez que “...los gastos en que incurre un contribuyente cuyos ingresos son disponibles para éste desde que se realizan las operaciones que los producen, son deducibles en el ejercicio en que se causan y no en el que se pagan, (...)”.

Que “...la deducibilidad del gasto por sueldos y bonificaciones no depende del momento en que dichas remuneraciones son percibidas por sus beneficiarios, ya que a los efectos de determinar la procedencia de tal deducción, debe relacionarse la disponibilidad de los ingresos del pagador con los gastos en que éste incurra, independientemente de la oportunidad en la que los salarios se consideren disponibles para los directivos que los perciban”.

Que el falso supuesto de hecho se verificó cuando la Administración Tributaria sostuvo que “...los ingresos de la contribuyente eran disponibles cuando los percibía y no cuando se realizaban las operaciones que los producían, sin tomar en cuenta el SENIAT que el objeto principal de la empresa es la realización de operaciones comerciales de venta de bienes muebles (venta de mármoles en general), por lo que, conforme al artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, este tipo de operaciones se consideran disponibles al momento de su realización o causación y no en el momento de su pago”.

Con relación al reparo efectuado a determinados gastos con fundamento en que las facturas que los respaldaban no cumplían con los requisitos normativos, señaló que “...aun en los supuestos en los que se les restare todo valor probatorio a las facturas, por omitirse en éstas requisitos esenciales que impidiesen el control fiscal de la Administración, los contribuyentes pueden demostrar esas mismas operaciones facturadas valiéndose de otros medios de prueba (...)”.

En cuanto al reparo referido al gasto por impuesto a las transacciones financieras, alegó que el mismo era ilegal “...por las siguientes razones: Primero, porque el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica no podía modificar válidamente la Ley de Impuesto sobre la Renta en lo que concernía a las materias regulas por este instrumento legal, en particular la relativa a la deducibilidad de los gastos por concepto de tributos para la determinación del enriquecimiento gravable(...). Segundo, porque la prohibición de deducir el impuesto a las transacciones financieras a los efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, comporta una violación al principio de capacidad contributiva previsto en el artículo 316 de la Constitución. Tercero, porque, de considerarse válida la indeducibilidad del impuesto a las transacciones financieras para el cálculo del enriquecimiento neto gravable con el impuesto sobre la renta, (...) implica una limitación del ámbito de aplicación de la norma del numeral 2 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (...)”.

Que la multa por contravención es contraria a derecho, toda vez que “...si tales reparos eran confirmados en sede judicial, determinándose diferencias de impuesto a pagar, aun así no había lugar a la imposición de sanción alguna por disminución ilegítima de ingresos tributarios, por aplicación de la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios contemplada en el artículo 171 numeral 3 de la Ley de Impuesto

sobre la Renta, en concordancia con lo establecido en el artículo 85 numeral 6 del Código Orgánico Tributario”.

Invocó a todo evento, la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria, la referida al error de derecho excusable consagrada en el artículo 85 numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*.

En torno a la multa impuesta con basamento en el artículo 104, numeral 1 *eiusdem*, negó que su representada hubiera ejecutado conducta alguna tendente a evitar el control señalado y que, por el contrario, había puesto todo su empeño en coadyuvar con la labor fiscalizadora, presentando oportunamente la mayoría de los recaudos que le fueron exigidos durante la fiscalización.

Por último, indicó que la resolución impugnada se encontraba viciada por falta de motivación en lo referente a los intereses moratorios, alegando que “...no se había indicado cuáles habían sido las tasas vigentes durante cada uno de los meses que mediaron desde abril de 2008 a junio de 2012”.

II SENTENCIA APELADA

En fecha 30 de mayo de 2014, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, dictó la sentencia definitiva Núm. 143-2014, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio Marmolería Monumental, C.A. (MARMOCA), en los términos siguientes:

“(...

1 Del vicio de falso de supuesto de hecho denunciado por la contribuyente en relación con el reparo a la partida de gastos por bonificación a directores.-

...omissis...

El punto a discernir en este sentido es si, a la luz de las pruebas cursantes en autos, la actividad mercantil que la contribuyente efectuó durante el ejercicio investigado, era una actividad que, por su naturaleza, dio lugar a la generación de ingresos disponibles desde por el momento en que éstos se pagaron o se abonaron en cuenta, o, por el contrario, desde el momento en que se generaron las operaciones que los produjeron.

En tal sentido, el artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que son disponibles en el momento del pago o abono en cuenta, los siguientes ingresos:

...omissis...

Con fundamento en lo anterior, juzga esta Sentenciadora que la resolución recurrida incurrió en un falso supuesto de hecho al dictaminar erróneamente que, en virtud de la naturaleza de las operaciones desarrolladas por MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A., los ingresos de ésta, derivados de tales operaciones, debían apreciarse como disponibles desde el momento del pago o abono en cuenta, porque lo cierto es que la actividad de la empresa consiste en la venta mercantil de bienes muebles, por lo que los ingresos derivados de esa actividad son -se repite- disponibles para la contribuyente desde el

momento en que se realizaron dichas ventas y no a partir de la recepción de los pagos correspondientes. Así se declara.

2) Del vicio de falso de supuesto de derecho alegado por la contribuyente en relación con el reparo a la partida de gastos por bonificación a directores.-

Por otra parte, tal como se precisó con anterioridad, la sociedad mercantil MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A. también alegó que la resolución impugnada adolecía del vicio de falso supuesto de derecho, afirmando 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 1 de enero de 2007 al 31 de diciembre de 2007, el monto de Mil Setenta Millones Trescientos Noventa y Seis Mil Trescientos Diecinueve Bolívares (Bs. 1.070.396.319,00), expresados actualmente en Un Millón Setenta Mil Trescientos Noventa y Seis Bolívares con Treinta y Dos Céntimos (Bs. 1.070.396,32), correspondiente a bonificación a directores, registrado en la contabilidad de la empresa con el código 6.02.01.017 y solicitado como deducción en la declaración definitiva de rentas de dicho ejercicio anual, bajo la referencia Nro. 742, relativa a 'Otros Gastos'.

...omissis...

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 sustituta de la República) 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 Mil Setenta Millones Trescientos Noventa y Seis Mil Trescientos Diecinueve Bolívares (Bs. 1.070.396.319,00), expresados actualmente en Un Millón Setenta Mil Trescientos Noventa y Seis Bolívares con Treinta y Dos Céntimos (Bs. 1.070.396,32); ii) que ese gasto se generó por concepto de bonificación a directores; y iii) que dicho gasto se acumuló (se causó) durante el ejercicio fiscal coincidente con el año 2007.(...).

Partiendo de estos hechos establecidos, el tema central a dilucidar en esta parte de la sentencia se circunscribe a determinar si la deducción del gasto indicado es o no procedente 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:

...omissis...

Las consideraciones anteriores demuestran, en criterio de este Despacho Judicial, 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.

...omissis...

En adición a lo expuesto, se insiste en que no debe exigirse como condición adicional para la deducción del gasto, que éste se hubiera declarado 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 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 lo anterior, este Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, estima que la Administración Tributaria, al ratificar el reparo examinado, ciertamente incurrió en el falso supuesto de derecho denunciado por la recurrente. En razón de ello, lo que cabría sería declarar la nulidad total de dicho reparo; sin embargo, tomando en cuenta que en autos consta que del monto global reparado por bonificación a directores, equivalente a Un Millón Setenta Mil Trescientos Noventa y Seis Bolívares con Treinta y Un Céntimos (Bs. 1.070.396,31), la contribuyente pagó Un Millón Setenta Mil Trescientos Noventa y Cinco Bolívares (Bs. 1.070.395,00), no constando en autos el pago de la diferencia de Un Bolívar con Treinta y Un Céntimos (Bs. 1,31), se decide entonces dictaminar, como en efecto se hace, que procede en derecho la deducibilidad del gasto sólo por el citado monto de Un Millón Setenta Mil Trescientos Noventa y Cinco Bolívares (Bs. 1.070.395,00), ratificándose por la cantidad de Un Bolívar Con Treinta y Un Céntimos (Bs. 1,31). Así se declara.

3) De la supuesta ilegalidad del reparo formulado a los gastos de representación y por comisiones por ventas.-

La recurrente impugnó también, ante esta instancia judicial, el reparo ratificado en la resolución recurrida por monto de Treinta y Tres Millones Doscientos Ochenta y Ocho Mil Quinientos Sesenta y Cuatro Bolívares con Treinta y Siete Céntimos (Bs. 33.288.564,37), expresados actualmente en Treinta y Tres Mil Doscientos Ochenta y Ocho Bolívares con Cincuenta y Seis Céntimos (Bs. 33.288,56), efectuado a una serie de gastos que se discriminaron en el Anexo 3 del Acta de Reparación Nro. SNAT/INTI/GRTI/RZ/DF/2010/ISLR/ 01824/10, de fecha 29 de junio de 2011, y que se rechazaron porque, en opinión de la Administración Tributaria, estaban soportados con recibos que se afirmaron emanados de la misma contribuyente y que, además, no cumplían con los requisitos de facturación, en especial el relativo a la indicación del número de RIF del proveedor, de conformidad con lo ordenado en el artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en concordancia con el artículo 175 del Reglamento de esta ley.

...omissis...

La jurisprudencia ha señalado que la indicación del número del RIF en las facturas es un requisito esencial de las mismas, que al omitirse acarrea la ineficacia del documento como prueba del costo o del gasto. Así lo expresó la Sala Político-Administrativa en un caso en el que sostuvo lo siguiente:

...omissis...

Entiende esta Juzgadora que el motivo por el cual la Administración Tributaria sostuvo que los instrumentos aludidos habían emanado de la contribuyente, tuvo su origen en que varios de esos recibos se otorgaron en papel con membrete de MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A.; sin embargo, este hecho no determina que la autoría de las declaraciones instrumentales deba ser automáticamente atribuida a la empresa, menos aun tomando en cuenta que en el texto de los instrumentos se indicaron los nombres, apellidos y cédulas de identidad de los declarantes (y en el caso de Vitare Muebles, C.A., la denominación de esta empresa y su número de RIF), siendo el caso que varias de las personas naturales que suscribieron los recibos los ratificaron en su contenido y firma, confirmando por su parte Vitare Muebles, C.A. e Industrias Mi Cocina, C.A. los emitidos por éstas. Así se declara.

