

III. JURISPRUDENCIA

SENTENCIAS DE LA SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

Por: Pedro Baute Caraballo y Patricia Piselli Piñango

Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física/Vigencia

Fecha: 17 de julio de 2019

Expediente: 2016-0429

Sentencia: 00467

Caso: LABORATORIOS ELMOR, S.A.

Magistrado Ponente: Marco Antonio Medina Salas

El artículo 68, en concordancia con la Disposición Transitoria Octava de la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física, no establecen la regulación de una situación de hecho ocurrido antes de la entrada en vigencia de la ut supra ley; por el contrario, las mismas adquieren vigor y aplicabilidad en proporción a los ejercicios gravables contados a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, iniciando, su primer año de vigencia, el 23 de agosto de 2011, lo cual se encuentra en armonía con el postulado constitucional previsto en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

“(…) tomando en consideración la doctrina judicial precedentemente citada, relacionada con el momento de entrada en vigencia de las normas tributarias contenidas en instrumentos de rango legal -según el cual ésta viene determinada por el tiempo que ellas mismas indiquen o, en su ausencia, una vez vencidos los sesenta (60) días continuos a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela-, se observa en el caso concreto, que en fecha 23 de agosto de 2011 fue publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 39.741 la Ley Orgánica del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, la cual establece en su artículo 68 y en la Disposición Transitoria Octava, lo siguiente:

'Artículo 68.- Se crea el Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, el cual estará constituido por los aportes realizados por empresas u otras organizaciones públicas y privadas que realicen actividades económicas en el país con fines de lucro; por las donaciones y cualquier otro aporte extraordinario que haga la República, los estados, los municipios o cualquier entidad pública o privada y por los rendimientos que dichos fondos generen.

El fondo principalmente será utilizado para el financiamiento de planes, proyectos y programas de desarrollo y fomento de la actividad física y el deporte, así como para el patrocinio del deporte, la atención integral y seguridad social de los y las atletas.

El aporte a cargo de las empresas u otras organizaciones indicadas en este artículo, será el uno por ciento (1%) sobre la utilidad neta o ganancia contable anual, cuando ésta supere las veinte mil Unidades Tributarias (20.000 U.T.); y se realizará de acuerdo con los parámetros que defina el Reglamento de la Presente Ley o en normas emanadas del Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de deporte, actividad física y educación física. Este aporte no constituirá un desgravamen al Impuesto Sobre la Renta.

Se podrá destinar hasta el cincuenta por ciento (50%) del aporte aquí previsto para la ejecución de proyectos propios del contribuyente, propendiendo al desarrollo de actividades físicas y buenas prácticas, y para el patrocinio del deporte, con sujeción a los lineamientos que al respecto emita el Instituto Nacional de Deportes.

Los lineamientos indicados en el párrafo anterior deberán ser actualizados cada dos años y deberán promover sistemáticamente la inversión en actividades físicas y deportes en todas las disciplinas, así como en los deportes ancestrales para la masificación deportiva a nivel nacional.

Disposición Transitoria Octava.- *El artículo 68 de esta Ley adquiere vigencia desde el momento de la publicación del presente cuerpo legal en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Durante su primer año de vigencia, los sujetos contribuyentes realizarán el aporte correspondiente en proporción a los meses de vigencia de la ley, considerando en cada caso el inicio y fin de sus respectivos ejercicios fiscales'. (Destacados de la Sala).*

Así las cosas, del estudio de las disposiciones normativas en comentario, se evidencia que la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física en su artículo 68, prevé la creación del Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, conformado por el aporte del uno por ciento (1%) sobre la utilidad neta o ganancia contable anual de las empresas u otras organizaciones públicas y privadas que realicen actividades económicas en el país con fines de lucro, cuando tales dividendos superen las veinte mil unidades tributarias (20.000 U.T.); mientras que la Disposición Transitoria Octava, determina que la vigencia del mencionado aporte será '*desde el momento de la publicación del presente cuerpo legal en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*', de lo cual se infiere que su entrada en vigor debe entenderse como la existencia de una fecha cierta a los fines de comenzar a surtir plenos efectos legales, por cuanto ésta se encuentra determinada por su publicación, de allí que no se requiera la exigencia de la *vacatio legis* a la que aluden los artículos 317 del Texto Fundamental y 8 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Por consiguiente, la exigencia la oportunidad de entrada en vigencia de las previsiones contenidas en la descrita Ley Orgánica, se entiende cumplida en el presente caso, al haberse

