

**Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones**

0200

Expediente: 2015-1008  
Sentencia: 00167  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Político-Administrativa  
Magistrado Ponente: MARÍA CAROLINA  
AMELIACH VILLARROEL  
Fecha: 21/02/2018

Partes: FISCO NACIONAL vs. U.R. MEDIOS, C.A.

Objeto: recurso de apelación ejercido por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva N° 2210 del 12 de marzo de 2015, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 3 de julio de 2013, por la empresa U.R. MEDIOS, C.A.

Decisión: **1.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por el **FISCO NACIONAL**, contra la **sentencia definitiva N° 2210 del 12 de marzo de 2015**, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas; en consecuencia, se **CONFIR-MA** el fallo apelado, salvo lo que respecta al pronunciamiento conforme al cual se consideró que el valor de la unidad tributaria (U.T.), para el cálculo de las sanciones de multa es la vigente para el momento del enteramiento de las retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta, el cual se **REVOCA**. **2.- FIRME** al no haber sido apelado por la sociedad mercantil de autos ni desfavorecer los intereses patrimoniales de la República, el pronunciamiento conforme al cual

se desestimó el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de los artículos 110 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001. Asimismo, se declara **FIRME** al no haber sido recurrido en el recurso contencioso tributario por la contribuyente: : **1)** la constatación de los ilícitos siguientes: **a)** materiales, al enterar en forma extemporánea las cantidades retenidas en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta y **b)** formales, al presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta a personas naturales y jurídicas, las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado en forma extemporánea y presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta en un lugar distinto y **2)** la procedencia

de los intereses moratorios. **3.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente **U.R. MEDIOS, C.A.**, contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/2013-00000005 de fecha 3 de abril de 2013, emanada de la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En consecuencia, queda **FIRME** la referida Resolución, salvo en lo que respecta al cálculo de las sanciones de multa por no haberse aplicado la concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, la cual se **ANULA**. Se **ORDENA** a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de las sanciones de multas y expedir las Planillas de Liquidación Sustitutivas conforme a lo determinado en el presente fallo. Finalmente, no procede la condenatoria en costas procesales a las partes por no haber resultado ninguna de ellas vencidas totalmente en juicio conforme a lo dispuesto en el 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. Así finalmente se declara. «(Omissis...)

#### V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de la apelación interpuesta por la representación

de la República Bolivariana de Venezuela, contra la sentencia definitiva N° 2210 del 12 de marzo de 2015, dictada por el Juzgado Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente U.R. Medios, C.A. Vistos los términos en que fue dictado el fallo recurrido, los alegatos formulados por la representación judicial de la República en su escrito de fundamentación y los argumentos expuesto por la contribuyente en la contestación, esta Máxima Instancia observa que las cuestiones a dilucidar se circunscriben a decidir sobre: **i)** el vicio de falso supuesto de derecho por errónea aplicación del criterio jurisprudencial contenido en la sentencia N° 00815 del 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía, C.A.*, respecto al valor de la unidad tributaria a tomarse en cuenta para el cálculo de las sanciones de multas, pues el fallo apelado consideró que debe ser utilizada la unidad tributaria vigente para el momento en que se realizó el pago de la obligación tributaria principal; y **ii)** determinar si la Administración Tributaria aplicó correctamente la figura de la concurrencia de infracciones.

Preliminarmente, debe este Máximo Tribunal indicar que el Tribunal Superior dictó decisión definitiva sobre el fondo del asunto, sin embargo, no emitió decisión alguna sobre la solicitud de medida cautelar de suspensión

de efectos realizada por la contribuyente conjuntamente con el recurso contencioso tributario. En tal sentido, visto que la presente causa se encuentra en fase de apelación de la sentencia definitiva, no corresponde a esta Alzada realizar pronunciamiento sobre la medida antes señalada, en virtud de ser accesoria a la pretensión principal de nulidad. Así se declara.

Precisado lo anterior, esta Alzada declara firme, al no haber sido apelado por la sociedad mercantil de autos ni desfavorecer los intereses patrimoniales de la República, el pronunciamiento conforme al cual se desestimó el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de los artículos 110 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001. Asimismo, se declara firme al no haber sido recurrido en el recurso contencioso tributario por la contribuyente: **1)** la constatación de los ilícitos siguientes: **a)** materiales, al enterar en forma extemporánea las cantidades retenidas en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta y **b)** formales, al presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta a personas naturales y jurídicas, las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado en forma extemporánea y presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta en un lugar distinto. Y **2)** la procedencia de los intereses moratorios. Así se declara.

Delimitada la *litis*, pasa este Alto Tribunal a pronunciarse y al efecto observa:

**i) El valor de la unidad tributaria.**

Decidió el Tribunal *a quo* con fundamento en el análisis del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, y las sentencias de esta Sala Político-Administrativa Nros. 01426 del 12 de noviembre de 2008 y 4 de junio de 2014, caso: *The Walt Disney Company Venezuela, S.A. y Tamayo & Cía, C.A.*, que en la presente causa, la Administración Tributaria a los efectos del cálculo de las sanciones de multa impuestas debe tomar en cuenta el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del efectivo enteramiento y no el de la fecha del pago de la sanción, por lo que ordenó el recálculo de las multas.

Contra tal pronunciamiento, la representación judicial de la República denunció que el fallo apelado incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación del contenido de la sentencia N° 00815 del 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía, C.A.*, respecto al momento en que debe aplicarse el nuevo criterio adoptado por la Sala Político-Administrativa en la decisión antes indicada, sobre el valor de la unidad tributaria a tomarse en cuenta para el cálculo de las sanciones de multa.

Por su parte, el apoderado judicial de la contribuyente señaló que *«el Tribunal a quo en ningún momento incurrió en una interpretación errónea del cálculo de la unidad tributaria en la Sentencia de marras, y esta aseveración la [hace] en orden a que el Tribunal analizó de manera correcta los supuestos legales, en los cuales [su] representada invocó el Falso*

*Supuesto de Derecho, por aplicar el valor de la unidad tributaria vigente para el momento de la emisión, y no el valor vigente para el momento del pago de las obligaciones principales (...)*. (Sic). (Agregados de la Sala).

Así, a los efectos decisorios, esta Sala considera necesario transcribir lo dispuesto en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, el cual es del tenor siguiente: «**Artículo 94.** Las sanciones aplicables son:

(...)

**Parágrafo Primero:** Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.) se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago.

**Parágrafo Segundo:** Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago».

De la precitada norma, se desprenden los procedimientos para efectuar el cálculo de las sanciones de multa, lo cual dependerá de si las mismas se encuentran establecidas en forma porcentual o en unidades tributarias.