A pesar de lo anterior, también observa este Tribunal que, con excepción del documento otorgado por Vitare Muebles, C.A., en ninguno de los otros recibos señalados está escrito o impreso el número de Registro de Información Fiscal de los otorgantes, omitiéndose de ese modo un requisito esencial de facturación; advirtiéndose también que en todos los recibos, incluyendo el de Vitare Muebles, C.A, hay ausencia de otros requisitos igualmente esenciales, tales como el número del documento y el número de control. De aquí que dichos recibos, considerados aisladamente y sin conexión con las otras probanzas, carezcan de valor como prueba 'documental', por lo que por sí solos no son suficientes para acreditar los gastos reparados, y así se decide.

...omissis...

Por lo expuesto y con base en las pruebas examinadas, se anula el reparo efectuado a los gastos correspondientes a los pagos efectuados a los ciudadanos Carlos D'Medeiros, José Gregorio Cohen, Marcos Ocando y José Ojeda y a las sociedades mercantiles Vitare Muebles, C.A. e Industria Mi Cocina, C.A., cuyo monto global es de Veinte Millones Cuatrocientos Ochenta y Cuatro Mil Ochenta y Nueve Bolívares con Cincuenta y Cinco Céntimos (Bs. 20.484.089,55), expresados actualmente en Veinte Mil Cuatrocientos Ochenta y Cuatro Bolívares con Nueve Céntimos (Bs. 20.484,09). Así se declara.

...omissis...

En efecto, si bien es cierto que en la experticia evacuada en el sumario administrativo, el experto dejó constancia del pago de estos gastos, haciendo hincapié en que estaban registrados en la cuenta contable 6.01.01.001 denominada 'comisiones en ventas', examinando el perito los comprobantes de egreso y los estados de cuenta bancarios; constando también, a los folios 987, 988, 990, 993 y 996 del expediente instruido por la Administración, que el Banco Mercantil certificó el pago de los cheques emitidos a Ximena Cabezas, Aura Amesty, David Ramírez y Agustín Guerra; evidenciándose así mismo, a los folios 437 al 440 del expediente judicial, que el Banco Occidental de Descuento confirmó, aunque fuera del lapso de evacuación de pruebas, el pago del cheque Nro. 36001470 por Bs. 485.160,58 a nombre de María Eugenia Montero, esta Juzgadora considera, sin que ello implique restarles méritos a la experticia y a las pruebas de informes indicadas, como medios autónomos demostrativos de esos pagos, que las mismas debieron ser completadas con la ratificación testimonial de los recibos que se afirmaron emitidos por las personas naturales mencionadas, para establecer así, con absoluta certeza, no ya el pago propiamente dicho, sino el origen y naturaleza de las operaciones económicas que motivaron los egresos correspondientes. Así se decide.

En consecuencia, se declara parcialmente con lugar la impugnación efectuada al reparo a los gastos a los que se refiere esta sección del presente fallo. En razón de ello, del total de estos gastos rechazados por la Administración, se acepta la deducción por parte de la contribuyente de Veinte Millones Cuatrocientos Ochenta y Cuatro Mil Ochenta y Nueve Bolívares con Cincuenta y Cinco Céntimos (Bs. 20.484.089,55), expresados actualmente en Veinte Mil Cuatrocientos Ochenta y Cuatro Bolívares con Nueve Céntimos (Bs. 20.484,09); confirmándose el reparo sólo hasta por la cantidad de Doce Millones Ochocientos Cuatro Mil Cuatrocientos Setenta y Cuatro Bolívares con Ochenta y Dos Céntimos (Bs. 12.804.474,82), expresados actualmente en Doce Mil Ochocientos Cuatro Bolívares con Cuarenta y Siete Céntimos (Bs. 12.804,47). Así se declara.

4) De la alegada ilegalidad del reparo al gasto por impuesto a las transacciones financieras.-

En el recurso contencioso tributario, la recurrente denunció la ilegalidad del reparo que se ratificó en la resolución impugnada, referido al rechazo de la deducción del gasto por

impuesto a las transacciones financieras, montante en Treinta y Seis Millones Novecientos Treinta y Dos Mil Setecientos Cuatro Bolívares con Dieciséis Céntimos (Bs. 36.932.704,16), expresados actualmente en Treinta y Seis Mil Novecientos Treinta y Dos Bolívares con Setenta Céntimos (Bs. 36.932,70), incluido en la partida de 'Otros Gastos', referencia Nro. 742, de la declaración de impuesto sobre la renta presentada por MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A. en relación con el ejercicio fiscal 2007.

...omissis...

A tal respecto, observa esta Sentenciadora que el supuesto de hecho previsto en el artículo 27 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se refiere a la deducción de gastos derivados de 'tributos pagados en razón de actividades económicas o de bienes productores de renta', con excepción de los tributos autorizados por esa misma ley. Al referirse de modo general a 'tributos' distintos de los previstos en la misma Ley de Impuesto sobre la Renta, la norma citada abarcaría en principio y salvo la excepción indicada, a todas las especies tributarias relacionadas con la actividad económica, incluso al impuesto a las transacciones financieras. En otras palabras, el artículo 27 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta incluye, genéricamente y como un supuesto de hecho de su aplicación, la eventual deducibilidad de tributos como el impuesto a las transacciones financieras. Sin embargo, esta posibilidad se ve mediatizada por el contenido del artículo 19 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica, al prever que este tributo no es deducible a los efectos del cálculo del impuesto sobre la renta. En este caso, el presupuesto de hecho consagrado en dicho artículo 19 es único y se contrae al impedimento de deducir el impuesto aludido, creando una excepción a la regla de deducibilidad plasmada en la disposición ya citada de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Así, al consagrar el artículo 27 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta la regla general de deducibilidad de tributos pagados en razón de actividades económicas y de bienes productores de renta, abarcando en su presupuesto de hecho tributos tales como el impuesto a las transacciones financieras; previendo por su parte el artículo 19 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica, un supuesto de hecho distinto, único y de excepción, referido precisamente a restringir el ámbito de aplicación de aquella primera norma, prohibiendo la deducción del impuesto a las transacciones financieras para el cálculo de la renta neta del contribuyente, debe concluirse que la norma del numeral 3 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ostenta carácter general en relación con el artículo 19 del decreto ley prenombrado, teniendo este último precepto carácter especial. Por este motivo, con base en el criterio de especialidad de una norma en relación con otra u otras, aunado al criterio de la lex posterior (en este caso coincide que la norma especial sea también posterior a la norma general), se concluye que sería erróneo -como pretende la contribuyente- negar la aplicación del artículo 19 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica, apoyándose en el argumento exclusivo de atribuirle a dicho decreto carácter general y al artículo 27 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta carácter especial, cuando lo cierto es que es todo lo contrario, siendo el primero especial respecto del segundo, y así se declara.

Por otra parte, en lo tocante a la denuncia de violación del principio de capacidad contributiva planteada por la recurrente (y contradicha por la representación fiscal), en virtud de negarse la deducción del impuesto a las transacciones financieras para la determinación de la renta neta gravable del ejercicio fiscalizado, este Tribunal advierte:

...omissis...

En el caso concreto, este Tribunal no visualiza elemento probatorio alguno que ponga de manifiesto la supuesta violación del principio de capacidad contributiva alegada por la contribuyente; incluso, analizando la situación particular de la recurrente, se observa que el monto reparado por concepto de impuesto a las transacciones financieras, no tiene una magnitud monetaria tal que al menos haga presumir una afectación grave de la capacidad contributiva, más allá de que la recurrente no trajo a los autos pruebas demostrativas de esta circunstancia. Por consiguiente, se desecha el alegato de violación a la capacidad contributiva planteado por MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A., y así se declara.

Ya por último, la recurrente alegó también que la prohibición de deducir el impuesto a las transacciones financieras, prevista en el artículo 19 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica, no era aplicable en relación con el ejercicio culminado el 31 de diciembre de 2007, en virtud de lo establecido en el último aparte del artículo 8 del Código Orgánico Tributario. En relación con este planteamiento, esta Juzgadora observa:

...omissis...

En este orden de ideas, el citado artículo 8 del Código Orgánico Tributario señala que en los casos de tributos que se liquidan por períodos, las normas que incidan en la existencia o 'cuantificación' de esos tributos, sólo pueden comenzar a regir desde el período que se inicie a partir de la entrada en vigencia de la ley respectiva. En dicho contexto, el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el artículo 148 de su Reglamento, disponen que este tributo se determina y liquida por períodos anuales. Por su parte, tanto en la resolución recurrida como en el acta de reparo que la precedió, se reconoció que el ejercicio fiscal de la sociedad mercantil MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A. es coincidente con el año civil y que el ejercicio reparado fue el comprendido entre el 1ro. de enero y el 31 de diciembre de 2007. Adicionalmente, se reitera que el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica, entró en vigencia el 1ro. de octubre de 2007. La conjunción de todos estos factores denota que la prohibición de deducir el impuesto a las transacciones financieras, consagrada en el artículo 19 del decreto ley que creó este tributo y que crea a su vez la excepción a la regla de deducibilidad prevista en el numeral 3 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, afectando la cuantificación de la renta, sólo podía empezar a operar, respecto de la contribuyente, el 1ro. de enero de 2008, porque para el 1ro. de octubre de 2007 (fecha de entrada en vigencia del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica) estaba en curso el ejercicio fiscal del año 2007 y la prohibición de deducción no podía por tanto ser aplicable para este ejercicio, sino sólo a partir del período fiscal siguiente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario. Así se declara.

Con fundamento en lo anterior, este Tribunal declara ilegal y por ende anula, el reparo formulado al gasto por impuesto a las transacciones financieras, por falta de aplicación del último aparte del mencionado artículo 8 del Código Orgánico Tributario. Así se decide.