establecido expresamente su entrada en vigor a partir del día de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, sin que tal precepto implique de ninguna manera imprecisión, vaguedad o inexistencia de fecha cierta, al contrario, la misma debe entenderse como la materialización del requisito de certeza propio del principio de legalidad de orden constitucional. (*Vid.* Sentencia de la Sala Político Administrativa número 00072 de fecha 21 de febrero de 2019, caso: *Venta de Materiales y Construcciones Roymonca, C.A.*).

De igual modo, resulta menester para esta Sala destacar, que no debe ser confundido el ejercicio económico de la empresa aportante, dentro del cual la misma realiza su giro comercial y actividades lucrativas, con el ejercicio gravable a nivel impositivo, el cual variará según el tipo de tributo o contribución de que se trate; siendo en este caso particular, un ejercicio gravable irregular, pues el mismo se encuentra comprendido entre el 23 de agosto y el 31 de diciembre de 2011, tal y como lo prevé el artículo 68 de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación del año 2011, al establecer esta contribución con un ejercicio gravable proporcional a los meses de su entrada en vigencia.

En ese orden de ideas, esta Máxima Instancia observa que las normas contempladas en el artículo 68, en concordancia con la Disposición Transitoria Octava de la referida Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física, no establecen la regulación de una situación de hecho ocurrido antes de la entrada en vigencia de la *ut supra* ley; por el contrario, las mismas adquieren vigor y aplicabilidad en proporción a los ejercicios gravables contados a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, iniciando, su primer año de vigencia, el 23 de agosto de 2011, lo cual se encuentra en armonía con el postulado constitucional previsto en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. **Así se determina.**

Asimismo, observa esta Sala que el contenido de la Disposición Transitoria Octava de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física se articula con los supuestos regulados en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario del año 2001, aplicable en razón del tiempo, atinentes a la vigencia temporal de la ley tributaria y su aplicación para el momento en el cual la aportante debe dar cumplimiento a su obligación tributaria, dado que, la misma se adecúa a la regla general de prever expresamente el momento de entrada en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela; motivo por el cual juzga esta Sala que el tribunal de instancia no incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación del artículo 8 del Código Orgánico Tributario del año 2001, aplicable en razón del tiempo, denunciado por la contribuyente. **Así se declara.**

Ahora bien, la recurrente solicitó a la Administración Tributaria la restitución de lo pagado indebidamente por el aporte al Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, para el ejercicio gravable comprendido desde el 23 de agosto de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011, por la cantidad de novecientos setenta y ocho mil cuatrocientos veintiocho bolívares con veinticuatro céntimos (Bs. 978.428,24), hoy nueve bolívares con setenta y ocho céntimos (Bs. 9,78), en los términos contemplados en el artículo 194 del Código Orgánico Tributario del año 2001, aplicable en *ratione temporis*.

Al respecto, la institución del pago de lo indebido en materia fiscal se encuentra regulada el artículo 194 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, el cual textualmente prevé:

'Artículo 194: *Los contribuyentes o los responsables podrán solicitar la restitución de los pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos'.*

Del contenido de la norma antes transcrita se desprende que los o las contribuyentes o los responsables pueden acudir al procedimiento de repetición de pago en aquellos casos en que se ha producido una erogación en forma indebida en razón de tributos, intereses, sanciones y recargos, estando limitada a la satisfacción de ese derecho por la prescripción.

Así, se puede colegir que el prenombrado instrumento normativo prevé el ejercicio de la acción de repetición en su artículo 194 en aquellas situaciones donde se haya verificado un pago, en cuya norma aún cuando se señala de manera expresa que tal ejercicio está condicionado por la prescripción, considera importante esta Sala agregar además que esa institución jurídica también está supeditada a la ausencia de causa de ese pago.