Así, cuando las sanciones de multa sean impuestas en unidades tributarias conforme al Código Orgánico Tributario de 2001, deben calcularse de acuerdo al valor vigente para la fecha en la cual se efectúa el pago de la sanción, pues dejar de aplicar el valor de la unidad tributaria

vigente para el momento del pago de la pena pecuniaria, implicaría que la disposición contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 perdería su finalidad, que es mantener el valor del dinero, en resguardo del patrimonio público. (*Vid.* sentencia de esta Sala distinguida con el N° 00431 del 22 de abril de 2015, caso: *Comercial Silver Start, C.A.*).

Por otra parte, en aquellos supuestos en que el contribuyente o responsable haga el enteramiento extemporáneo de las retenciones a las que esté obligado, pero de forma voluntaria y antes de realizado el procedimiento de verificación por parte de la Administración Tributaria, debe atenderse a lo establecido por esta Sala en la sentencia N° 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía, S.A.*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.468 del 5 de agosto de 2014, en la que se señaló lo que a continuación se transcribe:

«El tipo tributario arriba transcrito sanciona los enteramientos extemporáneos de las retenciones, y en especial las del impuesto al valor agregado, caracterizado porque dicho tributo se genera en cada etapa del proceso productivo, y será el consumidor final quien en definitiva pague el tributo correspondiente, el cual deberá ser 'enterado' a las arcas del tesoro por una persona responsable que designa el Fisco Nacional para tal propósito, por intervenir en actos u operaciones comerciales que dan lugar a la acción de retención o percepción del tributo conforme lo señala el

artículo 27 del Código Orgánico Tributario de 2001.

En tal sentido, una vez que el agente de retención recibe el importe está obligado a enterar el tributo en la oportunidad o calendario establecido por el Fisco Nacional en las oficinas receptoras de fondos nacionales; ahora bien, en el momento que aquél deja de prestar la obligación debida (enterar el impuesto) se perfecciona el ilícito que trae como consecuencia la sanción prevista en la norma citada, la cual se va incrementando a medida que transcurre el tiempo hasta tanto se satisfaga la obligación principal.

De la comisión de ese ilícito pueden surgir situaciones diferentes, a saber: el supuesto bajo el cual no se produce el enteramiento, y cuando el sujeto pasivo entera las retenciones extemporánea pero voluntariamente, vale decir, sin que medie la intervención de la Administración.

En ambas hipótesis el responsable directo infringe la norma por lo que la sanción será impuesta conforme a las reglas del artículo 113 del aludido Código; pena que se incrementará por cada mes de retraso en su enteramiento, es decir, a medida que la demora del sujeto pasivo sea mayor la multa correrá la misma suerte.

Precisado lo anterior, a los efectos del cómputo de la sanción entenderíamos entonces que, en ambos supuestos, la Administración Tributaria estaría obligada a convertir la multa que -en principio- está establecida en términos porcentuales al equivalente en unidades tributarias vigentes para el momento de la

comisión de la infracción, vale decir, al vencimiento de la fecha en que estaba fijado dicho enteramiento y, posteriormente, emitir las planillas de liquidación en bolívares (moneda de curso legal) con el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha de la emisión del acto administrativo sancionador, tomando en cuenta que esa será la oportunidad del pago de la sanción; sin embargo, si el infractor no paga la multa, ésta deberá ajustarse hasta tanto se efectúe su pago.

Cabe destacar que si el valor de la sanción se mantuviese intacto para el momento en el que se produjo el ilícito, o bien cuando se pagó de manera extemporánea y de forma voluntaria el tributo omitido, la multa iría perdiendo todo su efecto disuasivo. Por tal motivo, no es posible aplicar a los fines del pago de la sanción, la unidad tributaria vigente al momento que la Administración fiscaliza y/o verifica y detecta el ilícito, ni tampoco la que esté vigente para cuando el sujeto pasivo pague la obligación principal (enteramiento tardío), **sino la del pago de la respectiva multa**, tomando en cuenta que lo pretendido es que **la sanción no pierda su valor con el transcurso del tiempo**.

En sintonía con lo antes indicado, es preciso reiterar que pagar la multa con la unidad tributaria vigente para el momento en el que se verificó el pago de manera extemporánea y en forma voluntaria del tributo omitido (enteramiento tardío), resultará una operación que no se ajusta a la realidad económica y con ello, no cónsona con la intención del constituyente y del legislador

tributario, precedentemente plasmada. Por tal motivo, al dejar de aplicar el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago de la multa, la disposición contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 pierde su finalidad, que es -se insiste- mantener el valor del dinero, en resguardo del patrimonio público. En el caso del impuesto al valor agregado, el agente de retención, una vez que recibe el importe de parte de los contribuyentes, carece de motivos para no enterarlo al Fisco en el tiempo oportuno. Con esta mora en el enteramiento del impuesto, el sujeto pasivo está obteniendo provechos individuales con un dinero perteneciente a todos los ciudadanos, como lo son los tributos; infracción esta que da lugar a la imposición de la sanción dispuesta en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, para lo cual el artículo 94 eiusdem debe aplicarse con todo rigor.

Por las razones anteriormente descritas, esta Sala Político-Administrativa considera que en el caso que el sujeto pasivo entere de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo retenido, las multas expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente en unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago de la referida multa, tal y como dispone explícitamente el *Parágrafo Segundo* del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara.

Declarado lo anterior, esta Sala modifica el criterio sostenido a partir de la sentencia N° 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company Venezuela, S.A.*, únicamente en lo que respecta al supuesto que el contribuyente pague de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido. A tal efecto, el nuevo criterio se aplicará a los casos futuros, es decir, aquellos que se conozcan con posterioridad a la publicación del presente fallo en la *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, cuyos incumplimientos se hayan verificado bajo la vigencia de la norma contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001. (Vid. Sentencia de esta Sala N° 1187 del 24 de noviembre de 2010, caso: *Fábrica Nacional de Pañales Desechables de Valencia, C.A. (FANALPADE VALENCIA)*. Así se declara.». (Resaltado del fallo y subrayado de la Sala).

En este supuesto, la Administración Tributaria estaría obligada a convertir la multa que -en principio- está establecida en términos porcentuales al equivalente en unidades tributarias vigentes para el momento de la comisión de la infracción, vale decir, al vencimiento de la fecha en que estaba fijado dicho enteramiento y, posteriormente, emitir las planillas de liquidación en bolívares (moneda de curso legal) con el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha de la emisión del acto administrativo sancionador, tomando en cuenta que esa será la oportunidad del pago de la sanción.