5) De la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios prevista en el artículo 171 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.-

En el escrito contentivo del recurso contencioso tributario, el apoderado judicial de la sociedad mercantil MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A. sostuvo que era contraria a derecho la multa impuesta por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, no sólo porque los reparos no procedían, sino porque aun en el supuesto que total o parcialmente procedieran, habrían concurrido dos diferentes circunstancias eximentes de responsabilidad por ilícitos tributarios, cada una de las cuales gozaba, según dicho representante, de la relevancia necesaria para desestimar la sanción desde el punto de vista jurídico. Específicamente, en el recurso se invocó, en primer término, que la sanción por contravención impuesta no se ajustada a derecho en virtud de lo previsto en el artículo 171 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en concordancia con el artículo 85 numeral 6 del Código Orgánico Tributario, porque el reparo se había formulado con fundamento exclusivo en los datos suministrados por la contribuyente en su declaración. En segundo lugar, la recurrente afirmó que la multa tampoco procedía porque habría operado la circunstancia eximente contemplada en el numeral 4 del citado artículo 85 del mismo Código, sosteniéndose que si se no se anulaban los reparos, MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A. habría incurrido entonces en errores de derecho excusables al deducir los gastos rechazados.

...omissis...

Para este Tribunal, los reparos formulados por la fiscalización se establecieron atendiendo a los criterios exigidos por la ley y la jurisprudencia para la procedencia de la eximente analizada, ya que dichos reparos tuvieron su origen en la constatación de la exactitud de las partidas contenidas en el formulario de declaración de impuesto sobre la renta del ejercicio investigado, las cuales fueron contrastadas con los datos que, en relación con esas partidas, se evidenciaban de la contabilidad de MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A.

...omissis...

Con base en lo anterior, se concluye que, en el caso de especie, es procedente la eximente prevista en el artículo 171 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por cuanto el reparo formulado a la contribuyente se basó en el examen y verificación de las partidas objetadas, con los datos expuestos en los libros, registros y comprobantes contables, lo que de ningún modo significó un descubrimiento de rentas omitidas o hallazgos provenientes de fuentes distintas a la propia declaración. Así se declara.

Como secuela de este pronunciamiento, se declara la nulidad de la multa por contravención impuesta a MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A, ya que esta empresa goza de la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios señalada. Así se decide.

6) Del error de derecho excusable como circunstancia eximente de responsabilidad tributaria.-

Asimismo, como parte de su recurso contencioso tributario, la recurrente invocó la improcedencia de la multa por contravención, alegando, a todo evento el error de derecho excusable, con base en lo establecido en el artículo 85 numeral 4 del Código Orgánico Tributario.

Ahora bien, en virtud de que este Tribunal declaró la procedencia de la circunstancia eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios contemplada en el artículo 171 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, resulta inoficioso pronunciarse acerca del error de derecho denunciado por la recurrente, ya que esta delación propende a obtener un resultado similar al que ya se derivó de la declaratoria de ha lugar de la

eximente invocada en primer término, analizada en la sección que antecede. Así se declara.

7) De la falta de motivación del acto recurrido en lo que respecta al cálculo de los intereses moratorios.-

En otro orden de ideas, la sociedad mercantil MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A. solicitó en el recurso contencioso tributario que ejerció, la declaratoria de nulidad de los intereses de mora calculados en el acto recurrido, alegando que al efectuarse dicho cálculo, la Administración Tributaria había incurrido en falta de motivación, al omitir información relevante en lo referente a la cuantificación de tales intereses. En concreto, la recurrente, en su escrito de impugnación, sostuvo que:

...omissis...

No obstante la declaratoria que antecede, nuevamente se advierte que con base en las razones de hecho y de derecho expuestas en el presente fallo, este Tribunal ha declarado la nulidad de la mayoría de los reparos atacados por la contribuyente, ratificando sólo parcialmente algunos de ellos. Esta circunstancia modifica por completo los cálculos efectuados por la Administración Tributaria respecto a las diferencias de impuesto determinadas en la resolución recurrida, modificando también, por vía de consecuencia, el monto establecido en dicha resolución por concepto de intereses de mora. En razón de ello, lo que se impone en el presente caso es ordenar un nuevo cálculo de los referidos accesorios, atendiendo a lo previsto en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario; esto es, efectuando dicho cálculo sobre la base del nuevo impuesto resultante y a partir del vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la fecha en la que quede firme esta decisión. El cálculo se hará utilizándose una tasa equivalente a uno punto dos veces la tasa activa bancaria aplicable por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieran vigentes, según lo establecido en el primer aparte del citado artículo 66 del Código Orgánico Tributario. Al efectuarse estos cálculos, deberá indicarse con precisión la base impositiva para el cálculo, así como también las tasas aplicables por cada mes y las operaciones matemáticas realizadas para la cuantificación de tales accesorios. Así se decide.

8) De la multa impuesta por incumplimiento del deber formal previsto en el artículo 104 del Código Orgánico Tributario.-

Por último, la sociedad mercantil MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A. igualmente impugnó la multa de diez unidades tributarias (10 U.T.) que la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria le impuso en la Resolución Culminatoria de Sumario recurrida, al imputarle a la contribuyente no haber dado cabal cumplimiento, en el curso del procedimiento de fiscalización, a los requerimientos efectuados mediante actas números SNAT/INTI/GRTI/RZ/DF/2010/ISLR/01824/03 y SNAT/INTI/GRTI/RZ/DF/2010/ISLR/01824/04, de fechas 1 y 15 de abril de 2011, respectivamente, dejándose evidencia de dicho incumplimiento en las actas de constancia números SNAT/INTI/GRTI/RZ/DF/010/ ISLR/001824/07 y SNAT/INTI/GRTI/RZ/DF/2010/ISLR/01824/08, ambas de fecha 19 de mayo de 2011.

...omissis...

Así las cosas, este Despacho Judicial desestima el alegato de improcedencia de la sanción formulado por la sociedad mercantil MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A., por cuanto se considera que la empresa sí incurrió en el ilícito formal establecido en el artículo 104, numeral 1 del Código Orgánico Tributario. En tal virtud, se ratifica la

multa de diez unidades tributarias (10 U.T.) establecida a la contribuyente. Así se declara.

Sobre la base de todas las consideraciones anteriores, debe declararse parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido contra el acto administrativo recurrido, lo cual se hará de forma expresa, positiva y precisa en la parte dispositiva de esta sentencia, conforme a lo ordenado por el artículo 242, ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil.

DISPOSITIVO.

Por los fundamentos expuestos, este Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la ley, declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad mercantil MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A. (...), declarándose la nulidad parcial del acto administrativo recurrido (...). En consecuencia, se declara:

1) Consumada la perención y, en consecuencia; extinguida la instancia en la incidencia de solicitud de amparo cautelar del acto administrativo contenido en la Resolución preindicada.

2) La nulidad parcial del reparo formulado al gasto por bonificación a directores incluido en la partida 'Otros Gastos', referencia Nro. 742, del formulario de declaración definitiva de rentas presentado por la contribuyente en relación con el ejercicio fiscal correspondiente al año 2007. En virtud de esta declaratoria de nulidad parcial, se anula dicho reparo hasta por la cantidad Un Millón Setenta Mil Trescientos Noventa y Cinco Bolívares (Bs. 1.070.395,00), confirmándose sólo en la cantidad de Un Bolívar con Treinta y Dos Céntimos (Bs. 1,32). Estos montos están expresados en bolívares actuales, de acuerdo con el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reconversión Monetaria, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 38.638, de fecha 6 de marzo de 2007.

3) La nulidad del reparo al gasto por impuesto a las transacciones financieras, incluido en la partida 'Otros Gastos', referencia Nro. 742, del formulario de declaración indicado.

4) La nulidad parcial del reparo a los gastos por representación y por comisiones por ventas, incluido también en la partida 'Otros Gastos', referencia Nro. 742, del formulario de declaración de rentas aludido. En este sentido, se disminuye el monto de este reparo en la suma de Veinte Millones Cuatrocientos Ochenta y Cuatro Mil Ochenta y Nueve Bolívares con Cincuenta y Cinco Céntimos (Bs. 20.484.089,55), expresados actualmente en Veinte Mil Cuatrocientos Ochenta y Cuatro Bolívares con Nueve Céntimos (Bs. 20.484,09), quedando ubicado, definitivamente, en la cantidad de Doce Millones Ochocientos Cuatro Mil Cuatrocientos Setenta y Cuatro Bolívares con Ochenta y Dos Céntimos (Bs. 12.804.474,82), expresados actualmente en Doce Mil Ochocientos Cuatro Bolívares con Cuarenta y Siete Céntimos (Bs. 12.804,47).

5) Se declara con lugar la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios prevista en el artículo 171 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Consecuentemente, se declara la nulidad de la multa por contravención impuesta a la contribuyente.

6) Se ratifica la multa de diez unidades tributarias (10 U.T.) impuesta a MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A. en el acto recurrido, al haber incurrido esta empresa en la infracción formal tipificada en el artículo 104, numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 2001.

7) *Se dejan sin efectos las planillas de liquidación y pago de impuestos, intereses de mora y multa por contravención anexas a la Resolución Culminatoria de Sumario parcialmente anulada, y se ordena a la Administración Tributaria emitir nuevas planillas de liquidación de las diferencias de impuestos que resultan de los reparos parcialmente confirmados, así como también de los intereses moratorios correspondientes, calculados de acuerdo con lo ordenado en la motiva del presente fallo.*

8) *No hay condenatoria en costas, en razón de la naturaleza del presente fallo.*”

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 14 de abril de 2015, la representación judicial del Fisco Nacional fundamentó el recurso de apelación, bajo las argumentaciones de hecho y de derecho que a continuación se exponen:

Que “...en el fallo impugnado se incurrió en errónea interpretación de la normativa aplicable, específicamente de los artículos 1, 5, 27 y 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio investigado (2007), ello en relación con el reparo formulado al gasto por bonificación a directores...”, aduciendo que en el “...caso que nos ocupa, efectivamente el Tribunal a quo realizó una interpretación de las normas de la Ley de Impuesto sobre la Renta [de 2006] que regulan el tema de las deducciones, pero lo hace en forma errónea toda vez que no toma en cuenta la naturaleza de esa figura”. (Agregado de la Sala).