Esta última condicionante implica que no pueda justificarse ni legitimarse la erogación realizada, es decir, que el pago no responda a una obligación existente, bien: *i*) porque la obligación no ha existido; o *ii*) porque el deudor efectúa el pago a quien no era su acreedor. Recayendo además en cabeza de quien invoque el pago de lo indebido la carga probatoria de demostrar el error cometido con motivo de ese pago, precisamente por la presunción *iuris tantum* de la causa lícita generadora de esa erogación que se encuentra prevista en el artículo 1.158 del Código Civil, cuando dispone que *'todo pago supone una deuda'*. (Vid., sentencia número 00396 de fecha 6 de abril de 2016, caso: *Activalores Sociedad de Corretaje de Valores, S.A.*).

De esta manera, considera esta Alzada que las condiciones precedentemente señaladas no se verifican en el presente caso, precisamente porque:

- i*) La deuda tributaria sí existía, ya que, para el primer año de vigencia de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física correspondía a la sociedad mercantil Laboratorios Elmor, S.A., realizar el pago del aporte del uno por ciento (1%) para el Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física para el ejercicio gravable que abarca desde el 23 de agosto de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011, por la cantidad de novecientos setenta y ocho mil cuatrocientos veintiocho bolívares con veinticuatro céntimos (Bs. 978.428,24), hoy nueve bolívares con setenta y ocho céntimos (Bs. 9,78); y
- ii*) La referida empresa, como deudora del citado aporte del uno por ciento (1%), efectuó el pago del mismo al Instituto Nacional de Deporte (IND), según se evidencia de copia autenticada del *'Certificado de Pago del Aporte al Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física'*, que riela en el folio 153 del expediente judicial.

En virtud de ello, esta Sala observa que el aporte efectuado por la referida sociedad mercantil se ejecutó bajo una causa legítima de percepción, dado que, tal como lo señaló el tribunal *a quo*, la Disposición Transitoria Octava de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y

Educación Física, no quebranta el principio de irretroactividad contemplado en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y se encuentra con armonía con lo previsto en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario del año 2001, aplicable en razón del tiempo. **Así se determina.**

De igual modo, se aprecia que resulta improcedente la solicitud de reintegro por pago de lo indebido realizado por la aportante; por consiguiente, se **desestiman** los alegatos referidos a la violación del principio de no retroactividad, previsto en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así como del vicio de falso supuesto de derecho denunciado por la representación judicial de la sociedad mercantil Laboratorios Elmor, S.A. **Así se decide.”**

Impuesto sobre la Renta/Deducciones

Fecha: 6 de agosto de 2019

Expediente: 2016-0095

Sentencia: 00522

Caso: PFIZER VENEZUELA, S.A.

Magistrada Ponente: Bárbara Gabriela César Siero

La Administración Tributaria no está autorizada a negarle la deducción de las pérdidas ocasionadas por las mercancías vencidas a los sujetos pasivos, toda vez que éste supuesto no se encontraba previsto en el artículo 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, ni en el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007, a los efectos de su deducción en su declaración de impuesto sobre la renta.

“(…) corresponde aludir al contenido del artículo 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, aplicable *ratione temporis*, a los efectos de determinar la deducibilidad de las mencionadas mercancías farmacéuticas, conforme a lo dispuesto en el artículo 27, numeral 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, vigente en razón del tiempo. En tal sentido, dichas normas prevén que:

‘Artículo 64. Las pérdidas sufridas en el ejercicio gravable en los bienes destinados a la producción del enriquecimiento gravable, tales como las ocurridas por destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, serán deducibles cuando no hayan sido compensadas por seguros u otra indemnización y no se hayan imputado al costo de las mercancías vendidas o de los servicios prestados.

(…)

Parágrafo Cuarto. El retiro por Destrucción de Mercancías, y de otros bienes utilizados por el contribuyente en el objeto o giro de su negocio, deberá ser previamente autorizado por la Administración Tributaria, quien mediante providencia dictará las condiciones, requisitos y procedimientos a fin de instrumentar

el retiro por destrucción de mercancía, como costo o deducción previsto en la Ley y este Reglamento.

Excepcionalmente, y sólo por razones de salubridad pública debidamente demostrada, el contribuyente podrá proceder a destruir el inventario en presencia de un funcionario que de fe pública, previa notificación a la Administración Tributaria. A tal efecto, se emitirá un acta donde conste la cantidad de mercancía destruida, así como su valor monetario’.