En ese sentido, a los fines de esclarecer si en el presente caso,

el cambio de criterio establecido por la Sala en el fallo N° 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía., S.A.*, es aplicable al caso bajo estudio, es necesario transcribir parcialmente la sentencia N° 00245 de fecha 2 de marzo de 2016, caso: *Clover Internacional, C.A.*, la cual dispuso:

*«En ese sentido, a los fines de esclarecer el presente caso, es necesario determinar si el cambio de criterio establecido por el fallo N° 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso Tamayo & CIA S.A., es aplicable al caso bajo estudio, por lo que esta Sala transcribe parcialmente la sentencia N° 01187 de fecha 24 de noviembre de 2010, caso Fábrica Nacional de Pañales Desechables de Valencia C.A. (FANALPADE Valencia C.A.), la cual dispuso:*

*(...)*  
*Aplicando la jurisprudencia citada al caso de autos, la Sala observa que, aun cuando las infracciones de la contribuyente se produjeron antes del referido pronunciamiento que causó el cambio de solución, y que la decisión apelada es incluso anterior al cambio de criterio, son a la vez posteriores a la normativa especial que determina el valor de la unidad tributaria a aplicar por las sanciones impuestas, cual es el Parágrafo Segundo del artículo 94 Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, motivo por el cual sí se encuentra sujeto a dicha normativa. En consecuencia, se subsume la referida situación en esa disposición, y por lo tanto, debe tomarse en cuenta el valor de la unidad tributaria vigente para el momento en que se realice el pago*

*de la sanción ante la oficina receptora de fondos nacionales y no el valor vigente para la fecha de emisión del acto administrativo impugnado, ni el del pago de la obligación principal, así como tampoco el momento en que se cometieron los ilícitos sancionados, pues la tardanza en que pueda incurrir el organismo recaudador en la emisión de la planilla de liquidación respectiva, aunque no sea responsabilidad del contribuyente, no puede hacer perder el valor coercitivo a la sanción por efectos del paso del transcurso del tiempo, por cuanto dicha actuación sería contraria a la intención del legislador; habida cuenta que el pago a que hace referencia la norma en cuestión, de acuerdo con el nuevo criterio establecido por esta Alzada debe ser considerado como el momento del pago de la sanción.*

*Reitera este Alto Tribunal que el indicado cambio lo que hizo fue reconocer la preexistencia del derecho positivo en el que debe subsumirse la conducta del justiciable tributario para todos los casos en que se observen ilicitudes en esta materia, producidas a partir del 7 de enero de 2002, fecha en que empezó a regir la estudiada normativa. Así se decide».*

En aplicación a todo lo precedentemente expuesto, esta Alzada advierte que si bien la sentencia N° 00815 del 4 de junio de 2014, fue publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.468 del 5 de agosto de 2014 y las infracciones de la contribuyente se produjeron antes del referido pronunciamiento que causó el cambio de solución, son a la vez posteriores

a la normativa especial que determina el valor de la unidad tributaria a aplicar por las sanciones impuestas, cual es el artículo 94, Parágrafo Primero y Segundo del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, motivo por el cual, las sanciones de multa impuestas según lo establecido en el artículo 113 y 103 numerales 3, 4 y 6 *eiusdem*, deben ser calculada sobre la base del valor de la unidad tributaria vigente para el momento del efectivo pago de las mismas y no por ejemplo en el caso de las sanciones de multas impuesta a tenor del artículo 113 del texto orgánico en estudio, en la oportunidad en la cual se verificó el enteramiento extemporáneo y en forma voluntaria del tributo omitido, pues tal como lo ha afirmado la Sala, dicha operación *»no se ajusta a la realidad económica y con ello, no cónsona con la intención del constituyente y del legislador tributario»*. Así se decide.

Asimismo, al no constar en autos elementos probatorios de los cuales se desprendan que la contribuyente haya procedido al pago de las sanciones de multa, previstas los artículos 113 y 103 numerales 3, 4 y 6 del Código Orgánico Tributario de 2001, la Administración Tributaria deberá efectuar el ajuste correspondiente al valor de la unidad tributaria vigente para la oportunidad del pago efectivo de la multa, siguiendo lo dispuesto en el artículo 94, Parágrafo Primero y Segundo del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara. Con fundamento en lo anterior, se declara procedente el vicio de falso supuesto de derecho por

errónea interpretación aducido por la representación judicial de la República, por lo que en consecuencia, se revoca el pronunciamiento realizado por el *a quo* en este sentido. Así se declara.

ii) **Concurrencia de infracciones.**

Señaló el fallo apelado, respecto a la concurrencia de infracciones que *«(...) del contenido de la Resolución impugnada, que cursa a los folios 37 al 64 del presente expediente, se observa que la Administración Fiscal erró en su apreciación, al no emplear las reglas de la concurrencia de infracciones en materia tributaria para los ilícitos materiales, ya que después de haber determinado las multas debió aplicar la más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones»*, por lo que dejó sin efecto el cálculo de las sanciones de multa impuestas por la Administración Tributaria.

Contra el referido pronunciamiento, la representación judicial de la República adujo *«(...) que conforme a lo dispuesto en el citado artículo, [artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001], ante la concurrencia dentro de un mismo procedimiento de infracciones sancionadas con penas pecuniarias, se debe aplicar la sanción más grave aumentada con la mitad de las otras sanciones, lo que supone la sumatoria de la totalidad de las sanciones aplicables por cada tipo de ilícito, a efectos de determinar la sanción más grave y, al monto resultante, adicionar el cincuenta por ciento (50%) de la sumatoria de las multas correspondientes al resto de las infracciones; razón por la cual, en el presente caso,*



*resultaría correcto el cálculo de las sanciones efectuado por la Administración Tributaria».* (Agregado de la Sala).

Por su parte, el apoderado judicial del sujeto pasivo, expuso que del estudio de las actas procesales el Juzgador de Instancia constató que la Administración Tributaria erró en la aplicación de las reglas de concurrencia contenidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, por lo que debe confirmarse lo decidido por el *Tribunal a quo*.

Así, dispone la norma contenida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, lo siguiente:

**«Artículo 81:** *Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad y de otro delito no tipificado en este Código. Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de las restantes.*

*Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con pena pecuniaria, pena restrictiva de libertad, clausura de establecimiento, o cualquier otra sanción que por su heterogeneidad no sea acumulable, se aplicarán conjuntamente.*

**Parágrafo Único:** *La concurrencia prevista en este artículo se aplicará aun cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos, siempre que las sanciones se impongan en un mismo procedimiento».*

La norma citada establece la institución de la concurrencia o concurso de delitos, entendida como la comisión de dos o más hechos punibles de la misma o diferente índole, verificados en un mismo procedimiento fiscalizador. Así, en los supuestos de sanciones pecuniarias, en donde se configure la concurrencia en materia tributaria, se aplicara tomando la más grave, a la cual se le adicionara el término medio de las otras penas correspondientes a las actuaciones antijurídicas cometidas.