En este sentido, sostuvo que del “...Informe Pericial parcialmente transcrito, se constata que los gastos registrados contablemente por la contribuyente por concepto de bonificación a directores en el año 2007, quedaron pendientes por pagar al cierre de ese ejercicio fiscal, y no fue sino en el año 2008 cuando efectivamente se realizaron los pagos a los directivos anteriormente identificado, y así expresamente lo reconoce la recurrente. Es por ello que la Administración Tributaria Regional determinó que la contribuyente contravino las disposiciones establecidas en el artículo 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, 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”.

Alegó que con normas como el artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, *eiusdem* “...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”.

Que “...al no producirse el pago ni el abono en cuenta en el ejercicio fiscal investigado (2007), no podía efectuarse la deducción pretendida, pues el gasto deducible se justifica en función de la obtención de un enriquecimiento gravable, lo que requiere que el egreso debe estar pagado, advirtiendo además (...) que 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 un grupo de personas (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 estos 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 con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta”.

Igualmente indicó, “...*que de conformidad con el criterio sentado por esta Honorable Sala, el Parágrafo Único del artículo 32 de la Ley antes mencionada indica que el gasto no debe ser deducido en el ejercicio causado, sino en el ejercicio en que efectivamente fue pagado, por lo que la conclusión a la que arribó el Juez de la causa está sustentada en una errónea interpretación de las normas de la Ley de Impuesto sobre la Renta*” de 2006, aplicable en razón del tiempo...”.

Denunció también la representación fiscal la existencia del vicio de falso supuesto de hecho en el fallo apelado ya que “...*la Juez de la causa no entendió que la actuación fiscal no cuestionó la erogación del gasto, sino la ausencia de soportes que reunieran los requisitos exigidos por la legislación para que fuese procedente la deducción a los fines fiscales*”.

Que “...*es falso lo declarado por la recurrida cuando dijo que: ‘(...) el motivo por el cual la Administración Tributaria sostuvo que los instrumentos aludidos habían emanado de la contribuyente, tuvo su origen en que varios de esos recibos se otorgaron en papel membrete de MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A.’ porque el motivo cierto es que la Administración Tributaria Regional no le dio valor probatorio a la documentación presentada por la contribuyente comprendida ésta por recibos y soportes diarios (...)*”. (Sic).

En tal sentido, manifestó que “...*dichos comprobantes se traducían en un beneficio para la empresa, toda vez que le permitía llevar de cierta manera su contabilidad interna, no obstante que frente a la Administración, esos documentos debían cumplir una serie de requisitos, los cuales se encuentran establecidos en el artículo 23, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.529 de fecha 25/09/2006, y muy especialmente en el Registro de Información Fiscal*”. (Destacado del escrito).

En razón de la normativa citada, la representación fiscal aseguró que “...*la fiscalización no cuestionó la erogación del gasto por concepto de ‘Gastos de Representación’ y ‘Comisiones por Ventas’ durante el ejercicio investigado (2007), por la cantidad de (...) (Bs. F. 33.388,56), sino por la ausencia de soportes que efectivamente reunieran los requisitos establecidos en las normativa antes transcritas. En efecto, los soportes presentados por la contribuyente estaban conformados por recibos emitidos en formatos realizados por la misma contribuyente, y los mismos carecían de Registro de Información del emisor*”. (Sic).

En cuanto al valor probatorio concedido a “...*las testimoniales evacuadas ante el Juzgado Tercero de los Municipios Maracaibo, Jesús Enrique Lossada y San Francisco, comisionado para tales fines (...)*”, insistió “...*en lo dicho por la Administración Tributaria, en la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo, en el sentido de que la discusión no se centraba en la relación laboral entre los prestadores de servicios, constituido por los ciudadanos Carlos D’Medeiros, José Gregorio Cohen, Marcos Ocanto y José Ojeda, sino porque los comprobantes de pago consignados por la contribuyente no cumplían con los requisitos de facturación*”.

La representación de la República denunció que el fallo apelado se encuentra afectado del vicio de errónea interpretación del artículo 19 del Decreto con Rango, valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las

Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica de 2007, por cuanto, en su criterio, este impuesto y el impuesto sobre la renta “...son de naturaleza distinta y regulan supuestos de hecho disímiles, en el impuesto sobre la renta se gravan los enriquecimientos obtenidos por las personas que según la Ley están sujetas a dicho tributo; y con el Impuesto a las Transacciones Financieras el supuesto que configuraba el hecho imponible venía dado por la realización de las operaciones de carácter financiero descritas en la Ley que regula dicho tributo, por parte de los sujetos pasivos”.

Que el aludido Decreto “...preveía taxativamente en su artículo 19 que dicho impuesto no sería deducible a los efectos del impuesto sobre la renta, es decir, que dicha normativa legal al establecer dicha prohibición legal no admitía bajo ningún concepto que lo pagado en razón del mencionado tributo fuera deducido de alguna forma para la determinación del enriquecimiento neto de los contribuyentes, el cual será gravado con el impuesto sobre la renta, ya que en virtud a la forma en la cual deben interpretarse las normas tributarias, no puede dársele ningún otro significado que no sea aquel que se desprenda del sentido propio de las palabras y del espíritu del legislador”. (Resaltado de la fuente).

Indicó que la Disposición Final del mencionado Decreto en estudio, estableció que el mismo entraría en vigencia el 1° de noviembre de 2007 y su artículo 16 fijó que el período de imposición del referido tributo era de un día, por lo que no hubo violación de lo dispuesto en los artículos 8 y 11 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

En otro orden de ideas, denunció el vicio de “Errónea interpretación del artículo 171, Numeral 3° de la Ley de Impuesto sobre la Renta”, ya que, en su criterio, en el presente asunto no aplica la eximente de responsabilidad penal tributaria allí prevista, toda vez que “...la fiscalización no sólo se basó en las Declaraciones de Rentas presentadas por el contribuyente, sino que a los fines de levantar las objeciones fiscales impugnadas procedió a requerir al sujeto pasivo mediante Acta de Requerimiento N° SNAT/INTI/GRTI/RZ/2010/ISLR/001824/03 de fecha 01/04/2011, originales y copias de los comprobantes de los saldos de sueldos y salarios, así como también facturas y comprobantes de pagos, correspondientes al ejercicio fiscal 2007. Adicionalmente, tuvo que utilizar fuentes distintas a la declaración de impuesto sobre la renta, toda vez que la revisión se basó en el análisis de los libros y soportes contables, facturas y las solicitudes efectuadas, las cuales no fueron cumplidas completamente por la contribuyente, y que formaron parte de las objeciones fiscales, plasmadas en el Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTI/RZ/DF/2011/ISLR/001824/10 de fecha 19/06/2011. A lo expuesto, recordemos en la vía administrativa se evacuó también una Experticia Contable”. (Sic).

Con relación a los intereses de mora liquidados, la representación fiscal expuso que “...cabe recordar que la deuda tributaria se configura desde el mismo momento del acaecimiento del hecho imponible, 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], 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).

IV

CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

En fecha 23 de julio de 2015 la representación judicial de la sociedad mercantil Marmolería Monumental C.A. (MARMOCA), dio contestación al escrito de fundamentación de apelación de la República, afirmando lo siguiente:

Con relación a la objeción fiscal de la partida gastos por sueldos a directivos alegó que “...*esta opinión fiscal es errónea porque la correcta interpretación de la norma es que el gasto es deducible, bien en el ejercicio en que se cause, o bien en el ejercicio en que se pague en función directa de la disponibilidad de la renta del mismo pagador y no de la disponibilidad de la renta del sujeto beneficiario del pago porque el objetivo del legislador es preservar el principio de apareamiento o de asociación entre los ingresos que obtiene un contribuyente y los gastos en los que éste incurre para generar enriquecimiento*”. (Subrayado de la fuente).

A tal efecto, aseguró que la Administración Tributaria interpretó erradamente el artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, aplicable *ratione temporis*, que permite la deducción de un gasto causado en un ejercicio, siempre y cuando sea pagado en el ejercicio siguiente, porque los sueldos y demás remuneraciones por servicios prestados a la contribuyente son disponibles para el beneficiario desde que se causaron, aunque se paguen en el ejercicio fiscal siguiente y sólo serán un ingreso si transcurrido el ejercicio fiscal siguiente no se hubiere hecho la erogación, caso en el cual serán deducibles en el período subsiguiente en el que efectivamente se incurra en el gasto.

Sobre el falso supuesto de hecho alegado por la representación fiscal con relación a la conclusión del fallo de instancia respecto a los gastos de representación y comisiones por ventas, la sociedad mercantil afirmó que la propia Administración Tributaria reconoció la existencia de tales gastos, “...*al punto de señalar que no se cuestionaba la ocurrencia de los mismos, sino el hecho de que los soportes emitidos para respaldar tales erogaciones no cumplieran los extremos exigidos por la normativa tributaria*”.

En relación a tales afirmaciones, la sociedad de comercio indicó que el “...*a quo efectuó un análisis concatenado de todas las probanzas, incluyendo que el reparo a los gastos de representación y comisiones por ventas debía ser parcialmente anulado*”, expresando que comparte plenamente dicho análisis.

Sobre la anulación en el fallo apelado del reparo al gasto por impuesto a las transacciones financieras, la contribuyente invocó la aplicación del artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable por razón del tiempo, en relación a la entrada en vigencia de las nuevas leyes tributarias, toda vez que -a su decir- “...*una situación como la planteada, esto es, la relativa a la aplicación de la prohibición de deducir el ITF [Impuesto a las Transacciones Financieras] del impuesto sobre la renta de 2007, implicaba un choque frontal del artículo 19 del Decreto Ley con esa disposición del Código, debiendo prevalecer esta última. De aquí que al contrario de lo expresado por la representación del Fisco Nacional, la prohibición del artículo 19 del decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras (...), sólo podía aplicarse -en el mejor de los casos para la Administración Tributaria- a partir del año 2008, pero nunca en el año 2007*”. (Agregado de la Sala).

Respecto de la eximente de responsabilidad penal tributaria referida a que el reparo se efectuó con fundamento exclusivo en los datos aportados por la declaración de la contribuyente, la representación judicial de

la sociedad de comercio, en aplicación del criterio reiterado de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, alegó que “...*el hecho que los fiscales se trasladen a las oficinas de la contribuyente y requieran de ésta la presentación de registros y comprobantes contables para constatar la veracidad de los datos en la declaración de rentas, no es obstáculo para la procedencia de la eximente*”. Asimismo, alegó la existencia de la eximente de responsabilidad penal tributaria referida al error de derecho excusable.