‘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:

(...)

6. Las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de la renta y no compensadas por seguros u otras indemnizaciones cuando dichas pérdidas no sean imputables al costo. (...).’ (Destacados de la Sala).

De las normas parcialmente transcritas, se desprende que para la determinación del enriquecimiento neto gravable y las deducciones permitidas respecto de éste, que aquellas pérdidas que se generasen en el ejercicio gravable de los bienes utilizados por los contribuyentes para la producción de su enriquecimiento, tales como las verificadas por casos de **‘destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción’**, serían deducibles cuando no hubieren sido compensadas por seguros u otras indemnizaciones y no fuesen imputadas al costo de las mercancías o de los servicios. (Negrillas añadidas).

Igualmente, dispuso la norma reglamentaria que a los efectos del retiro por destrucción de los objetos que formen parte del giro comercial de los contribuyentes y su deducibilidad del enriquecimiento neto gravable con el impuesto sobre la renta, éstos deben solicitar la previa autorización de la Administración Tributaria salvo en los casos de salubridad pública en los cuales el contribuyente podrá proceder a destruir el inventario en presencia de un funcionario que dé fe pública, previa notificación al órgano exactor, el cual regulará el procedimiento, los requisitos y las condiciones bajo los cuales se verificará dicha destrucción; situación esta que fue regulada a través de la Providencia Administrativa Nro. 0391 del 11 de mayo de 2005, dictada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 38.254 de fecha 19 de agosto de 2005.

Elo así, mediante la aludida Providencia se establecieron las condiciones, requisitos y el procedimiento para el reconocimiento de las pérdidas, con ocasión del retiro por destrucción de mercancías y otros bienes, en los términos que se describen a continuación:

‘Artículo 1: Los sujetos pasivos mencionados en el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta deberán cumplir las condiciones, requisitos y procedimiento previsto en esta Providencia, a los fines del reconocimiento, como deducción,

de las pérdidas sufridas con ocasión del retiro por Destrucción de Mercancías y otros bienes utilizados en el objeto o giro de su negocio.

Parágrafo Único: *Quedan excluidos del procedimiento establecido en esta Providencia, la destrucción o desaparición involuntaria de mercancías y otros bienes utilizados en el objeto o giro de su negocio, por caso fortuito o fuerza mayor, mermas o pérdidas reconocidas por disposiciones legales.*

Para la deducción de las pérdidas a que hace referencia este Parágrafo, los sujetos pasivos deberán notificar dentro de los tres (3) días siguientes de su ocurrencia a la Oficina de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal o a su condición de sujeto pasivo especial, debiendo ésta ser demostrada por los medios de prueba admitidos en derecho, según corresponda a la naturaleza de la pérdida, tales como denuncia policial, notificación de siniestro a compañía de seguro, informes de liquidación de compañías de seguro e informe de bomberos’.

Artículo 2: *Los sujetos pasivos mencionados en el artículo anterior, deberán presentar ante la Oficina de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal o a su condición de sujeto pasivo especial, una solicitud, la cual deberá contener lo siguiente:*

- 1. Identificación del sujeto pasivo solicitante o de su representante legal, si lo hubiere.*
- 2. Número de inscripción Registro de Información Fiscal (RIF).*
- 3. Domicilio fiscal, número telefónico y dirección de correo electrónico.*
- 4. Lugar donde se realizará la destrucción de la mercancía u otros bienes, así como la ubicación física de los mismos, en caso de ser distinta.*
- 5. Razones que motivan la destrucción.*
- 6. Descripción de la actividad económica que realiza, así como de los bienes que produce o de los servicios que presta, según corresponda.*
- 7. Descripción, código, cantidad, costo unitario y costo total de las mercancías y bienes a ser destruidos. Dicha información deberá ser presentada en medios magnéticos, siguiendo las especificaciones que al efecto establezca la Administración Tributaria, en su página Web, www.seniat.gov.ve.*
- 8. Original del acto administrativo emitido por el órgano competente, comprobación de las razones de salubridad pública que justifican la destrucción.*
- 9. Proceso a utilizar para la destrucción.*
- 10. Fecha y duración estimada de la destrucción.*

La Administración Tributaria podrá disponer que la solicitud sea presentada a través de medios electrónicos, según las especificaciones que establezca en su página Web, www.seniat.gov.ve’.