Asimismo, cuando haya de aplicarse una diversidad de penas que no sean acumulables, es decir, pecuniarias, restrictiva de libertad y/o clausura, por ejemplo, la norma establece un método de *«acumulación material»*, el cual simplemente constituye la aplicación conjunta o agregación de todas las penas que corresponda imponer a un mismo sujeto.

Por último, la disposición transcrita señala como regla general que la concurrencia se utilizará *«aún cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos»*, teniendo como condición que las consecuencias sean impuestas en el mismo procedimiento.

(...)

Del primer cuadro, se observa que el Fisco Nacional, no aplicó la figura de la concurrencia de infracciones establecida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Por su parte, en lo referente al segundo cuadro, esta Alzada advierte que la Administración Tributaria al momento de efectuar cálculo de las sanciones de multa impuestas a la sociedad mercantil recurrente, pretendió aplicar la figura de la concurrencia de

infracciones; sin embargo, para la totalidad de los ilícitos tributarios cometidos en los períodos investigados y sancionados conforme al artículo 113 del aludido Texto Adjetivo de 2001, y parcialmente -pues sólo se incluyeron algunos períodos impositivos- para los ilícitos tributarios cometidos en los ejercicios investigados a tenor del artículo 103 *eiusdem*, tampoco se aplicó dicha figura. Asimismo, a mayor abundamiento se evidencia que las sumas contenidas en el segundo de los cuadros no coinciden con lo que en definitiva se impuso como sanciones en el primero.

De lo precedente se constata la imprecisión en que se incurrió por no aplicar las reglas de la concurrencia de infracciones tributarias establecidas en el artículo 81 *eiusdem*, por cuanto se trata de la constatación en un mismo procedimiento fiscalizador de ilícitos tributarios distintos en razón de cada período de imposición, sancionados con penas pecuniarias, por lo que corresponde concluir que las reglas de la concurrencia deben aplicarse, aún cuando la contribuyente haya incurrido en la misma o diferentes faltas durante varios períodos fiscales, pues cada uno de ellos se encuentran separados. (*Vid.*, sentencias Nros. 00491, 00635 y 01385 de fechas 13 de abril y 18 de mayo de 2011 y 22 de noviembre de 2012, casos: *Dafilca, C.A.*, *Industrias Intercaps de Venezuela, C.A.* y *Curtiembre Venezolana, C.A.*, respectivamente).

Por consiguiente, esta Sala desecha el alegato aducido por la representación de la República y

confirma el pronunciamiento efectuado por el Tribunal *a quo*, por lo que se anula de la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/2013-00000005 de fecha 3 de abril de 2013, emanada de la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el cálculo de las multas por no haberse aplicado la concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001; en consecuencia, se ordena a la Administración Tributaria recalcular las sanciones de multa y emitir las Planillas de Liquidación Sustitutivas en los términos expuestos en el presente fallo. Así se declara.

En atención a las anteriores consideraciones, esta Máxima Instancia declara parcialmente con lugar la apelación interpuesta por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva N° 2210 del 12 de marzo de 2015, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas y; en consecuencia, se confirma el fallo apelado salvo en lo que respecta al pronunciamiento conforme al cual se consideró que el valor de la unidad tributaria para el cálculo de las sanciones de multa es la vigente para el momento del enteramiento de las retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta, el cual se revoca. Así se declara.

Por último, se declara parcial-

mente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente U.R. Medios, C.A. contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/ 2013-00000005 de fecha 3 de abril de 2013, emanada de la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por lo que queda firme la referida Resolución, salvo en lo que respecta al cálculo de las sanciones de multa por no haberse aplicado la concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, cálculo que se anula. Con base en ello, se ordena a la Administración Tributaria recalcular las sanciones de multas y emitir las Planillas de Liquidación Sustitutivas, en los términos expresados en el presente fallo. Así finalmente se decide.

## VI DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

**1.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por el **FISCO NACIONAL**, contra la **sentencia definitiva N° 2210 del 12 de**

**marzo de 2015**, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas; en consecuencia, se **CONFIRMA** el fallo apelado, salvo lo que respecta al pronunciamiento conforme al cual se consideró que el valor de la unidad tributaria (U.T.), para el cálculo de las sanciones de multa es la vigente para el momento del enteramiento de las retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta, el cual se **REVOCA**.

**2.- FIRME** al no haber sido apelado por la sociedad mercantil de autos ni desfavorecer los intereses patrimoniales de la República, el pronunciamiento conforme al cual se desestimó el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de los artículos 110 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001. Asimismo, se declara **FIRME** al no haber sido recurrido en el recurso contencioso tributario por la contribuyente: **1)** la constatación de los ilícitos siguientes: **a)** materiales, al enterar en forma extemporánea las cantidades retenidas en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta y **b)** formales, al presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta a personas naturales y jurídicas, las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado en forma extemporánea y presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta en un lugar distinto y **2)** la procedencia de los intereses moratorios.

**3.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente **U.R. MEDIOS, C.A.**, contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/ RCA/DCE/ 2013-00000005 de fecha 3 de abril de 2013, emanada de la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En consecuencia, queda **FIRME** la referida Resolución, salvo en lo que respecta al cálculo de las sanciones de multa por no haberse aplicado la concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, la cual se **ANULA**.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de las sanciones de multas y expedir las Planillas de Liquidación Sustitutivas conforme a lo

determinado en el presente fallo. Finalmente, no procede la condenatoria en costas procesales a las partes por no haber resultado ninguna de ellas vencidas totalmente en juicio conforme a lo dispuesto en el 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. Así finalmente se declara.

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 febrero del año dos mil dieciocho (2018). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

(...)

En fecha veintiuno (21) de febrero del año dos mil dieciocho, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00167.

(...)

**Para la determinación del enriquecimiento neto gravable y las deducciones permitidas respecto de éste, las 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, serán deducibles cuando no hubieren sido compensadas por seguros u otras indemnizaciones y no fuesen imputadas al costo de las mercancías o de los servicios**

0201

Expediente: 2017-0270  
Sentencia: 00928  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Político-Administrativa  
Magistrado Ponente: EULALIA  
COROMOTO GUERRERO RIVERO  
Fecha: 02/08/2018

Partes: FISCO NACIONAL vs. LABORATORIOS FISA, C.A.  
Objeto: recurso de apelación ejercido por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva N° 1778 del 10 de noviembre de 2016, dictada por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto el 18 de septiembre de 2014 por la sociedad de comercio LABORATORIOS FISA, C.A.

Decisión: **1.- FIRMES** en virtud de no haber sido apelados por la contribuyente y no resultar desfavorables a los intereses de la República, los pronunciamientos emitidos por el Tribunal de mérito relativos a la declaratoria de improcedencia de las siguientes denuncias: *i)* Violación del derecho a la defensa y al debido proceso por la falta de evacuación de la prueba de experticia contable en el procedimiento administrativo; y *ii)* Transgresión de «...los principios constitucionales de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe». **2.- CON LUGAR** el recurso de apelación interpuesto por el **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia

definitiva Núm. 1778 de fecha 10 de noviembre de 2016 por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **REVOCA**. **3.- SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad mercantil **LABORATORIOS FISA, C.A.**, contra la Resolución Núm. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2014-0404 de fecha 27 de junio de 2014, notificada el 18 de agosto del referido año, la cual queda **FIRME**. Se **CONDENA EN COSTAS PROCESALES** la empresa **LABORATORIOS FISA, C.A.**, calculadas en el equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía del recurso

contencioso tributario, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014.

«(Omissis...)»

## V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado, los alegatos formulados en su contra por la representación judicial del Fisco Nacional, así como las defensas esgrimidas por sociedad mercantil Laboratorios Fisa, C.A., la controversia de autos se circunscribe a determinar si el Tribunal *a quo* incurrió en los supuestos vicios de «...falso supuesto de hecho y de derecho» al apreciar «...de manera inexacta (...) tanto los hechos como el numeral 6 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 64 de su Reglamento, en concordancia con el artículo 313 numeral 2 del Código de Procedimiento Civil», al considerar procedente la deducción de impuesto solicitada por la contribuyente.

No obstante, previo a decidir el fondo del asunto debatido, esta Alzada debe declarar firmes en virtud de no haber sido apelados por la contribuyente y no resultar desfavorables a los intereses de la República, los pronunciamientos emitidos por el Tribunal de mérito relativos a la declaratoria de improcedencia de las siguientes denuncias: *i*) Violación del derecho a la defensa y al debido proceso por la falta de evacuación de la prueba de experticia contable en el procedimiento administra-

tivo; y *ii*) Transgresión de «...los principios constitucionales de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe». Así se decide.

Delimitada la *litis*, pasa la Sala a pronunciarse sobre la apelación interpuesta, y en tal sentido observa:

**«Falso supuesto de hecho y de derecho».**

Sobre este particular, la representación judicial del Fisco Nacional, denunció que la sentencia apelada incurrió en los aludidos vicios, toda vez que «...Si bien es cierto que los actos administrativos impugnados resolvieron CONFIRMAR la autorización para el retiro del inventario por destrucción de la mercancía dañada, obsoleta, que presenta desperfectos y daños sufridos durante los procesos productivos de almacenaje y distribución; NO SE AUTORIZÓ la deducción de la pérdida sufrida por retiro de mercancías y otros bienes (...), por cuanto pudo constatarse de la naturaleza de los bienes destruidos y la finalidad de su adquisición que los mismos son imputables al costo de ventas». (Mayúsculas de la fuente).

Continuó exponiendo que «...no cursa en autos a la presente fecha, la autorización por parte de la Administración Aduanera para poder deducir o aplicar al costo la pérdida sufrida por el retiro de la mercancía por el contribuyente (...); como tampoco cursa en autos, la motivación por razones de salud pública, por lo cual, se deba proceder a la destrucción del inventario de mercancías en presencia de un funcionario que diere fe pública, que autorizara a la contribuyente

*a instrumentar su monto al costo de venta o a su deducción; y así solicitamos sea declarado».*

Por su parte, la representación judicial de la contribuyente alegó que dicha empresa «...*dio estricto cumplimiento a los requisitos establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable ratione temporis y su Reglamento, para la deducibilidad a efectos del impuesto sobre la renta de la pérdida por destrucción de mercancías y otros bienes del objeto o giro del negocio no imputados a costos».*

A tal efecto el Tribunal *a quo* en la sentencia de autos consideró, luego de examinar el contenido de los artículos 27, numeral 6 la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y 64 de su Reglamento de 2003, aplicables *ratione temporis*, que «...*las mencionadas normas no establecen que los administrados no podrán beneficiarse de las deducciones tributarias por las pérdidas sufridas producto de la destrucción de mercancías vencidas o en mal estado».*

Visto lo anterior, advierte esta Alzada que el asunto a dilucidar en la presente apelación se contrae a determinar si, tal como lo advierte la Administración Tributaria en las actas que conforman el expediente administrativo: 1) «*(...) la mercancía destruida fue rebajada [por la empresa Laboratorios Fisa, C.A.] del inventario por la cantidad de Bs.F. 128.771,57 (...). Asimismo, se verificó que el monto solicitado no está incluido en el Inventario Final, ni considerado como una partida gravable o no deducible en la conciliación de la renta a efectos de la Declaración Definitiva de rentas 2009, incremen-*

*tando el costo de venta y disminuyendo la utilidad del ejercicio (...)*» (añadido de esta Sala); 2) el retiro del inventario por destrucción de la mercancía dañada, obsoleta o con desperfectos y daños sufridos durante los procesos productivos de almacenaje y distribución, debe hacerse por su costo histórico de noventa y cuatro mil trescientos doce bolívares con setenta céntimos (Bs. 94.312,70); y 3) resulta improcedente la deducción por la cifra de treinta y cuatro mil cuatrocientos cincuenta y ocho bolívares con ochenta y siete céntimos (Bs. 34.458,87), monto que la contribuyente deberá incluir como Partida Gravable en su Conciliación Fiscal de Rentas, por diferencia de costo no aceptado. Los anteriores supuestos fácticos deben ser analizados conforme a lo dispuesto en los artículos 27, numeral 6, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, aplicables *ratione temporis*. Por tal motivo, juzga la Sala pertinente observar el contenido de las precitadas normas, cuyo tenor es el siguiente:

**«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:*

...omissis...

**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. (...)».*

**«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.*

...omissis...

**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».*

De las disposiciones normativas parcialmente transcritas observa esta Sala que el Reglamentista Tributario estableció, en desarrollo de las previsiones generales concebidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, 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. (Vid., sentencia de esta Sala Núm. 00304 del 6 de abril de 2017, caso: *General Mills de Venezuela, C.A.*). 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, 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 requerimientos y las condiciones bajo las cuales se verificará dicha destrucción; situación esta que fue regulada a través de la Providencia Administrativa Núm. 0391 del 11 de mayo de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República Boliva-



riana de Venezuela Núm. 38.254 de fecha 19 de agosto de 2005, que establece las condiciones, requisitos y procedimiento para el reconocimiento de las pérdidas con ocasión del retiro por destrucción de mercancías y otros bienes, dictada por la Superintendencia del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fecha 11 de mayo de 2005. (Vid., fallo de esta Sala Núm. 00954, del 9 de agosto de 2017; caso: *C.A. Química Integrada «INTEQUIM»*).

Mediante el referido instrumento 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 las mercancías 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 corres-*

ponda.

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](http://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](http://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 presenciaron 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 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 acta*

*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 (...).*

Del mencionado instrumento normativo, importa destacar que fueron exceptuados los supuestos de «...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», los cuales habrían de comprobarse bajo una tramitación distinta, a través de la consignación ante la Administración Tributaria de las respectivas denuncias policiales, notificaciones de siniestros a las aseguradoras, informes de liquidación de compañías de seguros, de bomberos o mediante cualquier otro instrumento probatorio admitido en derecho. No obstante, en el caso de autos se constata que no fueron los supuestos antes enunciados

bajo los cuales la compañía accionante petitionó la deducción del valor de las mercancías que formaban parte de su inventario, sino por la circunstancia de haber constatado la Administración que los bienes destruidos »...*son imputables al costo de ventas*». (Folio 225 del expediente judicial).

A tal efecto, observa la Sala que la mencionada disposición reglamentaria sólo impuso como condición para la deducción, que tales pérdidas «*no hayan sido compensadas*» 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 dicho resarcimiento en la contabilidad de la empresa, y que no fuesen imputables al costo, pues a fin de determinar el enriquecimiento neto gravable, la Ley de la materia permite restar los costos de los ingresos brutos, no pudiendo en consecuencia descontarse doblemente el referido concepto, es decir, como costo y como deducción. (Vid., sentencia de esta Sala Núm. 00306 del 6 de abril de 2017, caso: *Productos Lácteos Flor de Aragua, C.A.*).

En razón de lo anterior, este Alto Tribunal aprecia -según lo expuesto por la Jueza de instancia- que ésta decidió conforme a la experticia contable promovida por la contribuyente, la cual la llevó a concluir que «...*los actos administrativos impugnados están viciados de falso supuesto, al pretender la Administración Tributaria que la mercancía que fue destruida no cumple con las condiciones previstas en el*

*artículo 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para ser deducida de conformidad con el artículo 27 numeral 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta*».

En el referido peritaje, los expertos concluyeron lo siguiente:

«(...)

**MÉTODO UTILIZADO POR LOS EXPERTOS CONTABLES PARA LA REALIZACIÓN DE LA PRUEBA DE EXPERTICIA Y CONCLUSIONES DE LOS EXPERTOS A CADA UNO DE LOS PUNTOS SOLICITADOS EN EL ESCRITO DE PROMOCIÓN DE PRUEBAS.**

*Una vez examinados los documentos suministrados por LABORATORIOS FISA, C.A. aplicados los métodos para la realización de la Prueba de Experticia solicitada y determinadas las conclusiones de los expertos contables, procedimos a contestar cada uno de los puntos solicitados en el capítulo VIII del 'Escrito de Promoción de Pruebas', en el mismo orden en que fueron solicitados:*

*El escrito de promoción de pruebas en su punto único solicita, a los expertos contables que rindan su informe pericial en relación con el siguiente aspecto:*

***'...Determinar si el monto correspondiente al inventario contenido en el acto de destrucción objeto de este procedimiento fue imputado al costo, o el mismo sigue formando parte de las partidas de inventario...'***

*Los expertos contables para dar respuesta a este punto, revisamos el procedimiento contable suministrado por LABORATORIOS FISA, C.A.*

correspondiente al registro de los inventarios en libros de lo que se refiere a: (i) Compras de materia prima para la producción; (ii) Producción de productos terminados; (iii) Devoluciones de material dañado en órdenes de producción; (iv) Transferencia de materia prima y empaque e inventario para la destrucción; (v) Venta de productos terminados y (vi) Provisión para la pérdida de inventario.

Los expertos contables pudimos evidenciar que estas operaciones de registro y movimientos en inventarios se realizan de acuerdo con métodos que se ajustan a Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela, tal como lo dictaminan los contadores públicos independientes en su informe de auditoría externa, correspondiente al cierre del período económico 31 de diciembre de 2009, fechado el 09 de marzo de 2011.

También indican los contadores públicos independientes en su informe de auditoría externa antes mencionado, que al cierre del período económico 31 de diciembre de 2009, las existencias de inventario se valoraron al costo de adquisición; y los costos de materia prima, productos en proceso y productos terminados se presentaron valorados por el método del costo promedio.

También afirman que los inventarios obsoletos, dañados o vencidos son cargados a una cuenta de provisión de inventarios.

Pudimos evidenciar en los estados financieros suministrados por **LABORATORIOS FISA, C.A.** al cierre del período económico 31 de diciembre de 2009, la existencia de

un rubro denominado 'OTROS INVENTARIOS' cuenta de mayor con código 1.1.40.30, esta cuenta contiene una cuenta auxiliar denominada '**INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN**' identificada con código contable **1.1.40.30.00002**, en esta última se transfieren las materias primas y empaques que sufren daño durante el proceso productivo y aquellos productos terminados que se presentan no aptos para su venta.

Los expertos contables confrontamos las cifras reflejadas en el Balance de Comprobación de **LABORATORIOS FISA, C.A.** al cierre económico 31 de diciembre de 2009 y la declaración definitiva de impuesto sobre la renta para ese mismo período, constatando que los saldos correspondientes a los inventarios finales registrados en dichos balances de comprobación difieren de los presentados en la declaración definitiva de impuesto sobre la renta para el período finalizado al diciembre de 2009.

La diferencia indicada en el párrafo anterior asciende a la cantidad de **Bs. 405.126,28**, la misma se origina motivado a que **LABORATORIOS FISA, C.A.** por error involuntario no incluyó dentro de su declaración definitiva de rentas correspondientes al cierre económico 31 de diciembre de 2009, el saldo correspondiente a la cuenta **INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN** código contable **1.1.40.30.00002**.

...omissis...

A la fecha de este dictamen pericial, **LABORATORIOS FISA, C.A.** man-

tenía un saldo en la cuenta de **INVENTARIO PARA LA DESTRUCCIÓN** código contable

**1.1.40.30.00002** de Bs. 1.447.704,00 correspondiente a tres (3) solicitudes de destrucción de mercancías.

Solicitud de Destrucción 2006	128.772
Solicitud de Destrucción 2010	526.961
Solicitud de Destrucción 2012	791.971
Total saldo de la cuenta	1.447.704

La solicitud correspondiente a la cantidad de Bs. 128.772, correspondiente al Acta de Destrucción de Mercancía y otros Bienes N°(...) de fecha **05 de diciembre de 2007**, donde se solicitó un monto de la Destrucción por la cantidad de Bs. 128.771.575,09, equivalente a Bs. 128.771,58, constituido por material de empaque y productos terminados por la cantidad de Bs. 99.742.978,79 (equivalente a Bs. 99.742,98) y la cantidad de Bs. 29.028.596,31 (equivalente a Bs. 29.028,60), respectivamente.

De la solicitud mencionada en el párrafo anterior, surgió una diferencia determinada por los funcionarios de la Administración Tributaria en los costos unitarios presentados por **LABORATORIOS FISA, C.A.** y lo reflejado en los soportes de inventario de mercancía a destruir, diferencia representada en la cantidad de Bs. 34.458.870,56 (equivalente a Bs. 34.458,87), quedando un total neto reconocido por la fiscalización por la cantidad total de Bs. 94.312.704,53, equivalente a (...) Bs. 94.312,71.

**CONCLUSIÓN DE LOS EXPERTOS CONTABLES AL PUNTO ÚNICO SOLICITADO EN ESTA PRUEBA DE EXPER-TICIA CONTABLE**

Los expertos contables en base a la información examinada por [ellos] y suministrada por **LABORATORIOS FISA, C.A.**, con-clu[yeron] que el saldo neto reconocido por la fiscalización por la cantidad total de Bs. 94.312.704,53, equivalente a (...) Bs. 94.312,71, correspondiente al inventario de bienes contenido en el acta de destrucción de mercancías objeto de este procedimiento, identificado como **'RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA RETIRO POR DESTRUCCIÓN DE MERCAN-CÍAS NO PROCEDENTE (...)** de fecha 17 de diciembre de 2010, notificada en fecha 24 de enero de 2011 (...), no fue imputado a costos y a la fecha de este informe pericial, aún sigue formando parte de las cuentas de inventario, manteniéndose registrado específicamente en la cuenta denomi-nada **'INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN'** en los

libros contables de LABORATORIOS FISA, C.A., bajo el código contable 1.1.40.30.00002, cuenta esta creada para tal fin. (Resaltados y mayúsculas de la fuente; subrayados y agregados de esta Sala).

Del contenido del informe pericial, esta Sala aprecia lo siguiente:

1.- La cantidad en moneda actual de ciento veintiocho mil setecientos setenta y un bolívares con cincuenta y siete céntimos (Bs. 128.771,57), forma parte de la cuenta contable Núm. «1.1.40.30.00002» denominada «**INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN**». (Mayúsculas y resaltado de la fuente).

2.- De acuerdo a lo afirmado por los expertos, existe una diferencia entre las cifras mostradas por la contribuyente en el «Balance de Comprobación» al cierre del ejercicio económico al 31 de diciembre de 2009 y la Declaración Definitiva de Impuesto sobre la Renta para el mismo período, la cual «(...) asciende a la cantidad de Bs. 405.126,28, [y que] la misma se origina motivado a que LABORATORIOS FISA, C.A. por error involuntario no incluyó dentro de su declaración definitiva de rentas correspondiente al cierre económico 31 de diciembre de 2009, el saldo correspondiente a la cuenta **INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN** código contable 1.1.40.30.00002». (Sic). (Agregado de la Sala, mayúsculas y resaltados de la fuente).

3.- Los peritos observaron que, según el informe presentado por los auditores externos, «al cierre del período económico 31 de diciembre de 2009, las existencias de inventario

se valoraron al costo de adquisición; y los costos de materia prima, productos en proceso y productos terminados se presentaron valorados por el método del costo promedio».

4.- Según conclusión de los expertos, «(...) el saldo neto reconocido por la fiscalización por la cantidad total de Bs. 94.312.704,53, equivalente a (...) Bs. 94.312,71, correspondiente al inventario de bienes (...), no fue imputado a costos», por cuanto a la fecha de elaboración del resultado obtenido «(...) sigue formando parte de las cuentas de inventario, manteniéndose registrado específicamente en la cuenta denominada '**INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN**' en los libros contables de LABORATORIOS FISA, C.A., bajo el código contable 1.1.40.30.00002, cuenta esta creada para tal fin (...)». (Mayúsculas y negrillas del texto).

Advierte este Alto Tribunal que la discrepancia expuesta por los expertos está relacionada con las cifras contenidas en los libros contables y la declaración de impuesto sobre la renta al 31 de diciembre de 2009, instrumentos probatorios que no constan en el expediente administrativo consignado ante el Tribunal de mérito y tampoco la empresa recurrente los trajo a los autos, a los fines de que esta Sala efectúe su razonamiento sobre el contenido del informe pericial.

De lo expresado en el informe contable se advierte que, a pesar de que los peritos evidenciaron que en los estados financieros de la empresa Laboratorios Fisa, C.A. la cuenta

contable denominada «*Inventario para Destrucción*» mantenía al 31 de diciembre de 2009 un saldo de cuatrocientos cinco mil ciento veintiséis bolívares con veintiocho céntimos (Bs. 405.126,28), la Declaración de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal coincidente con el año 2009 no mostró dicho monto en el Inventario Final de Mercancías.

En efecto, los expertos contables «*solicitaron, obtuvieron y examinaron*» los documentos suministrados por la contribuyente, consistentes en: «*(...) a) Escrito de promoción de pruebas (...); b) Resolución Administrativa Retiro por Destrucción de Mercancías no Procedente N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2014-0404, de fecha 27 de junio de 2014 (...); c) Resolución Administrativa Retiro por Destrucción de Mercancías no Procedente N° SNAT/GRTI/CE/RC-DF-518-2009-06-5695, de fecha 17 de diciembre de 2010 (...); d) Balances de comprobación correspondientes a los períodos contables terminados al 31 de diciembre de 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014 (...); e) Hojas estructuradas de costos (...); f) Movimientos contables y saldos de la cuenta código 1.1.40.30.00002, correspondiente al Inventario para Destrucción; g) Información sobre el registro contable de operaciones con inventarios (...); h) Declaraciones Definitivas de Impuesto sobre la Renta, correspondientes a los períodos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014; e i) Estados financieros auditados por contadores públicos independientes (...) al 31 de*

*diciembre 2009 y 2014(...)*». Del análisis de los mencionados instrumentos, obtuvieron las cifras siguientes:

«*(...)*

Adicionalmente, la apoderada judicial de la contribuyente en el escrito recursivo explica que su representada «*utiliza el método de Inventario Perpetuo también denominado Inventario Continuo para el registro de los movimientos de Inventario. Esta metodología permite que el costo de venta se registre de manera continua y permanente en la medida que cada uno de los artículos tenga movimiento dentro del inventario*».

Al respecto, los artículos 36 y 37 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 5.662 Extraordinario de fecha 24 de septiembre de 2003, establece lo siguiente:

**«Artículo 36**

*La renta bruta proveniente de la venta de bienes y de la prestación de servicios en general y de cualquier otra actividad económica, se determinará restando del ingreso bruto global del ejercicio gravable, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados, siempre que los costos en referencia se hayan efectuado en el país o se consideren como tales de acuerdo con lo establecido en la Ley. (...)*».

**«Artículo 37**

*Para determinar el costo de los*



*bienes enajenados se sumará al valor de las existencias al principio del año gravable, el costo de los productos o bienes extraídos, manufacturados o adquiridos durante el mismo período y de esta suma se restará el valor de las existencias al final del ejercicio».*

Las normas transcritas contemplan la forma de obtener la **renta bruta**, la cual se determina restando del ingreso bruto global del ejercicio gravable, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados; asimismo, para calcular el **costo de ventas** deben sumarse al inventario inicial de mercancías, el valor de los productos extraídos, manufacturas o adquiridos durante el período fiscal, y al monto resultante, se le resta el inventario final. Es decir, al disminuir el saldo del inventario aumenta el costo de ventas.

De lo expresado se advierte que la mercancía fue destruida en el año 2006, y que, tal como se evidencia de la experticia bajo análisis, la contribuyente no mostró en su declaración de impuesto sobre la renta al cierre del ejercicio fiscal 2009 monto alguno en el rubro «*Inventario para Destrucción*», lo cual calificaron los expertos como «*un error involuntario*».

Con base en los precedentes motivos, esta Máxima Instancia observa que aunque la experticia contable evacuada en primera instancia, concluyó que el monto correspondiente al inventario de mercancías para destrucción no fue imputado al costo de ventas, tal afirmación debe contraponerse a lo expresado por los expertos en el informe respecto a que la contribu-

yente no mostró en la declaración de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2009 el saldo del inventario final de mercancías, ergo, en aplicación del método de determinación establecido en el artículo 37 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pasó a conformar el costo de ventas de ese período fiscal; por consiguiente, la aludida prueba resulta insuficiente para desvirtuar la presunción de legalidad y veracidad de las actas fiscales, ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.427 del Código Civil, el cual establece que «*Los jueces no están obligados a seguir el dictamen de los expertos, si su convicción se opone a ello*», razón por la cual se revoca -en este punto- el pronunciamiento judicial recurrido. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Núm. 01204 del 29 de octubre de 2013, caso: *Buttaci Motors C.A.*, criterio ratificado en el fallo Núm. 00128 de fecha 10 de febrero de 2016, caso: *Inversiones Banpro C.A.*). **Así se declara.**

En vista de lo precedentemente expuesto, esta Sala concluye lo siguiente:

1. Que la contribuyente desincorporó de su inventario final de mercancías la cantidad en moneda actual de ciento veintiocho mil setecientos setenta y un bolívares con cincuenta y siete céntimos

(Bs. 128.771,57), cifra que está contenida en la cuenta contable Núm. «*1.1.40.30.00002*» denominada «**INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN**». (Mayúsculas y resaltado de la fuente).

2. Que la Administración Tribu-

taria determinó el «costo histórico» de la mercancía destruida en «...la cantidad de bolívares (**NOVENTA Y CUATRO MIL TRESCIENTOS DOCE BOLÍVARES CON SESENTA CÉNTIMOS (Bs. F. 94.312,70)**)». (Sic). (Mayúsculas y resaltados de la fuente).

3.- Que el órgano exactor «(...) verificó que el monto solicitado [por la empresa Laboratorios Fisa, C.A. por Bs. 128.771,57 para ser deducido por pérdida] *no está incluido en el Inventario Final, ni considerado como una partida gravable o no deducible en la conciliación de la renta a efectos de la Declaración Definitiva de Rentas 2009, incrementando el costo de venta y disminuyendo la utilidad del ejercicio (...)*» (interpolado de esta Alzada); cuyo hecho no fue desvirtuado con la actividad probatoria desplegada por la contribuyente (experticia contable); en consecuencia, de conformidad con lo establecido en los artículos 27, numeral 6, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, aplicables *ratione temporis*, la empresa Laboratorios Fisa, C.A. «(...) *deberá realizar los ajustes respectivos a fin de incluir como partida gravable en su conciliación fiscal de rentas la diferencia de costos no procedentes por la cantidad de TREINTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y OCHO BOLÍVARES CON OCHENTA Y SIETE CÉNTIMOS (Bs. F. 34.458,87)*» (sic), (mayúsculas y negrillas de la fuente); cifra que no se acepta como

«deducción» porque comportaría restar doblemente del ingreso bruto un mismo concepto. **Así se decide.**

Aunado a lo anterior, esta Sala considera que cuando un contribuyente presenta una declaración *jurada* de impuestos, lo hace de buena fe basado en la convicción de que la información allí plasmada se corresponde efectivamente con la actividad productiva propia de su giro comercial, y por tanto sujeto a las consecuencias jurídicas que de tal acto se desprenda. (*Vid.*, sentencia de esta Alzada Núm. 00812 del 12 de julio de 2017, caso: *Chrysler Motors De Venezuela, S.A.*).

Sobre la base de las consideraciones antes expresadas, debe este Alto Tribunal declarar procedente los vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho denunciados por el Fisco Nacional y, por ende, con lugar el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia definitiva Núm. 1778 de fecha 10 de noviembre de 2016, la cual se revoca.

**Así se declara.**

En consecuencia, se declara sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido contra la Resolución Núm. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2014-0404 de fecha 27 de junio de 2014, notificada el 18 de agosto del referido año, la cual queda firme. **Así se decide.**

Se condena en costas procesales la sociedad mercantil Laboratorios Fisa, C.A., calculadas en el equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014.

## VI DECISIÓN

En virtud de las consideraciones precedentemente 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** en virtud de no haber sido apelados por la contribuyente y no resultar desfavorables a los intereses de la República, los pronunciamientos emitidos por el Tribunal de mérito relativos a la declaratoria de improcedencia de las siguientes denuncias: *i)* Violación del derecho a la defensa y al debido proceso por la falta de evacuación de la prueba de experticia contable en el procedimiento administrativo; y *ii)* Transgresión de «...*los principios constitucionales de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe*».

**2.- CON LUGAR** el recurso de apelación interpuesto por el **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Núm. 1778 de fecha 10 de noviembre de 2016 por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **REVOCA**.

**3.- SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad mercantil **LABO-**

**RATORIOS FISA, C.A.**, contra la Resolución Núm. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2014-0404 de fecha 27 de junio de 2014, notificada el 18 de agosto del referido año, la cual queda **FIRME**.

Se **CONDENA EN COSTAS PROCESALES** la empresa **LABORATORIOS FISA, C.A.**, calculadas en el equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014.

Publíquese, regístrese y notifíquese. 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, el primer (1) día del mes de agosto del año dos mil dieciocho (2018). Años 208° de la Independencia y 159° de la Federación.

(...)

En fecha dos (2) de agosto del año dos mil dieciocho, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00928, la cual no está firmada por la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero, por motivos justificados.

(...)