En cuanto a la determinación de intereses moratorios, la representación judicial de la sociedad de comercio solicitó que, en caso de ser procedentes, se tomara en cuenta lo previsto en el artículo 327 del Código Orgánico Tributario de 2001, actual 334 del Código Orgánico Tributario de 2014, cuya parte *in fine* indica que los intereses son independientes de las costas, pero ellos no correrán por el tiempo durante el cual esté paralizado el juicio.

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado, las alegaciones expuestas en su contra por la representación judicial del Fisco Nacional, y la contestación de la contribuyente, observa la Sala que la controversia planteada queda circunscrita a decidir si el Tribunal *a quo* incurrió en los vicios de: 1) Falso supuesto de derecho “...*por errónea interpretación de la deducción de los gastos*”. 2) Falso supuesto de hecho, por cuanto -a su decir- “...*el juez de la causa no entendió que [lo cuestionado por la fiscalización es el] gasto, [por] ausencia de soportes que reunieran los requisitos exigidos por la legislación para que fuese procedente la deducción a los fines fiscales...*”. 3) Errónea interpretación del artículo 19 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica de 2007. 4) Errónea interpretación del numeral 3 del artículo 171 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, referida a la eximente de responsabilidad penal tributaria. (Agregados de la Sala).

No obstante, la Sala observa que no fueron objeto de apelación y no son contrarias a los intereses del Fisco Nacional, las declaratorias del fallo impugnado, relativas a: 1) “...*la perención y, en consecuencia; extinguida la instancia en la incidencia de solicitud de amparo cautelar del acto administrativo contenido en la Resolución*” recurrida; 2) La confirmación del reparo sólo “...*por la cantidad de doce mil ochocientos cuatro bolívares con cuarenta y siete céntimos (Bs. 12.804,47) por gastos de representación y comisiones por ventas cuyos soportes no cumplen los requisitos establecidos*”; 3) La inexistencia de la violación del principio de la capacidad contributiva en la aplicación del artículo 19 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica de 2007; 4) Procedencia de los intereses moratorios calculados por la Administración Tributaria; y 5) La aplicación de la multa prevista en el numeral 1 del artículo 104 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, por lo que quedan firmes dichos pronunciamientos. Así se declara.

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

1.- Falso supuesto de derecho

Previo a examinar el mérito del vicio invocado, observa la Sala que la representación judicial del Fisco Nacional alegó la existencia del mismo en varias de las consideraciones hechas al reparo al gasto por bonificación a directores, por lo que, vista la conexión que existe entre la fundamentación de sus defensas, este Alto Tribunal pasa a decidir en conjunto tales invocaciones, por estimar que están relacionadas entre sí; aduciendo, en tal sentido que en el “...caso que nos ocupa, efectivamente el Tribunal a quo realizó una interpretación de las normas de la Ley de Impuesto sobre la Renta [de 2006] que regulan el tema de las deducciones, pero lo hace en forma errónea toda vez que no toma en cuenta la naturaleza de esa figura”. (Agregado de la Sala).

Sostuvo que del “...Informe Pericial parcialmente transcrito, se constata que los gastos registrados contablemente por la contribuyente por concepto de bonificación a directores en el año 2007, quedaron pendientes por pagar al cierre de ese ejercicio fiscal, y no fue sino en el año 2008 cuando efectivamente se realizaron los pagos a los directivos anteriormente identificado, y así expresamente lo reconoce la recurrente. Es por ello que la Administración Tributaria Regional determinó que la contribuyente contravino las disposiciones establecidas en el artículo 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, 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”.

Que con normas como el artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, “...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”.

Que por esa razón, “...al no producirse el pago ni el abono en cuenta en el ejercicio fiscal investigado (2007), no podía efectuarse la deducción pretendida...”.

Por su parte el Tribunal a quo, expresó “...que no debe exigirse como condición adicional para la deducción del gasto, que éste se hubiera declarado 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 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”.

A tal efecto, concluyó “...que la Administración Tributaria, al ratificar el reparo examinado, ciertamente incurrió en el falso supuesto de derecho denunciado por la recurrente. En razón de ello, lo que cabría sería declarar la nulidad total de dicho reparo; sin embargo, tomando en cuenta que en autos consta que del monto global reparado por bonificación a directores, equivalente a Un Millón Setenta Mil Trescientos Noventa y Seis Bolívares con Treinta y Un Céntimos (Bs. 1.070.396,31), la contribuyente pagó Un Millón Setenta Mil Trescientos Noventa y Cinco Bolívares (Bs. 1.070.395,00), no constando en autos el pago de la diferencia de Un Bolívar con Treinta y Un Céntimos (Bs. 1,31), se decide entonces dictaminar, como en efecto se hace, que procede en derecho la deducibilidad del gasto sólo por el citado monto de Un Millón Setenta Mil Trescientos Noventa y Cinco Bolívares (Bs. 1.070.395,00), ratificándose por la cantidad de Un Bolívar Con Treinta y Un Céntimos (Bs. 1,31). Así se declara”.

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, traer a colación la normativa contenida en los artículos 27 y 32 de la referida Ley de 2006, que establecen:

“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.

...omissis...

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.

...omissis...

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 párrafo la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago”. (Subrayados de la Sala).*

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". (Subrayado de la Sala).

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. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Núm. 00714 del 13 de junio de 2018, caso: *Gramoca, C.A.*).

Asimismo, se desprende que los pagos por concepto de sueldos y demás remuneraciones se encuentran contempladas como deducción del referido pago del impuesto sobre la renta en el párrafo segundo del artículo 27 de la Ley que regula dicho tributo, norma que prevé la posibilidad de deducir de la renta bruta anual, los conceptos relativos a éste, 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 Párrafo Único del artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, aplicable *ratione temporis*, 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 esta Sala en la sentencia Núm. 02975 del 20 de diciembre de 2006, caso: *Destilería Yaracuy, C.A.*, criterio reiterado en el fallo Núm. 00714 del 13 de junio de 2018, caso: *Gramoca, C.A.*

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

En cuanto a las deducciones dispuestas en los artículos antes citados, esta 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 éste, 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 párrafo 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 Núm. 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 motivo (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, aplicable *ratione temporis*, la deducibilidad de gasto bajo la partida contable “salarios” con base en lo efectivamente pagado; sin embargo, de acuerdo a lo establecido en la propia Ley -en el presente caso- la empresa contribuyente dedujo de la renta bruta el salario causado en el año gravable (2007), por lo tanto debe ser declarado como ingreso gravable, y por tanto sujeto a un reparo fiscal; situación esta que en el presente caso, no existe controversia alguna, toda vez que el salario deducido fue pagado en el año siguiente al fiscalizado (folio 490 del expediente judicial), por lo que se ha cumplido “...la condición establecida en el artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para la deducción de dicho gasto”. (Vid., fallo de esta Sala Núm. 00714 del 13 de junio de 2018, caso: Gramoca, C.A.).

En razón de lo que antecede, esta Sala encuentra ajustada a derecho la decisión del Tribunal *a quo* en cuanto a la procedencia de la mencionada deducción y, por ende, improcedente el reparo formulado a la empresa recurrente por ese concepto. En consecuencia, se desestima el alegato de la representación fiscal relativo al vicio de falso supuesto de derecho y se confirma el fallo impugnado. Así se decide.

2.- Falso supuesto de hecho.

Conforme a este punto, la representación fiscal alegó que el fallo impugnado se encuentra afectado del citado vicio, toda vez que el Tribunal no entendió que lo cuestionado por “...la fiscalización [es el] gasto por concepto de ‘Gastos de Representación’ y ‘Comisiones por Ventas’ durante el ejercicio investigado (2007), por la cantidad de (...) (Bs. F. 33.388,56), sino por la ausencia de soportes que efectivamente reunieran los requisitos establecidos en las normativas antes transcritas. En efecto, los soportes presentados por la contribuyente estaban conformados por recibidos emitidos en formatos realizados por la misma contribuyente, y los mismos carecían de Registro de Información del emisor”, cuyos requisitos “...se encuentran establecidos en el párrafo primero del artículo 23, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.529 de fecha 25/09/2006, y muy especialmente en el Registro de Información Fiscal”. (Sic). (Agregado de la Sala).

Visto lo anterior, procede esta Sala a transcribir los artículos el 23, párrafo primero y artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, los cuales disponen lo siguiente:

“Artículo 23.-

...omissis...

Parágrafo Primero: El costo de los bienes será el que conste en las facturas emanadas directamente del vendedor, siempre que los precios no sean mayores a los normales en el mercado; estableciéndose que para que tales facturas sean aceptadas como prueba de costos, en ellas deberá aparecer el número de Registro de Información Fiscal del vendedor". (Subrayado de la Sala).

“Artículo 91.- Los emisores de comprobantes de ventas o de prestación de servicios realizados en el país, deberán cumplir con los requisitos de facturación establecidos por la Administración Tributaria, incluyendo en los mismos su número de Registro de Información Fiscal. A todos los efectos previstos en esta Ley, sólo se aceptarán estos comprobantes como prueba de haberse efectuado el desembolso, cuando aparezca en ellos el número de Registro de Información Fiscal del emisor y sean emitidos de acuerdo a la normativa sobre facturación establecida por la Administración Tributaria”. (Subrayado de la Sala).

Se destaca de las normas citadas, la obligación de los contribuyentes del impuesto sobre la renta de emitir sus comprobantes o facturas por las ventas y prestaciones efectuados, con la indicación en las mismas del número de Registro de Información Fiscal (R.I.F.), exigidos legal y reglamentariamente, elementos que al no ser constatados por la Administración Tributaria originan el rechazo de gastos y costos por no estar debidamente respaldados, a los fines de determinar el tributo a pagar.

En tal sentido, la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, aplicable *ratione temporis*, establece una serie de requisitos o condiciones para la deducibilidad de gastos y costos, a los efectos de ser admitidos como tales en la declaración anual del aludido impuesto. Para que un gasto o costo sea admitido debe estar causado, ser normal y necesario, ocurrido en el país con la finalidad de producir un enriquecimiento, y “...apoyados en los comprobantes correspondientes” o las facturas que reúnan los respectivos requisitos formales -en este caso- que “...aparezca en ellos el número de Registro de Información Fiscal del emisor”. Sólo así, y de la correcta comprobación de tales supuestos, dependerá su admisibilidad. (*Vid.*, sentencia Núm. 00767 del 4 de julio de 2012, caso: *Consortio Unión C.A.*).