‘Artículo 3: Para la determinación del valor de la mercancía a destruir se tomará el costo de adquisición o histórico de las mismas. En los casos de destrucción de bienes distintos a mercancías se tomará en cuenta el costo neto contable, resultado de restar la depreciación al costo de adquisición’.

‘Artículo 4: Las Divisiones de Fiscalización correspondiente a su domicilio o a su condición de sujeto pasivo especial, dejarán constancia de las informaciones y recaudos consignados por el solicitante. Cuando faltare alguno de los recaudos e informaciones indicados en el artículo anterior, deberá procederse conforme a lo dispuesto en los artículos 154 y 155 del Código Orgánico Tributario’.

‘Artículo 5: Las Divisiones de Fiscalización correspondiente a su domicilio fiscal o a su condición de sujeto pasivo especial, en un lapso no mayor de diez (10) días hábiles contados a partir de la recepción definitiva de la solicitud presentada, deberán designar, mediante Providencia, al funcionario que presenciara la destrucción de mercancía u otros bienes. Dicha Providencia deberá ser notificada al solicitante, debiendo indicar la fecha en la que se efectuará la destrucción.

En los casos que la destrucción se realice en lugar distinto al domicilio fiscal del solicitante, podrá solicitarse la colaboración de la División de Fiscalización correspondiente al lugar donde deba ser efectuada la destrucción, para que ésta comisione a los funcionarios que presenciarán la destrucción solicitada.

Parágrafo Único: El lapso previsto en el encabezamiento de este artículo no será mayor de tres (3) días hábiles, cuando existan razones de salubridad pública debidamente comprobadas por el órgano competente’.

‘Artículo 6: El funcionario designado levantará acta en la que deje constancia de las mercancías y bienes destruidos y del procedimiento utilizado, la cual será notificada al sujeto pasivo solicitante’.

‘Artículo 7: Excepcionalmente, los solicitantes podrán proceder a destruir mercancías y otros bienes utilizados en el objeto o giro de su negocio, cuando existan razones de salubridad pública debidamente comprobadas por el órgano competente, siempre que se hubiere acompañado el acto administrativo correspondiente al momento de efectuar la solicitud, conforme a lo dispuesto en el artículo 2 de esta Providencia, y no se hubiere procedido a designar al funcionario dentro del plazo previsto en el Parágrafo Único del artículo 5 de esta Providencia.

En estos casos, la destrucción deberá efectuarse en presencia de un Juez, Registrador o Notario, quienes deberán emitir un acta en la que conste al menos la identificación del sujeto pasivo solicitante, número de inscripción en el Registro de Información Fiscal (RIF), lugar y fecha de la destrucción, descripción y cantidad de bienes destruidos, procedimiento utilizado para la destrucción e identificación del acto administrativo emitido por el órgano competente en el que comprueben las razones de salubridad pública.

El acta levantada conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, deberá ser remitida de manera inmediata a la División de Fiscalización, para ser agregada al expediente respectivo’.

‘Artículo 8: Las Divisiones de Fiscalización, dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a la fecha de la notificación del acta referida en el artículo 6 de la esta Providencia o, en su caso, a la fecha en que conste en el expediente el acta levantada por el Juez, Registrador o Notario, emitirá un acto administrativo de reconocimiento de la pérdida sufrida con ocasión al retiro por Destrucción de Mercancías y otros bienes, debiendo efectuar las comprobaciones necesarias para la determinación del valor de las mercancías o bienes destruidos, pudiendo para ello exigir la documentación que estime conveniente.

Las Divisiones de Fiscalización no podrán emitir el acto administrativo a que hace referencia este artículo, sin que se hubiere levantado el acta a la que se refiere el artículo 6 de esta Providencia’.

‘Artículo 9: La Gerencia de Fiscalización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictará los respectivos manuales de procedimiento. (...).’.

En ese sentido, el texto reglamentario *in commento*, establece que las pérdidas sufridas por causas de ‘destrucción, rotura, consunción, desuso, y sustracción’, **serán deducibles**, siempre y cuando tales pérdidas: **a)** no hayan sido compensadas por seguros u otras indemnizaciones; **b)** no se hayan imputado al costo de las mercancías vendidas o de los servicios prestados y **c)** que el retiro por destrucción de mercancía, debe ser previamente autorizado por la Administración Tributaria, siguiendo para ello, las condiciones, requisitos y procedimientos establecidos mediante la Providencia Administrativa Nro. 0391 de fecha 11 de mayo de 2005, contentiva de las ‘*Condiciones, requisitos y procedimientos a seguir para la emisión de la respectiva autorización en el caso de retiro por destrucción de mercancías y otros bienes*’, de manera de instrumentar el retiro por destrucción como deducción.

Asimismo, se destaca del texto legal que el Reglamentista establecerá los controles necesarios, a los fines de asegurar que tales deducciones sean efectivamente justificadas y respondan a gastos realizados.

En este contexto, resulta forzoso destacar que dicha Providencia en su artículo 1, dispuso que a los fines del reconocimiento como deducción de la pérdida sufrida con ocasión del retiro por destrucción de mercancías, debe cumplirse con las condiciones, requisitos y procedimientos previstos en dicho instrumento, los cuales una vez satisfechos, es obligación de la División de Fiscalización correspondiente, emitir un acto administrativo de reconocimiento de la pérdida sufrida con ocasión al retiro por destrucción, como lo establece el artículo 8 *eiusdem*.

Circunscribiendo lo anterior al caso de autos, observa este Máximo Tribunal que la Administración Tributaria, no obstante haber dejado constancia que el sujeto pasivo cumplió con el procedimiento previsto en la Providencia Administrativa Nro. 0391 del 11 de mayo de 2005, **no autorizó** el retiro por destrucción de las mercancías, tal como se desprende de las Resoluciones impugnadas.

Sin embargo, la autoridad fiscal conforme a lo establecido en la Resoluciones Administrativas impugnadas, estimó que las referidas circunstancias atinentes al vencimiento de las mercancías, no resultan susceptibles de ser encuadradas en el supuesto descrito en el citado artículo 64 reglamentario, pues tal deterioro se originó por un hecho imputable a la empresa, quien conocía los lapsos o fechas de expiración de sus inventarios, debiendo prever la descomposición de las mismas y actuar diligentemente como un buen padre de familia evitando el deterioro de éstas. (Folios 51 al 53 del expediente judicial).

Ahora bien, en cuanto al hecho de considerar que tal vencimiento o deterioro de las mercancías no sea imputable a la contribuyente a los efectos de ser procedente la deducción de las pérdidas ocasionadas por ello, esta Máxima Instancia ha establecido anteriormente que esa circunstancia no fue prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su Reglamento ni en la Providencia Nro. 0391 del 11 de mayo de 2005, y en consecuencia, no puede ser exigida o pretendida por la Administración Tributaria en los actos que dicte con ocasión del retiro por destrucción de las mercancías de los inventarios de los contribuyentes. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 00124 de fecha 23 de febrero de 2017, caso: *Coca-Cola Femsa de Venezuela, S.A.*).

En este contexto, observa la Sala que la mencionada disposición reglamentaria sólo impuso como condición para la referida deducción, que tales pérdidas no estuviesen amparadas por seguros u otras indemnizaciones, toda vez que en ese caso, entiende esta Alzada, no habría una pérdida efectiva o disminución patrimonial para el contribuyente, habida cuenta del efecto que comportaría dicha indemnización en la contabilidad de la empresa, y que no fuesen imputables al costo, circunstancia esta última lógica, pues a fin de determinar el enriquecimiento neto gravable, la Ley de la materia permite la deducción de los costos de los ingresos brutos, no pudiendo en consecuencia descontarse doblemente el referido concepto.

Así las cosas, estima esta Sala que en el caso de autos tratándose de mercancías para el consumo humano, los riesgos de su producción y comercialización (como por ejemplo el mal estado o **vencimiento de tales productos**), propios del giro mercantil de la empresa, obedecen a particulares condiciones que si bien -como indica la Administración Tributaria-, deben ser estrictamente vigiladas por la contribuyente por razones de salubridad pública, han de ser consideradas como inherentes a la actividad productora de rentas nacionales gravadas con el impuesto sobre la renta de la compañía, debiendo permitirse en consecuencia, que aquellos egresos no imputables al costo, normales y necesarios puedan ser deducidos del enriquecimiento neto gravable con el aludido tributo.