Con relación a las facturas aportadas sin la indicación del Registro de Información Fiscal (R.I.F.) del vendedor o prestador del servicio, esta Sala en anteriores oportunidades ha establecido, que debe verificarse en cada caso en particular, a los efectos de determinar si la falta de algún requisito desnaturaliza el contenido de estas, impidiendo con ello la labor de recaudación del impuesto y del control que sobre el mismo ejerce el ente exactor. (*Vid.*, sentencias Núms. 2.158 del 10 de octubre de 2001, caso: *Hilados Flexilón, S.A.* y 04581 de 30 de junio de 2005, caso: *Cervecería Polar del Centro, C.A.*, criterio ratificado en el fallo Núm. 00742 del 14 de junio de 2017, caso: *Consortio Lagunamar, C.A.*).

Derivado de lo anterior se concluye que el incumplimiento de alguno de los requisitos legales y reglamentarios en las facturas, no acarrea necesariamente la pérdida de la deducción del gasto, sino que habrá de atenderse al examen equitativo y racional de las mismas, en cada caso concreto, en concordancia con los documentos equivalentes y los restantes elementos probatorios aportados en autos, todo ello sin menoscabo del deber que pesa sobre todo contribuyente o responsable de acatar fielmente la normativa dictada por el legislador tributario en materia de facturación. (*Vid.*, sentencia Núm. 02978 del 20 de diciembre de 2006, caso: *Materiales*

de Plomería, C.A. -MAPLOCA-, criterio ratificado -entre otros- por el fallo Núm. 000261 del 28 de marzo de 2012, caso: *Distribuidora Sonográfica, S.A.*).

A tal efecto, la Administración Tributaria mediante la exigencia de la mención del número de Registro de Información Fiscal, persigue tanto la identificación del proveedor de los bienes o el prestador de los servicios, como la verificación de los enriquecimientos obtenidos por éstos y su correspondiente contrapartida, es decir, los desembolsos efectuados por los beneficiarios de tales bienes y servicios. En otras palabras, tal como ha referido la Sala, el Fisco Nacional requiere la indicación del aludido número con el fin de comprobar la identificación del emisor de la factura e igualmente, busca escudriñar la vinculación económica de las partes con la finalidad fundamental de constatar la sinceridad del gasto. (*Vid.*, sentencias Núms. 00395 del 5 de marzo de 2002, caso: *Industria Cerrajera El Tambor, C.A.* y 01277 del 5 de noviembre de 2015, caso: *Jantesa Ingeniería y Gerencia Integral de Proyectos, S.A.*).

En tal sentido, observa la Sala que la contribuyente alegó que “...la fiscalización rechazó gastos por la cantidad de (...) (Bs. 38.940.201,39), equivalente a (...) (Bs. F. 38.940,20), alegando que los comprobantes no cumplían con los requisitos de facturación establecidos por el artículo 2 de la Resolución 320 (...)”. (Sic).

Sobre este aspecto, debe acotarse que efectivamente dichas disposiciones normativas (legales y reglamentarias) persiguen facilitar la labor de vigilancia y control desplegada por la Administración Tributaria; no obstante, considera esta Sala que tales artículos no deben ser interpretados en forma aislada, sino atendiendo al contexto de las normas que vinculan la materia regulada, por lo cual -se advierte- que el propio legislador en el texto de la citada Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006 estableció, a efectos de la comprobación de los costos y gastos incurridos en la producción del enriquecimiento, la indicación del número del Registro de Información Fiscal (R.I.F.) en las facturas; sin embargo, este Máximo Tribunal ha interpretado en casos similares, que en atención al principio de libertad de pruebas, el interesado tiene los medios probatorios previstos en el ordenamiento jurídico, atendiendo siempre a la exigencia de legalidad y pertinencia previstas en el mismo, para comprobar el cumplimiento de tal requerimiento.

Visto lo anterior, de la revisión exhaustiva de las actas procesales, esta Sala denota la ausencia absoluta de material probatorio tendente a desvirtuar la presunción de legalidad y veracidad que revisten las actas fiscales, toda vez que no se aprecian de los autos las facturas objetadas por la Administración Tributaria, así como cualquier otro documento equivalente donde conste con precisión el número de inscripción en el Registro de Información Fiscal (R.I.F.) de los proveedores o prestadores del servicios, ya que sólo se puede apreciar (folios 175 al 231 del expediente judicial) copias simples (mayormente ilegibles) de órdenes de pagos con el logo de la empresa contribuyente, así como recibos de pagos efectuados por ésta a personas naturales y jurídicas por servicios prestados, razón por la cual, se consideran como no comprobados los gastos deducidos, al no cumplir con una de las condiciones para su deducibilidad, en consecuencia, se declara procedente la denuncia de la representación fiscal respecto a este particular, por lo que se revoca el fallo recurrido en este aspecto. Así se decide.

A mayor abundamiento, esta Sala aprecia que el Tribunal *a quo*, anuló parcialmente el acto recurrido, en tal sentido le otorgó pleno valor probatorio a los instrumentos aportados por la contribuyente en el que -según su decir- los mismos demuestran suficientemente la deducibilidad de los gastos por concepto de compra de bienes y

prestaciones de servicios recibidas por “...los ciudadanos Carlos D’Medeiros, José Gregorio Cohen, Marcos Ocando y José Ojeda y a las sociedades mercantiles Vitare Muebles, C.A. e Industria Mi Cocina, C.A., cuyo monto global es de Veinte Millones Cuatrocientos Ochenta y Cuatro Mil Ochenta y Nueve Bolívares con Cincuenta y Cinco Céntimos (Bs. 20.484.089,55), expresados actualmente en Veinte Mil Cuatrocientos Ochenta y Cuatro Bolívares con Nueve Céntimos (Bs. 20.484,09)”.

No obstante lo anterior, este Alto Tribunal advierte que las probanzas promovidas por la recurrente relativas a la consignación de las constancias de las operaciones comerciales (facturas y órdenes de pagos), por los conceptos *supra* mencionados, efectuadas tanto con las personas naturales como con las empresas previamente identificadas, adolecen de graves defectos probatorios comunes a éstas, toda vez que las mismas -a demás de carecer del número de inscripción en el Registro de Información Fiscal (R.I.F.), no se aprecian con claridad los siguientes elementos: La suma de lo pagado por el bien adquirido o el servicio prestado, el número de la factura y fecha de su emisión, así como el impuesto cobrado. De la misma manera, se denota que las solicitudes de pago que se presentan como respaldo de las facturas consignadas sin el número de inscripción en el Registro de Información Fiscal (R.I.F.) no se encuentran acompañados a éstas, a los fines de corroborar la veracidad de tales afirmaciones, por lo que se concluye que tales elementos probatorios no reúnen los requisitos exigidos para su deducibilidad. Así de decide.

3) Errónea interpretación del artículo 19 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica.

Conforme a este aspecto, la representación judicial de la República alegó la ocurrencia del aludido vicio, toda vez que -a su decir- este impuesto y el impuesto sobre la renta “...son de naturaleza distinta y regulan supuestos de hecho disímiles, en el impuesto sobre la renta se gravan los enriquecimientos obtenidos por las personas que según la Ley están sujetas a dicho tributo; y con el Impuesto a las Transacciones Financieras el supuesto que configuraba el hecho imponible venía dado por la realización de las operaciones de carácter financiero descritas en la Ley que regula dicho tributo, por parte de los sujetos pasivos”.

Que el referido Decreto “...preveía taxativamente en su artículo 19 que dicho impuesto no sería deducible a los efectos del impuesto sobre la renta, es decir, que dicha normativa legal al establecer dicha prohibición legal no admitía bajo ningún concepto que lo pagado en razón del mencionado tributo fuera deducido de alguna forma para la determinación del enriquecimiento neto de los contribuyentes, el cual será gravado con el impuesto sobre la renta, ya que en virtud a la forma en la cual deben interpretarse las normas tributarias, no puede dársele ningún otro significado que no sea aquél que se desprenda del sentido propio de las palabras y del espíritu del legislador”. (Resaltado de la fuente).

Que la Disposición Final del aludido Decreto estableció que “...el mismo entraría en vigencia el 1º de noviembre de 2007 hasta las 11:59 P.M. del 31 de diciembre de 2008 y su artículo 16 estableció que el período de imposición del referido tributo era de un día, por lo que no hubo violación de lo establecido en los artículos 8 y 11 del Código Orgánico Tributario” de 2001, aplicable en razón del tiempo.

Por su parte, el Tribunal de instancia estableció en su sentencia lo siguiente:

“(…)

Ya por último, la recurrente alegó también que la prohibición de deducir el impuesto a las transacciones financieras, prevista en el artículo 19 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica, no era aplicable en relación con el ejercicio culminado el 31 de diciembre de 2007, en virtud de lo establecido en el último aparte del artículo 8 del Código Orgánico Tributario. En relación con este planteamiento, esta Juzgadora observa:

...omissis...

La disposición legal transcrita es de necesaria aplicación al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica, que es un texto de igual jerarquía a la ley, de carácter tributario y nacional. En tal sentido, el Tribunal reitera que este decreto ley fue publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 38.797, en fecha 26 de octubre de 2007, estableciéndose en la Disposición Final Única de dicho instrumento que éste entraría en vigencia el 1ro. de noviembre de 2007. Así pues, el mismo decreto ley fijó la fecha de su entrada en vigencia, ajustándose a lo dispuesto en el encabezamiento del artículo 8 del Código Orgánico Tributario.

A primera vista, esta entrada en vigor se habría producido en forma general, es decir, respecto a todo el articulado del decreto ley, incluyendo al artículo 19, que prohíbe la deducción del impuesto a las transacciones financieras para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta. Sin embargo, tal como fue decidido precedentemente, este artículo 19 contiene una norma especial, que establece un régimen de excepción respecto a la norma general del artículo 27 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que mientras esta disposición permite la deducción de toda clase de tributos pagados en razón de actividades económicas del contribuyente o de bienes productores de renta (salvo los que la misma ley prevé), pudiéndose incluir entre tales tributos deducibles al impuesto a las transacciones financieras, la ley que creó este último gravamen prohibió dicha deducción, restando operatividad a la regla general consagrada en el numeral 3 del artículo 27 precitado.