Asimismo, se desprende de las actas procesales y del recurso contencioso tributario que la sociedad mercantil contribuyente solicitó ante la Administración Tributaria en fechas 14 de octubre de 2011 y 26 de julio de 2012, le fuese autorizada la destrucción de un lote de mercancías por encontrarse “*vencida*”, equivalente a la cantidad total de ‘(...) *cuarenta y dos millones novecientos noventa y siete mil trescientos trece bolívares con cuarenta y un céntimos (Bs. 42.997.313,41) (...)*’; a los efectos de que el costo de las mismas fuese reconocido como pérdida deducible en su declaración de impuesto sobre la renta y que el retiro de las

mismas no se considerara hecho imponible, según el numeral 3 del artículo 4 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2007, aplicable en razón del tiempo.

Con posterioridad a ello, el funcionario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que inspeccionó las mercancías que serían producto del proceso de destrucción, determinó que en la verificación y conteo físico de tales productos constató faltantes de las unidades físicas y los dañados que no se destruyeron, con respecto a las señaladas en el citado escrito de solicitud presentado por la contribuyente en los días 14 de octubre de 2011 y 26 de julio de 2012.

En igual orden de consideraciones, en relación a la estructura de costos de los productos 'vencidos', indicó -entre otras cosas-, que ese supuesto ('*bienes vencidos*'), no se encuentra consagrado en el artículo 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, por lo cual la contribuyente no podía considerarlo deducibles, siendo que (como se explicó previamente) esa circunstancia no fue prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su Reglamento ni en la Providencia Nro. 0391 del 11 de mayo de 2005, y en consecuencia, no puede ser exigida o pretendida por la Administración Tributaria en los actos que dicte con ocasión del retiro por destrucción de las mercancías de los inventarios de los contribuyentes.

Así como resultado de lo anterior, la Administración Tributaria procedió a no autorizar la destrucción de las mercancías por cuanto no resultaba un hecho ajeno a la contribuyente, sino por el contrario, imputable a ésta, que no se encontraba previsto en el artículo 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, a los efectos de su deducción en su declaración de impuesto sobre la renta.

En ese sentido, debe esta Sala indicar que el hecho de considerar la Administración Tributaria así como el Juzgado de mérito que el **vencimiento** de las mercancías no sea imputable a la contribuyente a los efectos de ser procedente la deducción de las pérdidas ocasionadas por ello, tal circunstancia no fue prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007, vigente *ratione temporis*, no pudiendo en consecuencia, exigirla o pretender la Administración en los actos que dicte con ocasión del retiro por destrucción de las mercancías de los inventarios de los contribuyentes. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Nro. 00742 del 4 de julio de 2018, caso: *General Mills de Venezuela, C.A.*).

Así, visto que el rechazo de la deducción de las pérdidas solicitadas por el sujeto pasivo, no fue fundamentado en el incumplimiento de alguno de los parámetros precedentemente establecidos en las normas antes señaladas, la no autorización de la deducción efectuada sobre esa motivación, no encuentra cimiento legal en las disposiciones utilizadas por el Fisco Nacional en los actos administrativos impugnados, a saber, el artículo 64, párrafo cuarto del Reglamento de la aludida Ley de 2003.

Ello así, en la presente controversia, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, en su sentencia definitiva Nro. 1373 de fecha 20 de marzo de 2015, incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de las normas aplicables a la controversia de autos, es decir, el artículo 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2003, y el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007,

ambas aplicables en razón del tiempo, al haber determinado que '(...) *la recurrente no contó con la debida autorización del **Servicio Autónomo de Contraloría Sanitaria** del Ministerio del Poder Popular para la Salud, para realizar la correcta destrucción de los medicamentos vencidos (...)*', por lo que en consecuencia, se declara **con lugar** el recurso de apelación presentado por la sociedad mercantil Pfizer de Venezuela, S.A., contra la sentencia definitiva Nro. 1373 de fecha 20 de marzo de 2015, la cual se **revoca**. Así se decide."