...omissis...

En este orden de ideas, el citado artículo 8 del Código Orgánico Tributario señala que en los casos de tributos que se liquidan por periodos, las normas que incidan en la existencia o ‘cuantificación’ de esos tributos, sólo pueden comenzar a regir desde el período que se inicie a partir de la entrada en vigencia de la ley respectiva. En dicho contexto, el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el artículo 148 de su Reglamento, disponen que este tributo se determina y liquida por periodos anuales. Por su parte, tanto en la resolución recurrida como en el acta de reparo que la precedió, se reconoció que el ejercicio fiscal de la sociedad mercantil MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A. es coincidente con el año civil y que el ejercicio reparado fue el comprendido entre el 1ro. de enero y el 31 de diciembre de 2007. Adicionalmente, se reitera que el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica, entró en vigencia el 1ro. de octubre de 2007. La conjunción de todos estos factores denota que la prohibición de deducir el impuesto a las transacciones financieras, consagrada en el artículo 19 del decreto ley que creó este tributo y que crea a su vez la excepción a la regla de deducibilidad prevista en el numeral 3 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, afectando la cuantificación de la renta, sólo podía empezar a operar, respecto de la contribuyente, el 1ro. de enero de 2008, porque para el 1ro. de octubre de 2007 (fecha de entrada en vigencia del Decreto con Rango, Valor y

Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica) estaba en curso el ejercicio fiscal del año 2007 y la prohibición de deducción no podía por tanto ser aplicable para este ejercicio, sino sólo a partir del período fiscal siguiente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario. Así se declara. (Subrayado de la Sala).

Con fundamento en lo anterior, este Tribunal declara ilegal y por ende anula, el reparo formulado al gasto por impuesto a las transacciones financieras, por falta de aplicación del último aparte del mencionado artículo 8 del Código Orgánico Tributario. Así se decide”.

Sobre este particular, la Sala estima conveniente citar el contenido de los artículos 16, 19 y la Disposición Final del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica de 2007, los cuales disponen lo siguiente:

“Artículo 16. El impuesto establecido en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley será determinado por períodos de imposición de un día”.

De la indeducibilidad del impuesto.

“Artículo 19. El impuesto previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley no será deducible del Impuesto Sobre la Renta”.

“DISPOSICIÓN FINAL. El presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley entrará en vigencia a partir del primero de Noviembre de dos mil siete (2007). Hasta las 11:59 p.m. del 31 de diciembre de 2008”.

Por su parte, el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, establece lo siguiente:

“Artículo 8. Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada de vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial.

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo”.

De las disposiciones transcritas se entiende que el principio de irretroactividad de las leyes en materia tributaria es uno de los pilares que garantizan la seguridad jurídica de los contribuyentes. En tal sentido, las nuevas normas tributarias sólo serán aplicables en el período fiscal siguiente a la fecha de entrada en vigencia de las nuevas normas; y del artículo 16 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica de 2007, claramente se desprende que el período fiscal del referido tributo es de un día, por lo que si tomamos en

consideración su Disposición Final, el aludido Decreto entró en vigencia el 1° de noviembre de 2007 (y no el 1° de octubre que erróneamente sostiene el *a quo*), entonces dicho cuerpo normativo comenzó a ser aplicado a todos los sujetos pasivos a los que correspondía, a partir del día 2 de noviembre de 2007, por lo que la prohibición de la deducción de este tributo, establecida en su artículo 19 era aplicable a la sociedad mercantil contribuyente desde el día 2 de noviembre de 2007, y que al tratarse de una disposición especialísima que restringía de manera expresa la posibilidad de deducción del impuesto creado por el mencionado Decreto, siendo de aplicación preferente y de interpretación restrictiva, como lo es todo el derecho tributario, mal podría la mencionada empresa exigir la obtención del aludido beneficio fiscal, si la disposición normativa que creó tal exacción lo prohíbe de manera taxativa, por tal razón no se aprecia violación del principio de irretroactividad de la ley ni incumplimiento de lo preceptuado en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario, antes transcrito.

En efecto, es criterio de esta Sala que una vez efectuada por el legislador la escogencia del hecho imponible con todos los elementos necesarios para llegar a la determinación de la obligación tributaria, no le corresponde al intérprete escudriñar o deducir más allá de la norma legal. (*Vid*, sentencias Núms. 00886, 00726 y 00687 de fechas 25 de junio de 2002, 16 de mayo de 2007 y 13 de julio de 2010, casos: *Mecánica Venezolana, C.A. MECAVENCA*; *CONTROLCA S.A.*; y *Ferroatlántica de Venezuela, S.A.*, respectivamente).

En el caso concreto, observa esta Máxima Instancia que según el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, ninguna norma tributaria podrá tener efecto retroactivo, a menos que favorezca al contribuyente, teniendo que fijar su entrada en vigencia, siendo aplicable para el período fiscal siguiente a aquél en que hubiere entrado en vigencia, y en el caso del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica de 2007, su Disposición Final estableció que el mismo entraría en vigencia el 1° de noviembre de 2007, por lo que siendo sus períodos de imposición de un (1) día, según su artículo 16, las disposiciones del referido Decreto eran aplicables a todos sus contribuyentes a partir del día 2 de noviembre de 2007, hasta las 11:59 p.m. del 31 de diciembre de 2008, de manera que la prohibición de deducción del tributo creado por el Decreto con relación al impuesto sobre la renta tuvo vigencia desde el 2 de noviembre de 2007, resultando ajustada a derecho la objeción fiscal por la deducción por impuesto a las actividades económicas realizada por la sociedad mercantil Marmolería Monumental, C.A. MARMOCA, en su declaración de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal del año 2007, por lo que resulta forzoso para esta Máxima Instancia confirmar la objeción fiscal respecto a este punto y revocar la declaratoria realizada por el tribunal de instancia. Así se decide.

4) Errónea interpretación del numeral 3 del artículo 171 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006.

Aduce la representación del Fisco Nacional que en la sentencia apelada existe el vicio de errónea interpretación del numeral 3 del artículo 171 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, aplicable *ratione temporis*, ya que, en su criterio, en el presente asunto no aplica la eximente de responsabilidad penal tributaria allí prevista por que “...la fiscalización no sólo se basó en las Declaraciones de Rentas presentadas por el contribuyente, sino que a los fines de levantar las objeciones fiscales impugnadas procedió a requerir al sujeto pasivo mediante Acta de Requerimiento N° SNAT/INTI/GRTI/RZ/2010/ISLR/001824/03 de fecha 01/04/2011,

originales y copias de los comprobantes de los saldos de sueldos y salarios, así como también facturas y comprobantes de pagos, correspondientes al ejercicio fiscal 2007. Adicionalmente, tuvo que utilizar fuentes distintas a la declaración de impuesto sobre la renta, toda vez que la revisión se basó en el análisis de los libros y soportes contables, facturas y las solicitudes efectuadas, las cuales no fueron cumplidas completamente por la contribuyente, y que formaron parte de las objeciones fiscales, plasmadas en el Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTI/RZ/DF/2011/ISLR/001824/10 de fecha 19/06/2011. A lo expuesto, recordemos en la vía administrativa se evacuó también una Experticia Contable”.

Al respecto, el Tribunal de instancia, en la sentencia apelada, declaró lo siguiente:

“(…)

Para este Tribunal, los reparos formulados por la fiscalización se establecieron atendiendo a los criterios exigidos por la ley y la jurisprudencia para la procedencia de la eximente analizada, ya que dichos reparos tuvieron su origen en la constatación de la exactitud de las partidas contenidas en el formulario de declaración de impuesto sobre la renta del ejercicio investigado, las cuales fueron contrastadas con los datos que, en relación con esas partidas, se evidenciaban de la contabilidad de MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A.

...omissis...

Con base en lo anterior, se concluye que, en el caso de especie, es procedente la eximente prevista en el artículo 171 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por cuanto el reparo formulado a la contribuyente se basó en el examen y verificación de las partidas objetadas, con los datos expuestos en los libros, registros y comprobantes contables, lo que de ningún modo significó un descubrimiento de rentas omitidas o hallazgos provenientes de fuentes distintas a la propia declaración. Así se declara.

Como secuela de este pronunciamiento, se declara la nulidad de la multa por contravención impuesta a MARMOLERÍA MONUMENTAL, C.A, ya que esta empresa goza de la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios señalada. Así se decide.

A tal efecto, esta Sala se ha pronunciado reiteradamente sobre esta eximente -entre otras- en la sentencia Núm. 00647 del 7 de julio de 2010 dictada en el caso: *Industria Química De Portuguesa, S.A. (INQUIPORT)*, en la que se expresó lo siguiente:

“(…)

3. Cuando el reparo haya sido formulado con fundamento exclusivo en los datos suministrados por el contribuyente en su declaración; y (...)'.

Esta alzada procede a analizar dicha eximente, a fin de declarar su procedencia o no, en los términos que se exponen de seguidas:

Respecto de la señalada eximente, esta Sala ratifica una vez más su criterio al interpretar que en la aplicación de la citada norma lo fundamental no es el desplazamiento del fiscal al domicilio del contribuyente en visita para confrontar los datos suministrados en la declaración con los elementos probatorios ad hoc, sino que de la investigación surjan hechos nuevos que revelen hallazgos de fuentes distintas extra declaración; siendo por consiguiente, que para que proceda ésta, las modificaciones propuestas por el fiscal en el cuadro del formulario de la declaración respectiva deben haberse originado como producto de la consideración de los datos tanto singulares como globales suministrados por el contribuyente bajo juramento en su declaración, y no de aquellos reparos que provengan de fuentes distintas, extrañas a ese documento,

que revelen la configuración de omisiones involuntarias de rentas, de estimaciones de oficio o de ocultamiento premeditado. (Sentencia N° 01704 de fecha 07-10-2004, caso: Cotécnica Caracas, C.A. y N° 01909 del 22-11-2007, caso: Glassven, C.A., entre otras.).

Ahora bien, advirtiéndose en el presente caso, tal como se señaló supra, la verificación de incumplimientos y sanciones por conceptos diferentes por parte de la sociedad mercantil Industria Química de Portuguesa, S.A. (INQUIPORT), vale decir, en su condición de contribuyente y de agente de retención, pasa esta Alzada a analizar en primer término, la procedencia de la referida eximente para el supuesto de la contravención (como contribuyente del impuesto sobre la renta), constatando así de las actas que conforman el expediente, específicamente del Acta de Reparación N° SAT-GTI-RCO-621-PF-FC-240 del 04 de noviembre de 1999 y de la Resolución N° SAT-GRCO-600-S-000286 de fecha 05 de diciembre de 2000, que la Administración Tributaria practicó una investigación fiscal a la contribuyente en materia de impuesto sobre la renta, respecto a: ingresos, costos y deducciones, partidas sujetas a retención, así como en cuanto a la verificación del cumplimiento de deberes formales durante los ejercicios fiscales comprendidos entre el 01/10/1994 y el 30/09/1998, 'tomando pruebas selectivas, sin perjuicio de que con posterioridad la Administración Tributaria proceda a realizar una fiscalización a fondo de los ejercicios antes mencionados o los que considere convenientes'.

En este sentido, se procedió a la investigación fiscal a examinar las Declaraciones Definitivas de Rentas Nos. 0061101, 0665493, 0209315 y 0530186, presentadas por la empresa para los ejercicios fiscales 1994 al 1998, verificando los Libros Mayor, Mayor Analítico e Inventarios y Balances, Balance de Comprobación, Registros Contables, documentos y demás comprobantes, a los fines de comprobar la sinceridad de los datos globales contenidos en las declaraciones de rentas, de los cuales surgieron reparos en materia de gastos no deducibles y rebajas al impuesto no procedentes.

Las aludidas objeciones, según observa la Sala, fueron formuladas a renglones y cifras anotadas en el cuerpo mismo del formulario de las declaraciones de rentas y sus anexos presentadas por la contribuyente para los períodos fiscales 1994-1998, infiriéndose de ello, que los funcionarios fiscales actuantes en dicha investigación sólo requirieron hacer un examen y verificación de las partidas objetadas, con los datos expuestos en los libros contables, libros especiales, comprobantes contables, papeles de trabajo y registros fiscales adicionales, requeridos a la contribuyente, tal como se indicara en la propia actuación fiscal, para concluir en la improcedencia de las deducciones efectuadas por la empresa, así como en el rechazo de las rebajas declaradas por ésta, lo que en modo alguno significó un descubrimiento de rentas omitidas o hallazgos provenientes de fuentes distintas a las propias declaraciones.

En este sentido, no puede esta Máxima Instancia concluir que en el presente, tal como señala la apoderada fiscal, la revisión efectuada por los funcionarios a las declaraciones de rentas de la contribuyente, así como a los libros y registros contables, libros especiales, comprobantes y asientos que sustentan la contabilidad de los ejercicios reparados para verificar los datos globales expuestos en dichas declaraciones, constituyan elementos extraños a la declaración, pues son éstos los que realmente forman parte de la fuente principal de donde se extraen los datos que luego se inscriben en la declaración de rentas presentada por la contribuyente. Así, juzga esta alzada que cuando la Administración Tributaria procede a revisar la determinación tributaria contenida en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, por efecto de una investigación fiscal, lo hace apoyándose en esos elementos; razón por la cual, no pueden considerarse ajenos al proceso de investigación fiscal, como erradamente lo estima la representación judicial del Fisco Nacional. Así se declara.

Derivado de lo anterior, la Sala ratifica el criterio supra reseñado, en el sentido de sostener que en el supuesto de la precitada eximente, lo fundamental no es el hecho de que los funcionarios actuantes tengan que trasladarse a la sede de la contribuyente para efectuar las investigaciones correspondientes en los libros de contabilidad y demás comprobantes, pues en modo alguno significa que el reparo del caso de autos, no se hizo con fundamento en los datos suministrados en la declaración de rentas y menos aun, considerar que los datos contenidos en dichos registros comportan elementos extraños a la declaración (Sentencias: N° 927 de fecha 29-07-04, caso: Propiedades y Servicios Comerciales, C.A., N° 01704 de fecha 07-10-2004, caso Cotécnica Caracas, C.A. y N° 572 del 07-05-2008, caso Ron Santa Teresa, C.A., entre otras).

De esta forma, habiéndose advertido que las objeciones fiscales formuladas a la sociedad mercantil Industria Química de Portuguesa, S.A. (INQUIPORT), en concepto de gastos no procedentes por concepto de servicios de administración y ventas, asistencia técnica MONTRACHEM, comisiones por exportación, así como por rechazo de rebajas por inversiones, por impuestos retenidos y por créditos de impuesto a los activos empresariales, tuvieron como fundamento los datos contenidos en las Declaraciones Definitivas de Rentas Nos. 0061101, 0665493, 0209315 y 0530186, presentadas por la empresa para los ejercicios fiscales correspondientes a los ejercicios 1994-1998, estima la Sala procedente la eximente de responsabilidad penal tributaria solicitada en torno a la sanción prevista en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo. En consecuencia, se anulan las multas impuestas a la contribuyente por tales conceptos. Así se declara”.

En este sentido, observa este Máximo Tribunal que a los fines de levantar las objeciones fiscales contenidas en el acto impugnado, la Administración Tributaria procedió a requerir a la sociedad mercantil Marmolería Monumental, C.A. MARMOCA, mediante Acta de Requerimiento Núm. SNAT/INTI/GRTI/RZ/2010/ISLR/001824/03 de fecha 01/04/2011, originales y copias de los comprobantes de los saldos de sueldos y salarios, así como también facturas y comprobantes de pagos, correspondientes al ejercicio fiscal 2007, basando su revisión en el análisis de los libros y soportes contables, facturas suministrados por la sociedad de comercio antes referida, por lo tanto, siguiendo el criterio jurisprudencial antes citado, estima la Sala procedente la eximente de responsabilidad penal tributaria solicitada, prevista en el numeral 3 del artículo 171 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, aplicable en razón del tiempo, por lo que se desestima la denuncia invocada por la representación fiscal en este punto, y se confirma la declaratoria del *a quo* en este sentido. Así se declara.

Como consecuencia de lo antes expuesto, esta Máxima Instancia declara parcialmente con lugar el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del Fisco Nacional, por lo que se confirma de la decisión del *a quo* los pronunciamientos relativos a la improcedencia de la objeción fiscal por la deducción de gastos incurridos con ocasión del pago por “*sueldos y bonificación a directores*” y lo concerniente la eximente de responsabilidad penal tributaria, de conformidad con lo previsto en el artículo 171 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, aplicable en función de su vigencia temporal, y se revoca la declaratoria sobre la improcedencia del reparo por la no deducción de los gastos por concepto **comisión de ventas soportados en** de facturas que no cumplen con los requisitos exigidos legal y reglamentariamente, por la santidad de *de “Veinte Millones Cuatrocientos Ochenta y Cuatro Mil Ochenta y Nueve Bolívares con Cincuenta y Cinco Céntimos (Bs. 20.484.089,55), expresados actualmente en Veinte Mil Cuatrocientos Ochenta y Cuatro Bolívares con Nueve Céntimos (Bs. 20.484,09)”*, hoy Bs. 0,20, así como al pago del impuesto a las transacciones financieras, cuyos reparos quedan firmes. Así se declara.

Parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo Núm. SNAT-INTI-GRTI-RZU-DSA-2012-ISLR-01824-12-500023, dictada en fecha 29 de junio de 2012.

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

VI DECISIÓN

En virtud de las razones expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- FIRMES por no haber sido objeto de apelación y no ser contrarios a los intereses del **FISCO NACIONAL**, los pronunciamientos no apelados por la la sociedad de comercio **MARMOLERÍA MONUMENTAL C.A. (MARMOCA)**, referidos a: 1) “...la perención y, en consecuencia; extinguida la instancia en la incidencia de solicitud de amparo cautelar del acto administrativo contenido en la Resolución” recurrida; 2) La confirmación del reparo sólo “...por la cantidad de doce mil ochocientos cuatro bolívares con cuarenta y siete céntimos (Bs. 12.804,47) por gastos de representación y comisiones por ventas cuyos soportes no cumplen los requisitos establecidos”; 3) La inexistencia de la violación del principio de la capacidad contributiva en la aplicación del artículo 19 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica de 2007; 4) Procedencia de los intereses moratorios calculados por la Administración Tributaria; y 5) La aplicación de la multa prevista en el numeral 1 del artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*.

2. PARCIALMENTE CON LUGAR la apelación interpuesta por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Núm. 143-2014 de fecha 30 de mayo de 2014, en consecuencia:

2.1.- Se **CONFIRMAN** los pronunciamientos relativos a la improcedencia de la objeción fiscal por la deducción de gastos incurridos con ocasión del pago por “*sueldos y bonificación a directores*” y lo concerniente a la eximente de responsabilidad penal tributaria, de conformidad con lo previsto en el artículo 171 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, aplicable *ratione temporis*.

2.2.- Se **REVOCAN** las declaratorias sobre la improcedencia del reparo por la no deducción de los gastos por concepto de facturas que no cumplen con los requisitos exigidos legal y reglamentariamente, así como el pago del impuesto a las transacciones financieras, cuyos reparos quedan **FIRMES**.

3.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por lo que quedan **FIRMES** las objeciones fiscales, salvo la referida a la deducción de gastos incurridos con ocasión del pago por “*bonificación a directores*”, la cual se **ANULA**.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria emitir las planillas de liquidación sustitutivas correspondientes, conforme a los términos expresados en el presente fallo.

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS, de acuerdo a lo expresado en esta decisión judicial.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veinte (20) días del mes de marzo del año dos mil diecinueve (2019). Años 208° de la Independencia y 160° de la Federación.

La Presidenta,
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente,
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado,
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada - Ponente
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha veintiuno (21) de marzo del año
dos mil diecinueve, se publicó y registró la
anterior sentencia bajo el N° 00134.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD