



UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ

**ANÁLISIS CRÍTICO DEL IMPACTO DE LA
ELIMINACIÓN DEL PARÁGRAFO ÚNICO
DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DE IMPUESTO
SOBRE LA RENTA DEROGADA EN LA LEY
DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE.**



**REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD JOSE ANTONIO PAEZ
DIRECCION GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACION EN GESTIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA**

**ANÁLISIS CRÍTICO DEL IMPACTO DE LA ELIMINACIÓN DEL PARÁGRAFO
ÚNICO DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DEROGADA EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE.**

Autora: Barbelis Sánchez
Tutor: Esp. Anthony Torcates

San Diego, Mayo 2018



**REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD JOSE ANTONIO PAEZ
DIRECCION GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACION EN GESTIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA**

**ANÁLISIS CRÍTICO DEL IMPACTO DE LA ELIMINACIÓN DEL PARÁGRAFO
ÚNICO DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DEROGADA EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE.**

Autora: Barbelis Sánchez
Tutor: Esp. Anthony Torcates

**Proyecto de Trabajo de Grado para optar al título de
Especialista en Gestión Aduanera y Tributaria**

San Diego, Mayo de 2018



**REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD JOSE ANTONIO PAEZ
DIRECCION GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACION EN GESTIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA**

CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Quien suscribe, Anthony Torcates, Lcdo. En Contaduría Pública, Especialista en Gestión Aduanera y Tributaria, titular de la cédula de identidad V-17.679.360, mediante la presente hago constar, que he leído el Proyecto de Trabajo Especial de Grado, elaborado por el(a) ciudadano(a) Barbelis Sánchez, titular de la cédula de identidad N° V 20.315.725, para optar al grado académico de Especialista en **GESTIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA**, cuyo título **ANALISIS CRÍTICO DEL IMPACTO DE LA ELIMINACIÓN DEL PARÁGRAFO ÚNICO DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEROGADA EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE**, adscrito a la línea de investigación: Documental de tipo cualitativo.

Y declaro que acepto la tutoría del mencionado proyecto durante su etapa de desarrollo hasta su presentación y evaluación por el jurado evaluador que se designe; según las condiciones del Reglamento de Estudios de Postgrado de la Universidad José Antonio Páez.

Anthony Torcates
C. I. N° V- 17.679.360

AGRADECIMIENTO

Primeramente agradezco a Dios Padre todopoderoso que, a pesar de las adversidades siempre está presente en cada momento, guiándome de manera extraordinaria y llenándome de salud y fuerzas para seguir adelante con mis proyectos.

A mis padres por haberme inculcado los valores que actualmente poseo, ya que por medio de ellos he podido superar las adversidades y lograr mis objetivos.

Agradezco a mi Tutor el Licenciado Anthony Torcates y a todos los profesores de mi casa de Estudio la Universidad José Antonio Páez en especial a la Profesora Neosoty Calzadilla y profesor Víctor Rivas, por haberme prestado el apoyo necesario para desarrollar este proyecto.

A la Universidad José Antonio Páez por darme la oportunidad de pertenecer a tan prestigiosa Institución y por brindarme todas sus herramientas para seguir formándome profesionalmente.

A mis compañeros de estudios por su apoyo desinteresado, colaboración solidaridad a todo lo largo de la especialización.

Barbelis Sánchez

DEDICATORIA

Dedicada muy especialmente a mis Padres Jorge Sánchez y Lus Velásquez, Hermanos Bárbara y Jorge Sánchez, mi Esposo Cristian e Hijos Jhorbelis y Cristian, por permanecer siempre a mi lado y apoyarme en todos los momentos que los he necesitado, por impulsarme cada día a seguir adelante, construyendo metas y desarrollarme como persona.

A mi tutor Anthony Torcates y a mis profesores académicos por dedicar su tiempo a transmitirme sus conocimientos y experiencias.

Barbelis Sánchez

Índice General

	Página
CARTA DE ACEPTACION DEL TUTOR.....	iv
ÍNDICE GENERAL.....	7
INDICE DE CUADROS.....	
AGRADECIMIENTO.....	V
DEDICATORIA.....	
RESUMEN.....	9
SUMMARY.....	10
INTRODUCCION.....	11
 SECCIONES O CAPÍTULOS	
I ELPROBLEMA	13
1.1 Planteamiento del Problema.....	13
1.2 Objetivos de la Investigación.....	17
1.3 Objetivo General.....	17
1.4 Objetivos Específicos.....	17
1.5 Justificación de la Investigación.....	17
 II MARCO TEÓRICO	 18
2.1 Antecedentes de la Investigación.....	18
2.2 Bases Teóricas.....	20
2.3 Bases Legales.....	30
2.4 Definición de Términos.....	37
2.5 Sistema de Variables.....	39
 III MARCO METODOLÓGICO	 42
3.1 Tipo y Diseño de la Investigación.....	42
3.1.1 Tipo de Investigación.....	42
3.1.2 Diseño de la Investigación.....	44
3.2 Unidades de Estudio.....	45
3.3 Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	47
3.3.1 Técnicas de recolección de datos.....	48
3.3.2 Instrumentos de recolección de datos.....	50
3.4 Fases Metodológicas.....	51
3.5 Análisis e Interpretación de los Datos.....	52
 V PRESENTACION Y ANALISIS DE LOS RESULTADOS	 54
CONCLUSIONES	62
RECOMENDACIONES	
 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	 64
 ANEXOS	 67

INDICE DE CUADROS

Página

CUADRO N° 1. Operacionalización de variables.....41

CUADRO N° 2. Referencia Literaria y Jurídica utilizada en la Investigación..... 47



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN EDUCACIÓN SUPERIOR**

**ANÁLISIS CRÍTICO DEL IMPACTO DE LA ELIMINACIÓN DEL PARÁGRAFO
ÚNICO DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DEROGADA EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE**

Autora: Barbelis Sánchez
Tutor: Anthony Torcates
Año 2017

RESUMEN

La ley de Impuesto Sobre la Renta es la base fundamental que tienen los contribuyentes para regirse en el proceso de las declaraciones. En este contexto, el objetivo de este trabajo es presentar un Análisis crítico del impacto que tiene la eliminación del párrafo único del Artículo 32 en la Ley derogada en comparación con la Vigente, ya que este artículo instruye sobre el tratamiento que se le debe dar a las Estimaciones no conciliadas, sin llevarlos a cometer delitos fiscales graves como lo es una elusión de Impuestos. En cuanto a la metodología esta investigación se apoyo en una investigación documental, se basa en experiencia y bibliografía, se uso la descripción y los datos se recolectaron en un solo momento, las técnicas de recolección de datos que se utilizaron fueron, la Observación, el Estudio, el Análisis y la Interpretación, En cuanto a las herramientas o instrumentos utilizados para la recolección de datos fueron: Libros mencionados Durante el proyecto de tesis, autores patrios, La CRBV, Ley de Impuesto Sobre La Renta, libros, revistas, Internet, y el manual de normas de Trabajo final de grado de la Universidad José Antonio Páez, Este tiene la finalidad de dar a conocer una opinión sobre las consecuencias que acarrear la modificación del Artículo 32 de la LISLR, la conclusión a la que se llego es que la eliminación de este párrafo afecta al Estado ya que puede ser víctima de una elusión de impuestos por parte del contribuyente, y afecta al contribuyente ya que puede estar incurriendo en una elusión de impuestos por falta de conocimiento en el tratamiento fiscal que se les debe dar a las Estimaciones Fiscales.

Palabras claves: Impacto, Ley, Artículo, Estimaciones Fiscales



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN EDUCACIÓN SUPERIOR**

**CRITICAL ANALYSIS OF THE IMPACT OF THE ELIMINATION OF THE SINGLE
PARAGRAPH OF ARTICLE 32 OF THE INCOME TAX ACT REPEALED IN THE
CURRENT INCOME TAX ACT**

Author : Barbelis Sánchez
Tutor: Anthony Torcates
Año 2017

ABSTRACT

The Law of Income Tax is the fundamental basis that taxpayers have to be governed in the process of the declarations. In this context, the objective of this paper is to present a critical analysis of the impact of the elimination of the single paragraph of Article 32 in the repealed law in comparison with the current one, since this article instructs on the treatment that should be given to Estimates not reconciled, without leading them to commit serious tax offenses such as an avoidance of Taxes. Regarding the methodology, this research is supported by a documentary research, it is based on experience and bibliography, the description was used and the data was collected in a single moment, the data collection techniques that were used were, the Observation, the Study, Analysis and Interpretation, In terms of tools or instruments used for data collection were: Books mentioned During the thesis project, authors, the CRBV, Income Tax Law, books, magazines, Internet, and the manual of final work standards of the José Antonio Páez University, this has the purpose of giving an opinion on the consequences of the amendment of Article 32 of the LISLR, the conclusion reached is that the elimination of this paragraph affects the State since it can be the victim of an evasion of taxes by the taxpayer, and it affects the taxpayer as it can to be incurring in an evasion of taxes due to lack of knowledge in the fiscal treatment that should be given to the Fiscal Estimates.

Keywords: Impact, Law, Article, Fiscal Estimates

INTRODUCCIÓN

En la constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su Artículo 2 establece que son fines del Estado Venezolano: la defensa y el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, el ejercicio democrático de la voluntad popular, la construcción de una sociedad justa y amante de la paz, la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo.

Para el cumplimiento de todos los deberes mencionados anteriormente el Estado debe establecer actividades que le permitan generar ingresos. De acuerdo a diversos autores existen varias clasificaciones de ingresos públicos, sin embargo en nuestro país los ingresos públicos se reducen principalmente a los ingresos provenientes de la renta petrolera y a los ingresos generados por el sistema tributario. Este último se encuentra consagrado en los Artículos N° 316 y 317 de la Constitución. El sistema tributario busca una justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica de los contribuyentes, es decir que todos debemos colaborar con el Estado para que este, de manera eficiente cumpla con la satisfacción de nuestras necesidades.

El sistema tributario delimita la actuación del Estado ya que, establece que no se puede exigir el pago de un tributo si este no está establecido en la Ley, asimismo ningún tributo podrá tener efecto confiscatorio, esto con el fin de proteger la capacidad económica de los sujetos pasivos y no podrán establecerse los servicios personales como forma de pago de las obligaciones tributarias. Así como el Estado tiene sus actuaciones delimitadas, los contribuyentes también, ya que todos estamos en la obligación de declarar y pagar tributos siempre y cuando se lleve a cabo el hecho imponible de cada tributo, de lo contrario podemos ser sancionados.

El Impuesto Sobre la Renta es uno de los tributos que le genera importantes ingresos al país, este Impuesto grava los ingresos obtenidos anualmente en un ejercicio fiscal, el cual tiene deducciones permitidas por la Ley de Impuestos Sobre la Renta, Una de las deducciones Fiscales permitidas, son las Provisiones, establecidas en el Artículo N° 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el cual establece el tratamiento que se le debe dar a dicha

deducciones, este Artículo fue modificado en la nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta con fecha del 30 de diciembre del 2015 en la gaceta oficial N1° 6.210, suprimiendo el Parágrafo Único que tenía la finalidad de combatir la evasión de impuestos y evitar la elusión de los mismos por parte de los contribuyentes.

Las organizaciones deben regirse por la Ley de Impuesto Sobre La Renta (LISLR) con el fin de evitar sanciones que comprometan su operatividad, es por esto que surge esta investigación, en la cual se analizarà, desde el punto de vista contable, el efecto de la eliminación del Paràgrafo Único del Artículo 32 de la vigente ley de Impuesto Sobre la Renta, la cual se desarrolla bajo la modalidad de Investigación documental, para optimizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias Este proyecto de investigación está estructurado de la siguiente manera:

El Capítulo I: Es el cual contiene el Planteamiento del Problema, Propósito del Estudio, los Objetivos de la Investigación (Objetivos Generales y Objetivos Específicos) y la Justificación de la investigación.

El Capítulo II: Esta contemplado el Marco Referencial El cual se inicia con los Antecedentes , las Bases Teóricas, Legales, Definición de Términos Básicos y Sistema de Variables de esta Investigación.

El Capítulo III: En este capítulo se describe el Marco Metodológico, Tipo y Diseño de la Investigación, Técnicas e Instrumento de Recolección de información Procedimientos y Análisis de Datos.

El Capítulo IV: Análisis e Interpretación de los Resultados. Así como también las conclusiones a las que llego el trabajo y se realizan las recomendaciones respectivas, las referencias bibliográficas, para concluir de manera efectiva con el trabaja especial de grado, y los respectivos anexos.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del Problema

El Impuesto Sobre La Renta nace como un mecanismo de búsqueda de nuevos ingresos, y fueron implementados por los Estados Unidos para financiar la satisfacción de las necesidades públicas. Los primeros recursos por tributos fueron aquellos que se obtuvieron mediante el ejercicio de su poder imperio o a través de costumbres que luego se convirtieron en leyes en la roma antigua, data a finales del siglo XIX y principios del siglo XX por el año 1925, bajo el régimen tradicional del ‘impuesto al pago de renta por parte de los trabajadores’, estableciéndose este como un sistema de ‘Impuesto Cascada’ también conocido como fenómeno ‘imposición acumulativa’ que consistía en cubrir impuestos sobre otro impuesto de la misma naturaleza.

Mientras en Venezuela desde 1989 se llevo a cabo un proceso de reforma tributaria. En 1992 se adquieren compromisos con el banco mundial y el banco de desarrollo, surgen los proyectos de mejoramiento de la recaudación, modernización y fortalecimiento de las aduanas sustentando en un nuevo diseño tributario que intenta transformar la tributación con la propuesta del impuesto a los activos empresariales, impuesto al valor agregado, régimen simplificado de tributación para pequeños contribuyentes e impuesto sobre la renta, teniendo como principal finalidad el mejoramiento y dominio de la recaudación, la función socio-económica de los impuestos, rigiéndose por los principios de los proyectos de remisión tributaria y el código orgánico tributario.

Es así que en la actualidad se conoce como Impuesto Sobre La Renta el tributo nacional que grava los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en un periodo fiscal,

teniendo como objetivo el sufragar los gastos del estado y procurando la justa distribución de las cargas, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población en general. Para calcularlo se debe determinar su renta neta mundial gravable El enriquecimiento neto corresponde al incremento de patrimonio que resulte después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos por la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Las deducciones se definen en el Artículo 27 de la Ley de ISLR , entendidas estas como "egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento" La deducción no se relaciona de forma directa a la extracción o elaboración industrial de un bien, tampoco directamente a la prestación del servicio generador de renta. Como tal, la deducción es excluyente del concepto del "costo" fiscal y contable.

Pero el que no se relacione directamente a la fabricación o adquisición de un bien, o la prestación de un servicio, no implica que no impacte la economía del contribuyente a efectos de desarrollar la actividad generadora de renta que es gravada por el ISLR.

La deducción es entonces, un gasto normal y necesario para que opere la entidad económica que es susceptible de generar renta. Es decir, cuando se habla de normalidad y necesidad para generar la renta, conforme lo define de esta forma el legislador, se refiere a que estas son requeridas para que la entidad económica productiva opere. De allí que no tienen una vinculación imprescindible de forma directa, sino mediata con respecto a la generación de la renta.

El reconocimiento de las deducciones tiene plena correspondencia con la conformación del enriquecimiento neto, mismo que se materializa con el incremento neto del patrimonio del contribuyente y que es manifestación objetiva de la capacidad económica del mismo, para poder satisfacer a partir de ella al tributo en forma racional y no confiscatoria.

El legislador desarrolla una lista de conceptos que califican como deducciones a efectos de determinar la renta neta. Allí se describen diferentes egresos de diversa naturaleza. El listado no es exhaustivo, y el último numeral prevé que reputarán como deducción "Todos

los demás gastos causados o pagados, según el caso, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir la renta".

Uno de los egresos que son considerados como deducciones a efectos del ISLR son "las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo, determinadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo", entendiéndose que serán deducciones cuando no formen parte del costo. Como es el caso de la provisión de prestaciones sociales de la nómina vinculada directamente al personal de la planta fabril en una empresa industrial, que no es una deducción sino un componente del costo. Pero si será una deducción la cuantía causada en el ejercicio fiscal de la provisión laboral cierta del personal de administración o mercado de la empresa.

Las provisiones que son consideradas desde el punto de vista contable como un apunte que se hace en el pasivo del balance cuyo importe supone una merma en el resultado del ejercicio. Esa anotación no corresponde con una pérdida real sino como el riesgo, valorado en una cifra, de que ésta se produzca, Se trata de una cuenta que sirve para guardar una porción de los recursos para hacer frente a una potencial obligación, tal como el pago inesperado de una liquidación por servicios laborales. Por otro lado, también suele tomarse esta medida cuando se contrae una obligación con fecha futura, para asegurar el dinero necesario con tiempo.

Dichas provisiones se encontraban como deducciones aceptadas fiscalmente en el Artículo 32 en la Ley de Impuesto Sobre la Renta del 18 de Noviembre del 2014, fue publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.152 Extraordinario, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, que establecía lo siguiente:

Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 3, 11 y 20 y en los párrafos duodécimos y decimotercero del artículo 27, las deducciones autorizadas en este Capítulo deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable, cuando correspondan a ingresos disponibles para la oportunidad en que la operación se realice. Cuando se trate de ingresos que se consideren disponibles en la oportunidad de su pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de esta ley, las respectivas deducciones deberán corresponder a egresos efectivamente pagados en

el año gravable, sin perjuicio de que se rebajen las partidas previstas y aplicables autorizadas en los numerales 5 y 6 del artículo 27 de esta Ley.

Parágrafo Único: Los egresos causados y no pagados deducidos por el contribuyente, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago y siempre que se trate de las deducciones previstas en los numerales 1, 2, 7, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 21 del artículo 27 de la presente ley. Las cantidades deducidas conforme a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 27, no pagadas dentro del año siguiente a aquel en que el trabajador deje de prestar sus servicios al contribuyente por disolución del vínculo laboral se considerarán como ingresos del ejercicio en el cual cese dicho lapso anual. En los casos previstos en este parágrafo la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago.

Dicho Artículo fue modificado en el decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta con fecha del 30 de diciembre del 2015 en la gaceta oficial N1° 6.210, suprimiendo el parágrafo Único que era de gran relevancia para combatir la evasión de impuestos y evitar la elusión de los mismos por parte de los contribuyentes, ya que el Parágrafo Único Establecía que las estimaciones fiscales debían ser declaradas como ingresos el año siguiente si no se realizaba la erogación del dinero, de esta manera se exigía al contribuyente a reintegrar esa deducción que se realizo, para que fuese gravada en el siguiente periodo, se establecía que sería reintegrada como ingresos ya que las Estimaciones fueron declaradas disminuyendo la Renta Neta Fiscal. Sin este parágrafo Único el contribuyente pudiese declarar la deducción y al no realizar la erogación de dinero, no declararla el siguiente año, y no existiría ley que le obligue a realizar el reintegro como ingreso el año siguiente, en ese caso el contribuyente estaría realizando un ilícito fiscal, ya que realmente no fue un gasto para la empresa perteneciente a ese periodo fiscal.

Tomando en cuenta lo antes expuesto cabe destacar la gran importancia que tiene el Parágrafo Único en el Artículo 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, ya que instruía al contribuyente en el manejo y tratamiento que debía darle a las provisiones sin llevarlos a cometer delitos fiscales graves como lo es una evasión de Impuestos.

1.2 Formulación de la investigación

Por lo antes expuesto se presenta la siguiente interrogante ¿la provisión de Pasivos Laborales es aceptada como un gasto deducible en el Impuesto Sobre la Renta? ¿Cuál es el

manejo que se le deben dar a la provisión para deducirla del Impuesto Sobre la Rentas? ¿Cuáles son los efectos de la supresión del Parágrafo en cuestión? ¿Cómo se debería entender la eliminación del Parágrafo Único del artículo 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta?

1.3 Objetivos de la investigación

1.3.1 Objetivo general

Analizar críticamente el impacto de la eliminación del parágrafo único del artículo 32 de la ley de impuesto sobre la renta derogada en la LISLR vigente.

1.3.2 Objetivos específicos

1º) Verificar si la provisión de Pasivos Laborales es aceptada como deducibles en la ley del Impuesto Sobre la Renta.

2º) Examinar el tratamiento que se le debe dar a las Provisiones para deducirlas de la renta neta fiscal en el proceso de la declaración del Impuesto Sobre la Renta.

3º) Estudiar los Efectos de la eliminación del parágrafo único del artículo 32 en la modificación de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente.

1.4 Justificación de la investigación

El presente Trabajo servirá a los contribuyentes para la determinación y declaración del impuesto sobre la renta.

También puede servir como apoyo en la toma de decisiones de los contribuyentes en materia de las Provisiones, optimizando así las actuaciones de los contribuyentes ante el Servicio Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (**SENIAT**) ya que la problemática planteada anteriormente incurre directamente en el desempeño de las organizaciones generando delitos fiscales que colocan en peligro la continuidad de las operaciones de las organizaciones

Así mismo a las personas interesadas en el tema a tratar, utilizándolo como antecedentes para sus investigaciones, brindando un aporte valioso para futuras investigaciones con objetivos similares al presente, el cual se encuentra adscrito a la línea de investigación Actualización Tributaria .

Desde el punto de vista formativo y cognitivo, la investigación permitirá profundizar el conocimiento tanto práctico como teórico del impacto de la eliminación del párrafo único del artículo 32 de la ley de impuesto sobre la renta derogada en la LISLR vigente, por tratarse la investigación de un tema de actualidad que aplicado de manera correcta.

Para la investigadora, este trabajo de grado permitirá poner en práctica el conocimiento adquirido en el desarrollo del Post Grado de Gestión Aduanera y Tributaria, dictado por la Universidad José Antonio Páez, lo que lo llevará a obtener el título de especialista en Gestión Aduanera y Tributaria, para el crecimiento personal y profesional.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

El marco teórico comprende una revisión de los trabajos previos realizados sobre el problema en estudio o de la realidad contextual en la que se ubica, o donde se realiza un proyecto. Al respecto Arias (2012) define el marco teórico como “El conjunto de proposiciones teóricas interrelacionadas, que fundamentan y explican aspectos significativos del tema o problemas en estudio, y lo sitúan dentro de un área específica del conocimiento” (p. 20).

2.1 Antecedentes de la Investigación

Como antecedentes de la investigación tenemos que en nuestro país y a nivel internacional se han realizado una serie de investigaciones relacionadas con el presente trabajo, como:

Emilio José Pulido Alba (2014) en la Tesis Doctoral para optar al título de Doctor en Derecho Financiero, presentado en la Universidad de Salamanca, España, Titulado: *El Fraude Fiscal En España. Una Estimación Con Datos De Contabilidad Nacional*, Investigación enfocada en realizar un análisis del fraude fiscal en España atendiendo a tres pilares fundamentales: analizar las causas, proponer soluciones y cuantificar el fraude, Ofreciendo una magnitud del fraude fiscal, en concreto, en los dos impuestos que más aportan a los ingresos tributarios, el IVA y el IRPF. Pretendiendo ofrecer un índice de fraude fiscal en IVA e IRPF lo más real posible y, para ello, la metodología a utilizar se basará en el estudio de los datos de Contabilidad Nacional, para así contribuir en la detección de fraudes fiscales y disminución de los mismos.

Entre los resultados que obtuvo el investigador, se indican que para combatir el fraude fiscal de una manera efectiva, se torna imprescindible conocer sus causas, y estos resultados nos ponen de manifiesto que la batalla contra el fraude fiscal debe desarrollarse en el largo

plazo, articulando una adecuada educación cívica y tributaria, que construya una barrera moral en los ciudadanos, infranqueable, que les impida defraudar al Estado, Ante esta situación, las propuestas de lucha contra el fraude fiscal se concretaron fundamentalmente en dos, una la educación cívico tributaria y la otra el aumento del personal y de los recursos de la Agencia Tributaria que puedan verificar y constatar que no exista fraudes fiscal por parte de los contribuyentes.

El trabajo antes mencionado, hace un aporte significativo a esta investigación ya que, determina las causas por las cuales los contribuyentes cometen fraude fiscales, y una de las propuesta es la educación tributaria al contribuyente, la cual en esta investigación es indispensable guiar al contribuyente para que no cometan un delito como lo es la Elusión de Impuestos.

Sonia Martin Alba (2013) en Trabajo de grado para optar al título de Doctorado en Derecho Financiero y Tributario, presentado en la Universidad Pompeu Fabra , Barcelona España Titulado: *Gastos Contables Y Gastos Fiscales En el Impuesto Sobre Sociedades*, Investigación enfocada a la relación entre las normas contables y las normas fiscales y las diferencias que se producen entre resultado contable y resultado fiscal, estas relaciones y diferencias surgen en tanto el legislador fiscal ha aprovechado el resultado contable para determinar, mediante las oportunas correcciones establecidas en la ley, las diferencias se manifiestan tanto en los ingresos como en los gastos, el estudio se centro en un análisis minucioso y detallado de cada una de las partidas de gastos reguladas en el régimen general del Impuesto Sobre Sociedades.

Entre los resultados que obtuvo el investigador se encuentra la necesidad de que se fomente los gastos sociales de las empresas, por tal motivo sugiere que se elimine cualquier traba a la deducibilidad de estos gastos, tales como la formación al personal, también sugiere que se le dé un trato especial a las deducibilidad en beneficios sociales en forma de incentivos al empresario

Este antecedente guarda relación con este trabajo debido al estudio que se realiza ya que detalla el procedimiento que se utiliza en el Impuestos Sobre Sociedades para la deducibilidad

de las provisiones como gastos y por su iniciativa en fomentar un trato especial a las deducibilidades de las provisiones como gastos en el Impuesto

Andrea Marina Cueto (2013) en Trabajo de grado para optar al título de Máster Oficial en Sistema de la Información y Análisis Contable, Presentado en la Universidad de Oviedo En Asturias España, Titulado: ***La Incertidumbre Contable: Análisis de Provisiones y Contingencias***, Investigación Enfocada en el Estudio de las Provisiones y Contingencias desde el punto de vista de la contabilidad, realizando una comparación de las normas consideradas al igual que una explicación de los distintos tipos de provisiones que las entidades puedes presentar.

Entre los resultados que obtuvo el investigador estuvieron que la mayor parte de la empresas en estudio acuden a las provisiones, las cuales se registran en el Balance de Situación Financiera, registran distintos tipos de provisiones, tales como de retribuciones al personal, provisión para impuestos, por desmantelamiento, entre otras, además destacan claramente que los sectores que crean más provisiones son los sectores del petróleo y Energía. El Este trabajo se encuentra relacionado con esta investigación ya que ambos tienen como tema central por sus indagaciones sobre los tipos de Estimaciones que registran las empresas, y con qué frecuencia lo realizan.

Fuentes Ana, Liss Rosa (2013) En el Trabajo de Grado para optar al título de Especialista en Derecho Financiero, presentado en la Universidad Oriente, Venezuela Titulado: ***Análisis E Interpretación De La Norma Internacional De Contabilidad Nro. 8 (Nic 8): Políticas Contables, Cambios En Las Estimaciones Contables Y Errores Y Norma Internacional De Información Financiera Nro. 5 (Niif 5): Activos No Corrientes Mantenedos Para La Venta Y Operaciones Discontinuas***, Investigación enfocada a Analizar e interpretar la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 8 (NIC 8) Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, y la Norma Internacional de Información Financiera Nro. 5 (NIIF) Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuada, con la finalidad de Determinar que son NIC's y NIIF's, Identificar el campo de aplicación de las NIC's y NIIF's en Venezuela, Comentar el sistema contable actual en Venezuela, Precisar los aspectos

fundamentales de la NIC 8 y NIIF 5, Analizar la NIC 8. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, Analizar la NIIF 5. Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas. Entre los resultados que obtuvo el investigador El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.

Este trabajo da un aporte substancial al presente estudio, en virtud de que nos detalla la norma que rige el cambio de las Estimaciones Fiscales, la cual establece el tratamiento que se le debe dar a los cambio y como se deben reconocer, medir, presentar y revelar.

También se pueden citar sentencias que ayudaron a determinar que las provisiones son aceptadas como un gasto deducible, tales como son las sentencias:

Sobre este tema se pronuncia la Sala Política Administrativa del T.S.J. en sentencia publicada en el sitio Web de la entidad judicial como: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/00976-7812-2012-2011-1333.html>

Y la sentencia:

Caso de la Sentencia <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/02172-141100-9478.htm>

Las dos se encuentran al final como anexos.

2.2 Bases teóricas

Arias (2012) afirma que “Las bases teóricas implican un desarrollo amplio de los conceptos y proposiciones que conforman el punto de vista o enfoque adoptado, para sustentar

o explicar el problema planteado”. (p. 107). En base a lo citado el presente trabajo tomara en cuenta las siguientes referencias para añadir credibilidad y fundamentos de índole teórico:

Tributos

Para Villegas (2016), los tributos son entendidos como: ... “las prestaciones en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demandan el cumplimiento de sus fines” (p.85). De ahí, que son considerados como una de las fuentes de ingresos públicos que poseen los Estados adicional a otras actividades financieras relacionadas directamente con las ventajas naturales, tecnológicas o culturales que le son propias. En tal sentido, Villegas (2016), distingue entre los principales elementos caracterizadores de los tributos, la extinción de la obligación tributaria mediante erogaciones monetarias, considerando que actualmente las transacciones comerciales se realizan a través del dinero, el cual ha pasado a ser el medio utilizado por excelencia para efectuar intercambios comerciales.

Adicionalmente en Venezuela la norma consagra el derecho de carácter pecuniario del tributo en el artículo 317 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999) que establece “...*No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales*”. En este mandato, se garantiza el derecho a la integridad personal, vale decir, el derecho que tiene toda persona a que se respete en su conjunto, entendiéndose por ello su bienestar físico, psicológico y moral.

El impuesto sobre la renta

Es un impuesto que grava la utilidad de las personas, empresas, u otras entidades legales. El impuesto a la renta es la columna vertebral del sistema tributario porque liga el ahorro con la inversión, y tiene repercusiones sobre los incentivos en los mercados laborales y los emprendimientos. La primera Ley de Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, entró en vigencia en 1942 (Gaceta Oficial número 20.851 de fecha 17 de julio de 1942).⁷ Se caracterizaba por estar estructurada bajo la forma de impuesto cedular es decir, se determinaban las tarifas sobre la base de los distintos tipos de actividades económicas.

En la actualidad, el impuesto se rige por el Decreto N° 2.163 publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.210 del miércoles 30 de diciembre de 2015, bajo el nombre legal de "Ley de Reforma Parcial de Ley de Impuesto Sobre La Renta".

Deducciones fiscales

Se llaman deducciones a los gastos que la Ley autoriza a restar de la renta bruta. Estas deducciones se encuentran establecidas en el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Nociones del Derecho Tributario

En primer orden es preciso establecer la definición de esta rama del Derecho, en este sentido se debe aclarar que se suele utilizar como sinónimos los términos Derecho Tributario y Derecho Financiero, así se tiene que Ossorio (2006), en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, remite del Derecho Tributario al Derecho Financiero, y lo define de la siguiente manera:

Rama del Derecho Público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.

Villegas (2002), lo define como, “(...) el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos”.

De la definición citada, se desprende la necesidad de comprender lo que es tributo, Sáinz de Bujanda (citado en Villegas, 2002), señala que:

Se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados.

Caracterización Jurídica del Derecho Tributario

Actividad Tributaria como Actividad Jurídica. – El despliegue estatal al pretender ejercitar su facultad de imposición, crea relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares.

Estas relaciones jurídicas son plurales, ya que no sólo se refieren a la obligación de pago público, sino también a otra variada gama de facultades, deberes y obligaciones que exigen comportamientos diferentes, tanto en lo que hace al sujeto activo como a los supuestos deudores y otros terceros.

Desde el momento que entran en juego relaciones jurídicas, se hace indispensable la existencia de normas legales que las regulen.

Las acciones humanas que desarrollen actividad tributaria no pueden sustraerse a ser encauzadas por preceptos que son mandatos expresos del “deber ser”, o sea, por normas jurídicas.

De la actividad tributaria, en su integral desenvolvimiento se desprende que las facultades estatales y particulares no pueden tener existencia como facultades protegidas por el orden social vigente, sin normas jurídicas que las establezcan.

Normas Jurídicas Tributaria.- Villegas (2002) sintetiza las características básicas de las normas tributarias como sigue a continuación:

a) Tienen carácter obligatorio y no hay libertad de los administrados de acatarlas o no.

b) Dichas normas deciden que, en principio, y al producirse ciertos hechos o circunstancias (hechos impositivos), corresponde el pago de tributos y, quizá, también el cumplimiento de ciertos deberes auxiliares que deben cumplimentar los obligados pecuniariamente y ciertos terceros no deudores, pero forzados a acudir en ayuda del Estado.

c) En las democracias occidentales, la fuerza obligatoria de estas normas no depende de la justicia intrínseca de los tributos creados, sino de elementos extrínsecos relativos a la forma de generación de cada precepto (principio de legalidad o de reserva de ley). Las legislaciones actuales atenúan la rigidez del precepto, exigiendo el cumplimiento de

postulados de justicia, básicos en la tributación (equidad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, Igualdad).

d) La norma ordena el camino a seguir en la faz procedimental para que el tributo creado se transforme en tributo cobrado.

e) La norma tributaria posee coercibilidad. El fisco puede usar todos los medios legalmente permitidos para atacar a los no cumplidores. Esto puede implicar, incluso, el uso de la fuerza.

f) El conjunto de normas que impone obligaciones, derechos y deberes tributarios (tanto sustanciales como formales) en una cierta época y para un determinado país, integra, juntamente con el resto de normas vigentes, el orden jurídico vigente en ese país.

Pasivos estimados y provisiones

Los pasivos estimados nacen de la necesidad de prever otras obligaciones derivadas de los contratos, sobre las cuales no se tiene una información exacta y para no subestimar los gastos del período se calcula un valor aproximado mediante métodos de reconocido valor técnico, que sirven para contabilizar provisionalmente los gastos que tienen una relación de causalidad, proporcionalidad y necesario sobre los resultados económicos en la producción de la renta con el fin de llevar a los estados financieros el correspondiente gasto o costo, pero que deben ser ajustados al conocerse su verdadero valor, al finalizar el período contable. Contabilidad de pasivos con estándares internacionales para pymes (Ángel María Fierro Martínez)

Los pasivos se fundamentan en aspectos legales de carácter laboral, fiscal, contable y otras garantías sobre los contratos:

Son de carácter laboral: la provisión para prestaciones sociales por cada nómina mensual, pensiones de jubilación, aportes patronales en servicios de salud, pensión y seguridad social, aportes parafiscales, todos ellos derivadas del contrato de trabajo.

Son de carácter fiscal: la provisión para cartera por el riesgo que se corre al otorgar créditos, provisión para depreciaciones por el desgaste o deterioro de los bienes puestos al servicio del negocio, la provisión para impuestos por cada ejercicio contable de un mes o de un año.

Son de carácter contable: la provisión para inversiones, provisión para inventarios, el ajuste de las obligaciones en moneda extranjera que consiste en actualizar la deuda extranjera al tipo de cambio en el momento de cierre del período contable.

Son de garantías: ciertos gastos estimados que incurre para prestar la garantía por ventas de bienes y servicios, que no han sido ejecutados por falta de casos, pero que de todas maneras deben estimarse porque se identifican con un período contable.

Para costos y gastos: registra el valor de las apropiaciones mensuales efectuadas por el ente económico para atender obligaciones por concepto de costos y gastos, cuyo monto exacto se desconoce pero que para efectos contables y financieros debe causarse oportunamente, de acuerdo con estimativos realizados.

Se ha introducido el término de provisión en el estudio de los pasivos como un estimativo, para determinar todas las obligaciones las cuales se han incurrido por el desarrollo de las operaciones, y que todavía no se conoce con certeza su valor como acontece con los costos y gastos de operación.

Dichos pasivos son objeto de contabilización, por haberse consumido unos bienes, recibido un servicio, y no haberse recibido la factura o documento de valor cierto, tales como: comisiones, fletes y acarreos y servicios públicos.

La importancia de estos pasivos estimados, es la de contribuir con la razonabilidad del Estado de resultados al tener en cuenta los gastos propios de un período contable, dándole calidad y oportunidad a la información.

Obligaciones laborales: registra el valor de las apropiaciones efectuadas por el ente económico de las obligaciones que se generan en la relación laboral, sean éstas legales, convencionales o internas que tienen una exigibilidad a corto plazo o que en ocasiones requiere de un pago inmediato, efectuadas con base en las liquidaciones de nómina y en un porcentaje adecuado sobre los salarios causados.

Obligaciones fiscales: registra las deudas estimadas del ente económico para atender el pago de las obligaciones fiscales y que mensualmente se contabilizan con cargo a ganancias y pérdidas, tales como: impuesto de renta y complementarios, industria y comercio, e impuesto de vehículos.

Para las obligaciones fiscales, quedo claro que los pasivos estimados se hacen con base en la cuota fija de impuestos planeada por la empresa durante el año, llevando el valor como un gasto de impuesto sobre la renta y complementarios contra la cuenta de provisiones, hasta tanto se conozca con exactitud el impuesto de renta y complementarios al momento de hacer la liquidación privada, mediante la conciliación de todos los presupuestos tributarios.

Consolidación de pasivos estimados

Todos los pasivos estimados en calidad de provisiones son susceptibles de ajustes, los cuales son importantes para el contador, elaborar el proceso de consolidación, debido a que no se debe mantener estimativos sobre gastos por tiempos indefinidos, porque siempre existe una fecha en que se hacen reales al concluir un período, utilizando como base, informaciones ciertas.

Las normas comerciales permiten registrar todos los gastos que tengan una relación de causalidad con la actividad que desarrolla la empresa; siempre que el gasto tenga proporcionalidad, causalidad con la renta que se produce, y que sea necesario y lícito, para que sea aceptado, tanto en lo contable como en lo fiscal.

Esto no implica que la contabilidad deba abstenerse de aplicar criterios propios a la naturaleza de la actividad, como por ejemplo, solicitar una depreciación mayor al valor de la línea recta, una mayor pérdida en las cuentas por cobrar, las cuales deben ser motivo de conciliación entre lo contable y lo fiscal en el momento de elaborar la Declaración de Renta y Complementarios.

La razón de que el estado de ganancias y pérdidas contable no sea igual al fiscal, es precisamente por diferencias en los criterios contables.

Las normas fiscales excluyen ciertos gastos como política fiscal, en detrimento del estado de Ganancias y Pérdidas contable, por cuanto no acepta un mayor valor en los gastos porque deprime los ingresos del gobierno.

Para subsanar esta diferencia de conceptos contables y fiscales, tanto de activos como pasivos, se deben conciliar los dos estados, tomando el de Ganancias y Pérdidas contable en todo su contexto natural, por su validez ante los socios y ante terceros, substrayéndole los gastos particulares para conformar el estado de Ganancias y Pérdidas fiscal, base para la elaboración de la declaración de renta

Provisiones

Desde el punto de vista contable y según el nuevo Plan General Contable (PGC), toda provisión debe responder a una obligación actual derivada de un suceso pasado, cuya cancelación sea probable que origine una salida de recursos y su importe pueda medirse con facilidad. Por tanto, tendrán la consideración de provisión los elementos de pasivo, indeterminados respecto a su importe y fecha en la que se cancelarán. Añadir, además, que dichas provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal o contractual o por una obligación implícita o tácita.

Las provisiones obedecen al principio de prudencia valorativa. Se contabilizarán únicamente los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio, mientras que los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior se contabilizarán en cuanto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen.

Frente a este concepto de provisión proporcionado por la normativa contable, la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades establece un carácter más restrictivo, dado el hecho de que una provisión contabilizada puede no ser gasto deducible fiscalmente. Si bien, mientras que una provisión no esté contabilizada, nunca podrá ser gasto deducible desde un punto de vista fiscal.

Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

Por tanto, las provisiones constituirán elementos del pasivo, y formarán parte del mismo, cuando cumplan los requisitos exigidos en su definición y satisfagan los criterios de reconocimiento.

Hay hechos económicos ciertos y exactamente cuantificables que, reuniendo los necesarios criterios de reconocimiento y valoración exigidos a los elementos de las cuentas anuales, de forma indudable, deben registrarse en las cuentas anuales. Pero hay otros hechos que presentan cierto grado de incertidumbre en su cuantía o fecha de vencimiento o, incluso, en su posibilidad de presentación.

Las circunstancias anteriores se van a presentar en algunos elementos de pasivo, respecto de los cuales habrá que establecer supuestos y realizar estimaciones para que figuren en el balance o, al menos, información de ellos en la memoria, sin lo cual las cuentas anuales no expresarían la imagen fiel. Se podrían, además, incumplir algunos principios contables.

Estos hechos económicos que, cumpliendo la definición y criterios de reconocimiento contable, dan lugar a elementos de pasivo, pero que sean indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán, constituyen las provisiones.

Si la obligación surgida a raíz de sucesos pasados no es probable, sino solamente posible, y depende de la ocurrencia o no de algún evento incierto en el futuro, o que no se ha reconocido contablemente porque no es probable que haya que desprenderse de recursos para extinguirla, o bien que su importe no puede ser valorado con fiabilidad, estaremos en el caso de las contingencias.

Las provisiones figurarán siempre en el balance y las contingencias nunca, aunque en algunos casos habrá que informar de ellas en la memoria. Tapia I, Carmen K (2015)

Contabilidad financiera a largo plazo. 2da. Edición: Provisiones, Contingencias y Compromisos.

Fraude fiscal

Es la actividad ilícita en la que incurren personas o empresas cuando ocultan bienes o ingresos a las autoridades tributarias, o sobrevaloran los conceptos deducibles, con el fin de pagar menos impuestos de los que legalmente les corresponden. Cuando supera una cierta cuantía, se considera delito fiscal, pudiéndose sancionar con penas privativas de libertad, mientras que los fraudes de menor cuantía se tramitan como infracción administrativa, sancionándose con multas.

Ilícito tributario

Son los actos y acciones que van contra o atentan contra las normas tributarias. (Art. 80 C.O.T.)

Clasificación de los ilícitos tributarios:

Ilícitos formales, Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas, Ilícitos materiales, Ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad

Ilícitos Formales (Art.99): El incumplimiento de deberes formales, pasa a constituir los ilícitos formales, los cuales pueden ser:

Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas; Ilícitos formales relacionados con la inscripción del contribuyente ante la administración tributaria que acarrea multa de 25 U.T hasta un máximo de 200 U.T (Art. 100).

Emitir o exigir comprobantes; (facturas) Ilícito referente a la obligación de emitir y exigir comprobante que acarrea multa de hasta 200 U.T además de clausura de 1 a 5 días continuos (Art. 101).

Llevar libros o registros contables o especiales; Ilícitos formales referentes a la obligación de llevar la contabilidad del contribuyente, multa de 50 U.T hasta un máximo de 250 U.T y la clausura del establecimiento, por un plazo máximo de 3 días continuos (Art. 102).

Presentar declaraciones y comunicaciones; Ilícitos referentes con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, son ilícitos formales con multa hasta 50 U.T pudiendo aplicarse una multa de 1000 U.T a 2000 U.T en los casos de declaraciones de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal (Art. 103).

Permitir el control de la administración tributaria; Ilícito formales relacionados con el control de la administración tributaria, multa de hasta 500 U.T y revocatoria de la respectiva autorización según el caso (Art. 104).

Informar y comparecer ante la administración tributaria; Ilícito referente con la obligación de informar y comparecer ante la administración tributaria, con multa máxima de 200 U.T (Art. 105). Serán sancionados con multa de 200 U.T. a 500 U.T. los funcionarios de la Administración Tributaria que revelen información de carácter reservado o hagan uso indebido de la misma. Asimismo, serán sancionados con multas de 500 U.T. a 2000 U.T., los funcionarios de la Administración Tributaria, los contribuyentes o responsables, las autoridades judiciales y cualquier otra persona que directa o indirectamente revelen, divulguen o hagan uso personal o indebido de la información proporcionada por terceros independientes que afecten o puedan afectar su posición competitiva en materia de precios de transferencia, sin perjuicio de la responsabilidad disciplinaria, administrativa, civil o penal en que incurran.

Acatar las órdenes de la administración tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales; Ilícito referente al deber de acatar órdenes de la administración tributaria, de no ser así será sancionado con multa de 200 a 500 U.T (Art. 106).

Se considera como desacato a las órdenes de la Administración Tributaria: 1. La reapertura de un establecimiento, con violación de una clausura impuesta; 2. La destrucción

o alteración de los sellos, precintos o cerraduras puestos por la Administración Tributaria; 3. La utilización, sustracción, ocultación o enajenación de bienes o documentos que queden retenidos en poder del presente infractor, en caso que se hayan adoptado medidas cautelares. Quien incurra en alguno de los ilícitos señalados podrá ser sancionado con multa de 200 a quinientas UT.

Cualquier otro deber contenido en este código, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes; El incumplimiento de cualquier otro deber del contribuyente o su representante que conste en el código, establecido en las leyes y demás normas de carácter tributario, será penado con multa de diez a cincuenta unidades tributarias (Art. 107)

2.3 Bases Legales

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta oficial No. 36.860 del 30 de diciembre de 1999

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Del Código Orgánico Tributario con fecha del 18 de Noviembre del 2014 en gaceta oficial ley número Fecha 6.152 Extraordinario.

Artículo 13. La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta con fecha del 30 de diciembre del 2015 en la gaceta oficial N1° 6.210 Extraordinario

Artículo 32. Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 3, 11 y 20 y en los Parágrafos Duodécimo y Decimotercero del artículo 27 de esta Ley, las

deducciones autorizadas en este Capítulo deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable, cuando correspondan a ingresos disponibles para la oportunidad en que la operación se realice.

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

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

- 1.- Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio.
- 2.- Los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta.
- 3.- Los tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, con excepción de los tributos autorizados por esta Ley. En los casos de los impuestos al consumo y cuando conforme a las leyes respectivas el contribuyente no lo pueda trasladar como impuesto ni tampoco le sea reembolsable, será imputable por el contribuyente como elemento del costo del bien o del servicio.
- 4.- Las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo, determinadas conforme a la ley o a contratos de trabajo.
- 5.- Una cantidad razonable para atender la depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta, siempre que dichos bienes estén situados en el país y tal deducción no se haya imputado al costo. Para el cálculo de la depreciación podrán agruparse bienes afines de una misma duración probable. El Reglamento podía fijar, mediante tablas, las bases para determinar las alícuotas de depreciación o amortización aplicables.

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.

7.- Los gastos de traslado de nuevos empleados, incluidos los del cónyuge e hijos menores, desde el último puerto de embarque hasta la República Bolivariana de Venezuela, y los de regreso, salvo cuando sean transferidos a una empresa matriz, filial o conexas.

8.- Las pérdidas por deudas incobrables cuando reúnan las condiciones siguientes:

a.- Que las deudas provengan de operaciones propias del negocio.

b.- Que su monto se haya tomado en cuenta para computar la renta bruta declarada, salvo en los casos de pérdidas de capitales dados en préstamo por instituciones de crédito, o de pérdidas provenientes de préstamos concedidos por las empresas a sus trabajadores.

c.- Que se hayan descargado en el año gravable, en razón de insolvencia del deudor y de sus fiadores o porque su monto no justifique los gastos de cobranza.

9.- Las reservas que la ley impone hacer a las empresas de seguros y de capitalización.

10.- El costo de las construcciones que deban hacer los contribuyentes en acatamiento de la Ley Orgánica del Trabajo o de disposiciones sanitarias.

11.- Los gastos de administración y conservación realmente pagados de los inmuebles dados en arrendamiento, siempre que el contribuyente suministre en su declaración de rentas los datos requeridos para fines de control fiscal.

12.- Los cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta.

13.- Los gastos de transporte, causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del contribuyente pagador, con el objeto de producir la renta.

14.- Las comisiones a intermediarios en la enajenación de bienes inmuebles.

15.- Los derechos de exhibición y similares para el cine y la televisión.

16.- Las regalías y demás inversiones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.

17.- Los gastos de reparaciones ordinarias de bienes destinados a la producción de la renta.

18.- Las primas de seguros que cubran los riesgos a que están expuestos los bienes y personas distintas del contribuyente, considerado individualmente, empleados en la producción de la renta y demás riesgos que corra el negocio en razón de esos bienes, o por la acción u omisión de esas personas, tales como los incendios y riesgos conexos, los de responsabilidad civil, los relativos al personal con ocasión del trabajo y los que amparen a dicho personal conforme a contratos colectivos de trabajo.

19.- Los gastos de publicidad y propaganda causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador.

20.- Los gastos de investigación y desarrollo efectivamente pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador.

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

22.- Todos los demás gastos causados o pagados, según el caso, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir la renta.

Parágrafo Primero: No se admite la deducción de remuneraciones por servicios personales prestados por el contribuyente, su cónyuge o sus descendientes menores. A esto efecto también se consideran como contribuyentes los comuneros, los socios de las sociedades en nombre colectivo, los comanditantes de las sociedades en comandita simple y a los socios de sociedades civiles e irregulares o de hecho. Tampoco se admite la deducción de remuneraciones asignadas a los gerentes o administradores de las mencionadas sociedades o comunidades, cuando ellos tengan participación en las utilidades o pérdidas liquidadas de la empresa.

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

Parágrafo Tercero: La Administración Tributaria podrá reducir las deducciones por sueldos y otras remuneraciones análogas, si el monto de éstas comparadas con las que normalmente pagan empresas similares, pudiera presumirse que se trata de un reparto de dividendos. Igual facultad tendrá la Administración Tributaria

cuando se violen las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley Orgánica del Trabajo en cuyo caso podrá rechazar las erogaciones por salarios y otros conceptos relacionados con el excedente del porcentaje allí establecido para la nómina de personal extranjero.

Parágrafo Cuarto: Los gastos de administración realmente pagados por los inmuebles dados en arrendamiento, no podrán exceder del diez por ciento (10%) de los ingresos brutos percibidos en razón de tales arrendamientos.

Parágrafo Quinto: No serán deducibles los tributos establecidos en la presente Ley, ni las inversiones capitalizables conforme a las disposiciones del artículo 27 de la Ley Orgánica del Trabajo.

Parágrafo Sexto: Sólo serán deducibles los gastos de transporte de las mercancías exportadas hasta el puerto extranjero de destino, cuando para computar el ingreso bruto del contribuyente, se tome como precio de la mercancía exportada, el que rija en dicho puerto extranjero de destino.

Parágrafo Séptimo: En los casos de exportación de bienes manufacturados en el país, o de prestación de servicios en el exterior, de fuente venezolana, se admitirá la deducción de los gastos normales y necesarios hechos en el exterior, relacionados y aplicables a las referidas exportaciones o actividades, tales como los gastos de viajes, de propaganda, de oficina, de exposiciones y ferias, incluidos los de transporte de los bienes a exhibirse en estos últimos eventos, siempre y cuando el contribuyente disponga en la República Bolivariana de Venezuela de los comprobantes correspondientes que respalden su derecho a la deducción.

Parágrafo Octavo: Las deducciones autorizadas en los numerales 1 y 14 de este artículo, pagadas a cualquier beneficiario, así como las autorizadas en los numerales 2, 13, 15, 16 y 18 pagadas a beneficiarios no domiciliados ni residentes en el país, será objeto de retención de impuesto, de acuerdo con las normas que al respecto se establecen en esta Ley y en sus disposiciones Reglamentarias.

Parágrafo Noveno: Sólo serán deducibles las provisiones para depreciación de los inmuebles invertidos como activos permanentes en la producción de la renta, o dados en arrendamiento a trabajadores de la empresa.

Parágrafo Décimo: Los egresos por concepto de depreciación y gastos en avionetas, aviones, helicópteros y demás naves o aeronaves similares, solo serán admisibles como deducción o imputables al costo hasta un cincuenta por ciento (50%), cuando el uso de tales bienes no constituya el objeto principal de los negocios del contribuyente y sin perjuicio de la exigencia de que tales egresos deben ser normales, necesarios y hechos en el país.

Parágrafo Undécimo: En los casos de regalías y demás participaciones análogas, pagadas a beneficiarios domiciliados o con establecimiento permanente o base fija

en el país, sólo podrán deducirse los gastos de administración realmente pagados, hasta un cinco por ciento (5%) de los ingresos percibidos y una cantidad razonable para amortizar su costo de obtención.

Parágrafo Duodécimo: También se podrán deducir de la renta bruta las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social del contribuyente, y las donaciones efectuadas a favor de la Nación, los estados, los municipios y los institutos autónomos.

Las liberalidades deberán perseguir objetivos benéficos, asistenciales, religiosos, culturales, docentes, artísticos, científicos, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicos, deportivos o de mejoramiento de los trabajadores urbanos o rurales, bien sean, gastos directos del contribuyente o contribuciones de este hechas a favor de instituciones o asociaciones que no persigan fines de lucro y las destinen al cumplimiento de los fines señalados.

La deducción prevista en este parágrafo procederá sólo en los casos en que el beneficiario esté domiciliado en el país.

Parágrafo Decimotercero: La deducción de las liberalidades y donaciones autorizadas en el parágrafo anterior, no excederá de los porcentajes que seguidamente se establecen de la renta neta, calculada antes de haberlas deducido:

a.- Diez por ciento (10%), cuando la renta neta del contribuyente no exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) y ocho por ciento (8%), por la porción de renta neta que exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.).

b.- Uno por ciento (1%) de la renta neta, en todos aquellos casos en que el contribuyente se dedique a realizar alguna de las actividades económicas previstas en el literal d del artículo 7 de esta Ley.

Parágrafo Decimocuarto: No se admitirá la deducción ni la imputación al costo de los egresos por concepto de asistencia técnica o servicios tecnológicos pagados a favor de empresas del exterior, cuando tales servicios se presten o puedan prestarse en el país para el momento de su causación. A estos fines, el contribuyente, deberá presentar ante la Administración Tributaria, los documentos y demás recaudos que demuestren las gestiones realizadas para lograr la contratación de tales servicios en el país.

Parágrafo Decimoquinto: No se admitirán las deducciones previstas en los parágrafos, duodécimo y decimotercero de este artículo, en aquellos casos en que el contribuyente haya sufrido pérdidas en el ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que efectuó la liberalidad o donación.

Parágrafo Decimosexto: Para obtener el enriquecimiento neto de fuente extranjera, sólo se admitirán los gastos incurridos en el extranjero cuando sean normales y

necesarios para la operación del contribuyente que tribute sus rentas mundiales, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en la República Bolivariana de Venezuela la misma actividad o una semejante. Estos gastos se comprobarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, al menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos.

Parágrafo Decimoséptimo: Para determinar el enriquecimiento neto del establecimiento permanente o base fija, se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente o base fija, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, ya sea que se efectuasen en el país o en el extranjero. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, filiales, subsidiarias, casa matriz o empresas vinculadas en general, a título de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos o a título de comisión, por servicios prestados o por gestiones hechas, con excepción de los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos. En materia de intereses se aplicará lo dispuesto en el Capítulo III del Título VII de esta Ley.

Parágrafo Decimooctavo: El Reglamento de esta Ley establecerá los controles necesarios para asegurar que las deducciones autorizadas en este artículo, sean efectivamente justificadas y respondan a gastos realizados.

Norma Internacional de Contabilidad 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.

2.4 Definición de Términos

Actuación Fiscal: es la que requiere seguir unos cauces formales, estrictos, que constituyen la garantía de los ciudadanos en el doble sentido de que la actuación es conforme con el

ordenamiento jurídico.

Administración Tributaria: Ente del Estado que tiene la facultad para recaudar los tributos, fondos, intereses, sanciones, fiscalización y el cumplimiento de las Leyes tributarias para adoptar normas administrativas conformes a lo establecido en el Código Orgánico Tributario.

Análisis: Examen detallado de una cosa para conocer sus características o cualidades, o su estado, y extraer conclusiones, que se realiza separando o considerando por separado las partes que la constituyen.

Artículo: Cada una de las disposiciones numeradas de una ley, tratados u otras reglamentaciones.

Conciencia Tributaria: voluntad del ciudadano de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Contribuyente: es toda persona física o jurídica que realiza una actividad económica o laboral que genera el pago de un impuesto y que asume una serie de deberes formales de acuerdo al Código Tributario y a las normas y resoluciones de la autoridad tributaria.

Cultura Tributaria: Es el desarrollo de la conciencia tributaria, en función de la necesidad de contribuir con el país de manera monetaria a través de los tributos para lograr el cumplimiento de los objetivos establecidos.

Deberes Formales: Obligaciones impuestas por el Código Orgánico Tributario o por otras normas tributarias a los contribuyentes, responsables o determinados terceros.

Deducciones Fiscales: Una deducción es una excepción en el marco fiscal para incentivar determinadas actividades mediante la desgravación adicional de unos gastos que ya han sido contabilizados en la cuenta de resultados.

Delito fiscal: es aquel delito consistente en defraudar a la Hacienda Pública por un importe superior al fijado por la Ley. Se entiende que defrauda quien omite ingresos tributarios y deja de ingresar la cuota correspondiente.

Estimaciones Fiscales: Obligaciones expresas o tácitas, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, que, en la fecha de cierre del ejercicio fiscal, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Evasión Fiscal: es una actividad ilícita y habitualmente está contemplada como delito o como infracción administrativa en la mayoría de los ordenamientos, que consiste en ocultar bienes o ingresos con el fin de pagar menos impuestos.

Impacto: Impresión, estremecimiento o efecto intenso producido en una o varias personas por una acción o suceso.

Información Tributaria: Cúmulo de datos significativos que conllevan a lograr objetivos tales como ilustrar a los contribuyentes sobre el cumplimiento de normativas legales establecidas, instruir respecto al uso y llenado de Formularios, así como también orientar sobre los procedimientos a seguir para el cumplimiento de sus obligaciones.

Leyes: es un precepto dictado por una autoridad competente. Este texto exige o prohíbe algo en consonancia con la justicia y para el bien de la sociedad en su conjunto.

Recaudación: ingreso generado por la cobranza de dinero o bienes por parte de un agente económico o alguna institución fiscal.

Renta Neta Fiscal: Saldo neto que resulta de deducir a los ingresos de un sujeto, sus costos y deducciones permitidas por la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT): Órgano de ejecución de la administración tributaria nacional. Es un servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional, técnica y financiera adscrito al Ministerio del Poder Popular para la Planificación y finanzas al cual corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributaria fijadas por el Ejecutivo Nacional.

Sistema Tributario: Es aquel que está formado y constituido por el conjunto de tributos que estén vigentes en un país determinado y por supuesto, en una época establecida. Esto explica que cada proceso tributario es distinto a otro, ya que cada uno de ellos está integrado y formado por los variados impuestos que cada país adopte según sea su manufacturación o producción, formas, tradiciones, y naturaleza geográfica de los mismos.

2.5 Sistema de variables

El sistema de Variables está conformado por las variables establecidas en los objetivos específicos de la investigación a este respecto afirma Arias (2012) plantea que un sistema de variables es: “El conjunto de características cambiantes que se relacionan según su dependencia o función en una investigación” (p. 109)

Rodríguez F. (2012) que el sistema de variables está conformado por “aquellos datos o elementos susceptibles a cambios y por ende pueden ser medidas” (p.1). Se sustenta en los objetivos específicos fijados en la investigación y sitúa las variables desde su etapa conceptual a la etapa empírica

Sabino (2012) establece: “entendemos por variable cualquier característica o cualidad de la realidad que es susceptible de asumir diferentes valores, es decir, que puede variar, aunque para un objeto determinado que se considere puede tener un valor fijo”.

Al realizar la operacionalización de las variables, estas deben ser compatibles con los objetivos de la investigación, así como responder al enfoque empleado de acuerdo al tipo de investigación que se realiza.

Según Kroes, F. (2012).

Operacionalización es el proceso de llevar una variable desde un nivel abstracto a un plano más concreto, su función básica es precisar al máximo el significado que se le otorga a una variable en un determinado estudio, también debemos entender el proceso como una forma de explicar cómo se miden las variables que se han seleccionado.(p. 11):

Una vez conocido el objetivo de la investigación, y planteados los objetivos, se procedió a la descripción y operacionalización de las variables, actividad que identifica primeramente las variables en estudio o a medida en que se han planteado los objetivos de la investigación, las define operacionalmente, es decir que la conceptualiza, dando a conocer el significado que para esta investigación tendrá el ente de estudio.

Pérez J (2013) sostiene: "Operacionalizar las variables representan la incorporación de estos a una tabla, con la finalidad de puntualizar lo más importantes de modo de describir los elementos que componen la definición". (p.129)

Se puede afirmar, que la operacionalización es el conjunto de procedimientos y operaciones necesarias para identificar y agrupar un concepto en términos medibles, observables o manipulables señalando sus aspectos o dimensiones sus indicadores e índice.

Cuadro 1. Operacionalización de Variables

Objetivo: Analizar críticamente el impacto de la eliminación del párrafo único del artículo 32 de la ley de impuesto sobre la renta derogada en la LISLR vigente.

Objetivos Específicos	Variable	Conceptualización	Dimensión	Indicador	Herramientas
<ul style="list-style-type: none"> Verificar si la provisión de Pasivos Laborales es aceptada como deducibles en la ley del Impuesto Sobre la Renta 	Provisiones	Obligaciones expresas o tácitas, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, que, en la fecha de cierre del ejercicio fiscal, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán	Jurídica	Conocimiento Procedimiento Aceptación	Estatutos legales venezolanos vigentes. Observación
<ul style="list-style-type: none"> Examinar el tratamiento que se le debe dar a las Provisiones para deducirlas de la renta neta fiscal en el proceso de la declaración del Impuesto Sobre la Renta. 	Renta Neta Fiscal	Saldo neto que resulta de deducir a los ingresos de un sujeto, sus costos y deducciones permitidas por la Ley de Impuesto Sobre La Renta.	Financiera	Procedimiento contable Declaración	LISLR derogada LISLR vigente Observación
<ul style="list-style-type: none"> Estudiar los Efectos de la eliminación del párrafo único de l artículo 32 en la modificación de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente 	Efectos	Impresión, estremecimiento o Impacto intenso producido en una o varias personas por una acción o suceso	Financiera	Procedimientos Estados Financieros Capacidad contributiva	LISLR derogada LISLR vigente Observación

Fuente: Sánchez, B. (2017)

CAPITULO III

MARCO METODOLOGICO

El marco metodológico en todo proceso de investigación, Según señala Balestrini (2006), en el contexto del marco metodológico “se presentan el conjunto de métodos, técnicas y protocolos instrumentales que permiten obtener la información requerida en el marco de la investigación propuesta” (p.114). El marco metodológico se rige por un procedimiento seguido por una serie de pasos para alcanzar de una manera rápida y eficaz, los objetivos que el investigador plantea en su problemática. Por esto el investigador indaga que el marco metodológico a través de los resultados obtenidos por medio de un diseño de investigación.

En el presente capítulo se describe la metodología utilizada para el análisis Crítico del Impacto De la Eliminación del parágrafo único del Artículo 32 de La Ley de Impuesto Sobre la Renta Derogada en la ley vigente.

3.1 Tipo y Diseño de la Investigación

3.1.1 Tipo de la Investigación

El tipo de investigación representa al conjunto de estrategias a emplear para el desarrollo del estudio, indicando de manera estructurada y funcional las etapas de dicho proceso.

La investigación se apoyo en un estudio documental porque de acuerdo a lo expresado por Según el autor (Fidias G. Arias (2012), define: la investigación documental es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas,

audiovisuales o electrónicas. Como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos. (pag.27)

De manera general se entiende a la investigación como la actividad realizada para descubrir un conocimiento o solucionar un problema, de esta manera, la investigación documental espera cumplir estos propósitos a través de la revisión, análisis y comentarios críticos que se generen de la revisión de los documentos seleccionados.

Para obtener la información con la que se apoya el investigador se debe recurrir a diversas fuentes como son libros de texto, tesis, enciclopedias, diccionarios especializados, publicaciones periódicas, leyes, sentencias, códigos, entre otros. Es conveniente aclarar que la mayoría considera como documento a lo que se encuentra escrito, sin embargo, en un sentido amplio, un documento es algo que representa ideas o hechos, por tanto, existen documentos no escritos como son pinturas, diseños, películas, etcétera. Es necesario hacer una lectura ordenada y análisis de la información recopilada para responder a las interrogantes y objetivos planteados inicialmente. La formalidad del trabajo requiere mostrar la postura del tesista ante la revisión de las diversas teorías y fuentes, redactando comentarios críticos en el desarrollo de cada capítulo. Lo anterior significa que no basta con reunir una gran cantidad de información acerca de un tema.

De esta forma, se asume que la investigación documental se utilizó con la finalidad de conocer y explorar todo el conjunto de fuentes que puedan ser de utilidad y todo material escrito que se relacione con el tema, con la finalidad de establecer todos aquellos conceptos teoría y concepciones que permitieron documentar la investigación.

Según el Manual de normas de Trabajo final de grado de la Universidad José Antonio Páez (2014) la Investigación Documental aborda problemas desde un nivel teórico con el propósito de analizar los diversos fenómenos de la realidad (históricos, psicológicos, sociológicos, pedagógicos, y otros) a través de la indagación sistemática, exhaustiva y rigurosa de material documental para extraer los datos a analizar. Es el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar en conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos,

audiovisuales y/o electrónicos. Pueden ser cualitativas o cuantitativas, la cual en el presente proyecto de tesis, se trata de una investigación cualitativa.

3.1.2 Diseño de la Investigación

El diseño de investigación constituye el plan general del investigador para obtener respuestas a sus interrogantes o comprobar la hipótesis de investigación. El diseño de investigación desglosa las estrategias básicas que el investigador adopta para generar información exacta e interpretable. Los diseños son estrategias con las que intentamos obtener respuestas a preguntas como: Contar, medir y describir.

En cuanto al diseño de la investigación, según López de Bozic, E. (2011), indica

El diseño, de acuerdo a la acepción lingüística común del término, es trazar, bosquejo, esbozo de algo. Generalmente lo relacionamos con el arte y la construcción. Concebir una investigación requiere de creatividad e innovación, la cual se produce al darse condiciones tales como la curiosidad, la motivación, la necesidad que sintamos, entre otros. (p. 128).

Según el autor el diseño de la investigación hace referencia a las ideas preconcebidas materializadas en la investigación, pues esta no puede concebirse como algo rígido, sino que va a depender de donde vaya orientado el estudio, es por ello que Hernández, Collado, Baptista (2013) se refiere al diseño como

El término diseño adquiere otro significado distinto al que posee dentro del enfoque cuantitativo, particularmente porque las investigaciones cualitativas no se planean con detalle y están sujetas a las circunstancias de cada ambiente o escenario en particular. En el enfoque cualitativo, el diseño se refiere al “abordaje” general que habremos de utilizar en el proceso de investigación. (p. 686).

En cuanto al diseño de la investigación es del tipo documental ya que como indica, el manual de trabajos de grado de Especializaciones y Maestría UPEL (2014) “Se entiende por Investigación Documental, el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos”. (p. 20). La investigación documental, conceptualizada por Ramírez, (2013), como:

Una variante de la investigación científica cuyo objetivo fundamental es el

análisis de los diferentes fenómenos (de origen histórico, psicológicos, sociológicos, etc.) de la realidad a través de la indagación exhaustiva, sistemática y rigurosa, utilizando técnicas muy precisas de la documentación existente, que directa e indirectamente, aporta la información atinente al fenómeno que estudiamos” (p.55).

En tal sentido, el estudio se enmarca dentro de los pasos establecidos por Quintana (2013) que señala: “Los documentos fuente pueden ser de naturaleza diversa: personales, institucionales o grupales, formales o informales”. Y a su vez indica que:

El análisis documental se desarrolla en cinco acciones, a saber: (a) rastrear e inventariar los documentos existentes y disponibles; (b) clasificar los documentos identificados; (c) seleccionar los documentos más pertinentes para los propósitos de la investigación; (d) leer en profundidad el contenido de los documentos seleccionados, para extraer elementos de análisis y consignarlos en memos o notas marginales que registren los patrones, tendencias, convergencias y contradicciones que se vayan descubriendo; (e) leer en forma cruzada y comparativa los documentos en cuestión, ya no sobre la totalidad del contenido de cada uno, sino sobre los hallazgos previamente realizados, a fin de construir una síntesis comprensiva total, sobre la realidad humana analizada.

De tal manera que los resultados que se obtengan del estudio, se comportarán directamente ligados a los intereses que se proponen en los objetivos de la investigación, y las conclusiones se establecerán desde el punto de vista que impere del análisis que determine la investigadora, permitiendo de esta forma ampliar los conocimientos del tema.

Es decir que la investigación busca analizar un problema, utilizando todos los medios bibliográficos y electrónicos posibles, para poder indagar acerca de la epistemología el mismo, Constitución Nacional, Código Orgánico Tributario ,leyes y decisiones jurisprudenciales, referencias electrónicas y literatura variada relacionada con el tema a estudiar.

Por otra parte, la investigación tiene un diseño Hermenéutico crítico, ya que va directamente dirigida a la interpretación del Autor, y a la realización de un análisis crítico, la Hermenéutica viene del vocablo griego *hermeneia* que significa el acto de la interpretación. Desde sus orígenes, la hermenéutica se transformó en la base de la intelectualidad cristiana; ya que a partir de ésta, se realizaron y se realizan en gran medida el análisis de textos bíblicos. Pueden distinguirse originariamente dos escuelas hermenéuticas, la primera de ellas es la Escuela de Alejandría con un fuerte carácter especulativo filosófico; y, la segunda, corresponde a la Escuela de Antioquia caracterizada por el énfasis gramatical contextual

utilizado en sus análisis. La distinción entre ambas está determinada por la mayor o menor acentuación a depositada en la literalidad de los textos bíblicos

En este sentido, la hermenéutica, o más bien, quien la utilice deberá procurar comprender los textos a partir del ejercicio interpretativo intencional y contextual. Dicho proceso supone desarrollar la inteligibilidad del discurso contenido en el texto; en gran medida se trata de traspasar las fronteras contenidas en la "física de la palabra" para lograr la captación del sentido de éstas en tanto plasmadas en un papel

3.2 Unidades de Estudio

Al respecto, Merino, J. (2013), describe la unidad de estudio como el objeto o entidad real de diferente naturaleza que posee las variables en su dimensión básica y que permite su observación por medio de técnicas e instrumentos. Asimismo, refiere que se puede identificar al objeto básico como unidad de estudio, donde se hará la revisión de fuentes documentales.

Para este tipo de investigación se requiere trabajar con documentos emitidos o elaborados por terceras personas, es por ello que se debe tener en consideración todas aquellas que provengan de fuentes confiables y que, por lo tanto generen resultados investigativos satisfactorios, por lo que se debe estudiar en profundidad cada información para descubrir incoherencias o contradicciones, utilizar a la vez varias fuentes distintas, cotejándolas cuidadosamente. El diseño utilizado en la presente investigación, se orientó a la selección de fuentes de información documentales para el manejo del conocimiento técnico jurídico que permitió desarrollar las unidades de estudio del presente trabajo de investigación y así completar con los objetivos presentados.

Según, Arias, F. (2012), las unidades de estudio son aquellas que:

Permiten definir los límites del caso para diferenciarlos de su contexto y orienten la elaboración de los resultados estableciendo los límites de la argumentación. Es decir, la unidad de estudio refiere al espacio y el tiempo en los cuales se retendrá la recurrencia de los elementos de investigación. (p. 35)

De este modo, quien escribe señala, que las unidades de estudio de la presente investigación, se basan en fuentes bibliográficas de expertos en materia de Estimaciones Fiscales, leyes y reglamentos, información obtenida en internet, que permiten profundizar y ampliar el tema, proporcionando una visión clara de lo estudiado; basándose también, en

talleres y cursos, realizados a fin de obtener la información requerida para el cumplimiento de los objetivos de la investigación.

Siguiendo este orden de ideas, Arias (2012), reseña, que “las fuentes documentales aportan datos secundarios, éstas a su vez se clasifican en fuentes documentales primarias: obras originales; y fuentes documentales secundarias; trabajos en los que se hace referencia a la obra de un autor”. (p.28)

Por consiguiente, las unidades de estudios consideradas, como fuentes secundarias son, revistas, internet, simposios, ya que en la actualidad existe documentos representados de diferentes formas y de rápido acceso tales como: Informes, declaraciones, entrevistas, que aportan valiosa información.

Cuadro N° 2

Referencia Literaria y Jurídica utilizada en la Investigación

Libros/Documentos	Autor(es)	Año
Contabilidad financiera a largo plazo 2da. Edición: Provisiones, contingencias y compromisos	Carmen Karina Tapia Iturriaga	2015
Manual para la Elaboración, Inscripción, Presentación y Defensa del Trabajo Especial de Grado, Trabajo de Grado y Tesis Doctoral de la Universidad José Antonio Páez. San Diego, Venezuela.	Autor M.Sc Cecilia Arocha, Esp. Vanesa Lugo, M.Sc. Marisela Useche, Dra. Haydee Páez	(2014).
Norma Internacional de Contabilidad 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.	IASB –International Accounting Standards Board	2013
Leyes	Gacetas	Año
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.	Gaceta Oficial N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999	1999
Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Del Código Orgánico Tributario.	Gaceta oficial ley número Fecha 6.152 Extraordinario. del 18 de Noviembre.	2014
Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta	Gaceta oficial No. 6.152 Extraordinario	2014
Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta con fecha del 30 de diciembre del 2015	Gaceta oficial N1° 6.210 Artículo 27 y 32.	2015
Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta Decreto N° 2.507 de fecha 24/09/2003	Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario	2003

Fuente: Sánchez B. (2017)

3.3 Técnicas e instrumentos de recolección de datos

En función de los objetivos definidos en el presente estudio descriptivo, se hace necesario emplear diversas técnicas e instrumentos de recolección informacional. Balestrini, M. (2006), especifica el uso de técnicas para el análisis de la información que se requiere a los fines de la consecución de los objetivos planteados, destacándose la observación documental, la presentación resumida, el resumen analítico y análisis crítico de las fuentes documentales y electrónicas.

De acuerdo al modelo del proceso de investigación por lo cual la autora se guía, se aprecia que una vez obtenido los elementos teóricos definidos y el diseño de la investigación, es preciso definir las técnicas de recolección necesarias para construir los instrumentos que permiten obtener los datos de la realidad

3.3.1 Técnicas de recolección de datos

Las técnicas son el conjunto de mecanismos, medios y sistemas de dirigir, recolectar, conservar, reelaborar y transmitir los datos sobre estos, las técnicas están referidas a la manera como se van a obtener los datos y los instrumentos son los medios materiales, a través de los cuales se hace posible la obtención y archivo de la información requerida para la investigación. Arias (2012), menciona que “se entenderá por técnica, el procedimiento de forma particular de obtener datos o información”. (p. 67).

Según Ballestrini (2006), indica que la técnica es “un procedimiento cuyo objetivo es la obtención de ciertos resultados que se utiliza como medio para alcanzar un fin para mejorar el estudio y la técnica que supone, la técnica requiere la destreza manual y/o intelectual, generalmente con el uso de herramientas. La técnica suelen transmitir de persona a persona, y cada persona las adopta a sus gustos o necesidades t puede mejorarlas “(p.34).

Quiroga (2012), “consisten en un conjunto de habilidades desarrolladas por el investigador para examinar, razonar, comparar y explorar una serie de datos e información, que permiten la comprensión de una situación dada. En el caso de la investigación documental, las técnicas de análisis están relacionadas con la lectura”. (p.27).

Hernández, R. Fernández, T. y Baptista, L. (2013), refieren que (...) Las técnicas son procedimientos definidos que producen resultados y los instrumentos como dispositivos de diferentes cualidades que se ponen en contacto con las unidades de estudio para obtener datos. (p. 77)

Sobre las técnicas de recolección de datos la Universidad Nacional Abierta (2015) dice: “se refieren a la forma o procedimientos que utilizara el investigador para recabar la información necesaria, prevista en el diseño de la investigación (p.75).

En relación con lo citado, la autora de la presente investigación, considera que las técnicas proporcionan a la investigación los datos, información o resultados determinados por medio de procedimientos o herramientas aplicadas para dicho objetivo, también es un conjunto de saberes prácticos o procedimientos para obtener el resultado deseado.

Cabe destacar, que Balestrini (2006), expresa “Estas técnicas son diversas según el objeto a que se apliquen y no se excluyen entre sí. Todavía es preciso, por una parte, saber elegir la más adecuada y, por otra utilizarla convenientemente”. (p. 145). Tal como se ha visto, la técnica conduce a la obtención de la información la cual debe ser de forma física a fin de poder obtener, procesar, analizar e interpretar los datos posteriores.

Según Hurtado (2010):

Es un instrumento que precisa los aspectos a observar, pero de forma general. Es decir, la investigadora aplicó la técnica de observación donde confirmo la información obtenida. Este proceso consintió en la contrastación efectuada, para prontamente triangular los resultados, revelar una descripción detallada de lo afirmado en cada uno de los instrumentos aprovechados por los mismos y en su caso por la autora.

En este proyecto de investigación, las técnicas implementadas fueron:

La observación es la acción de observar, de mirar detenidamente, en el sentido del investigador es la experiencia, es el proceso de mirar detenidamente, o sea, en sentido amplio, el experimento, el proceso de someter conductas de algunas cosas o condiciones manipuladas de acuerdo a ciertos principios para llevar a cabo la Observación

El Estudio Es el esfuerzo intelectual que se emplea en el aprendizaje de una ciencia o arte, analizando el contenido, comprendiéndolo e integrándolo a la estructura cognitiva, o de modo memorístico.

Análisis de contenido En relación al análisis de contenido, se utilizó para recabar información proveniente de los documentos escritos que reflejan la realidad social en la cual se producen los hechos, asimismo describe las características explícitas contenidas en el texto

de los diferentes documentos que fueron objeto de esta técnica de análisis, tales como libros, leyes reglamentos, normas, decretos, resoluciones, artículos de prensa entre otros.

Al respecto, señala Krippendorff (citado por Hernández R, Fernández C y Baptista P (2013) lo siguiente: “En el análisis de contenido se enfatiza el sentido de las palabras, su contenido y permite clasificar en categorías pre- establecidas los elementos del texto o de la situación” (p.301).

3.3.2 Instrumentos de recolección de datos

Una vez definidas las técnicas utilizadas en la presente investigación se procedió a determinar el instrumento para lo cual se tomó como referencia lo citado por: Balestrini, M. (2006) donde refiere que el instrumento son:

Argumentos metodológicos con los que cuenta el investigador para diseñar la estrategia necesaria que permitan cumplir con los objetivos específicos, así como también para guiar en forma ordenada y practica los elementos que integran el marco teórico de la investigación (p.145)

Según Hurtado, J (2010): “Comprenden procedimientos y actividades que le permiten al investigador obtener información necesaria durante la investigación”.

El instrumento de recolección de datos es en principio cualquier recurso de que pueda valerse el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información. De este modo el instrumento sintetiza en si toda la labor previa de la investigación, resume los aportes del marco teórico al seleccionar datos que corresponden a los indicadores y, por lo tanto a las variables o conceptos utilizados.

En referencia a los Instrumentos para la recolección de información Sabino (2012) expone que: “un instrumento de recolección de datos es, en principio, cualquier recurso de que pueda valerse el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos la información”, en tal sentido en esta investigación se tomaron en cuenta los siguientes:

- **Cita textual:** Se considera que una cita es textual cuando el material o texto es literalmente copiado tal cual lo escribió el autor original. Las citas se utilizan para

reforzar ideas, resultados, datos, dar puntos de vistas, como ejemplos, para profundizar o amplificar los argumentos propios de un trabajo a elaborar. Toda información que se incluya en un trabajo y no sea propia debe ser citada como corresponde, de lo contrario, se considera plagio.

- **Las fichas:** Son los instrumentos que permiten el registro e identificación de las fuentes de información, así como el acopio de datos o evidencias. Se utilizan para registrar y resumir los datos extraídos de fuentes bibliográficas (como libros, revistas y periódicos) o no bibliográficas.
- **Fichas bibliográficas:** Esta técnica estará referida a los datos generales de la bibliografía y elementos documentales consultados durante el desarrollo de esta investigación.

Fichas de resúmenes: Se elaborarán los resúmenes de las ideas principales de la revisión bibliográfica y documental, que guardan relación directa con el tema planteado

- **El subrayado:** Consiste en resaltar las ideas más importantes de un texto, dándoles un formato o color de fondo diferente.
- **Cuaderno de notas:** Se recopilarán nota de las observaciones hechas en el ámbito de la investigación a fin de aplicarlas al texto del trabajo y como elementos de juicio en la investigación.

3.4 Fases Metodológicas

Son secuencias basadas en estrategias, las cuales permitirán al investigador abordar el tema planteado, es una especie de planificación que indicará los pasos, empleando algunas técnicas e instrumentos para recabar y analizar la información, en este sentido se mencionan las siguientes fases:

Fase I: Esta primera fase permitió la identificación de la Provisión a estudio y se Verifico que la provisión fuese aceptada como gasto deducible. Se hace el uso de las técnicas

de recolección de la información necesaria, realizando una revisión exhaustiva y luego un Estudio a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, así como a sentencias dictadas en casos anteriores, para así cumplir con el primer Objetivo

1°) Verificar si la provisión de Pasivos Laborales es aceptada como deducibles en la ley del Impuesto Sobre la Renta.

Fase II: Se aplico como instrumentos las técnicas de recolección de la información y Estudio de las Bases legales que sustenta el Procedimiento de las deducciones que se le aplican a la Renta en el Impuesto Sobre la Renta, que nos ayudó a determinar cuál es el correcto tratamiento que se les debe dar a las Provisiones, a través del siguiente objetivo:

2°) Examinar el tratamiento que se le debe dar a las Provisiones para deducirlas de la renta neta fiscal en el proceso de la declaración del Impuesto Sobre la Renta.

Fase III: Y por último en esta Fase, se utilizó las técnicas de Observación y Análisis e Interpretación de los Resultados para así lograr llegar a una conclusión y que se cumpla con el siguiente objetivo actual de la problemática planteada:

3°) Estudiar los Efectos de la eliminación del párrafo único del artículo 32 en la modificación de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente.

3.5 Análisis e Interpretación de los Datos

Para Hernández R, Fernández C y Baptista P (2013) (...) “las técnicas de análisis de los datos comprende el descomponer todo en sus partes, recomponer y observar de nuevo el fenómeno a través de las medidas aplicadas. Si los datos esperados se corresponden con los datos obtenidos de la realidad”. (p.81)

La técnica de procesamiento y análisis de datos se utilizó el análisis cualitativo a lo que Sabino (2010), refiriéndose al análisis cualitativo expresa que:

Se refiere a lo que procedemos a hacer con la información de tipo verbal que de un modo general aparece en fichas. Una vez clasificadas estas, es preciso tomar cada uno de los grupos formados para analizarlos. El análisis se efectúa cotejando los

datos que se refieren a un mismo aspecto y tratando de evaluar la fiabilidad de cada información si los datos, al ser comparados no argumentan ninguna discrepancia seria, y se cubren todos los aspectos previamente requeridos habrá que tratar de expresar lo que ellos nos dicen redactando una pequeña nota donde se sintetizan los hallazgos. (p.175)

A través de las características y del análisis de los resultados obtenidos al aplicar las técnicas e instrumentos en el presente estudio de forma cualitativa permitió, obtener una mejor visión acerca del problema.

CAPITULO IV

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

La presentación de los resultados en un estudio debe estar en sintonía con las inferencias que derivan del proceso investigativo y con las estrategias utilizadas por el investigador para la recogida de datos, análisis y evaluación para que pueda ser comprendido su alcance e incidencia en la fase conclusiva de la investigación, por ello, deben ponderarse sus elementos en concordancia con la metodología empleada.

En este caso, los resultados logrados en la indagatoria, permitieron disponer de elementos relevantes y de comprensión suficiente para acometer la interpretación y análisis y conformar una base de datos consistente, con tendencias claras en función de los objetivos específicos propuestos en la investigación.

A continuación se presenta el análisis e interpretación de los resultados:

1°) Verificar si la provisión de Pasivos Laborales es aceptada como deducibles en la ley del Impuesto Sobre la Renta

Para cumplir con el primer objetivo, se recolecto la información y se estudió la Estimación de Pasivos Laborales que son aceptadas según la LISLR.

Los pasivos estimados nacen de la necesidad de prever otras obligaciones derivadas de los contratos, sobre las cuales no se tiene una información exacta y para no subestimar los gastos del período se calcula un valor aproximado mediante métodos de reconocido valor técnico, que sirven para contabilizar provisionalmente los gastos que tienen una relación de causalidad, proporcionalidad y necesario sobre los resultados económicos en la producción de la renta con el fin de llevar a los estados financieros el correspondiente gasto o costo, pero que deben ser ajustados al conocerse su verdadero valor, al finalizar el período contable.

Dichos pasivos son objeto de contabilización, por haberse consumido unos bienes, recibido un servicio, y no haberse recibido la factura o documento de valor cierto

Los pasivos se fundamentan en aspectos legales de carácter laboral, fiscal, contable y otras garantías sobre los contratos:

Las de carácter laboral son las provisiones para prestaciones sociales por cada nómina mensual, pensiones de jubilación, aportes patronales en servicios de salud, pensión y seguridad social, aportes parafiscales, todos ellos derivadas del contrato de trabajo

Para costos y gastos se registran el valor de las apropiaciones mensuales efectuadas por el ente económico para atender obligaciones por concepto de costos y gastos, cuyo monto exacto se desconoce pero que para efectos contables y financieros debe causarse oportunamente, de acuerdo con estimativos realizados.

Todas las provisiones en aspectos legales de carácter laboral, fiscal, contable y otras garantías sobre los contratos son aceptadas contablemente, pero no todas son aceptadas como gastos para la deducción de la renta Bruta en la declaración de Impuesto sobre La Renta.

Según la LISLR en el Artículo 27 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta con fecha del 30 de diciembre del 2015 en la gaceta oficial N1° 6.210 Extraordinario, en el Numeral 4 Establece como deducción Las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo, determinadas conforme a la ley o a contratos de trabajo.

Esto quiere decir que las provisiones por pasivos laborales son aceptadas como gastos para la deducción de la renta bruta en la declaración de Impuesto Sobre la Renta.

Al haber cumplido el primer objetivo, se me presenta el segundo el cual es el siguiente:

2°) Examinar el tratamiento que se le debe dar a las Provisiones para deducirlas de la renta neta fiscal en el proceso de la declaración del Impuesto Sobre la Renta.

Para cumplir con el segundo objetivo se utilizó las técnicas de recolección de información y el Estudio del basamento legal, tal como lo establecía: el Artículo 32 en la Ley de Impuesto Sobre la Renta del 18 de Noviembre del 2014, fue publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.152 Extraordinario, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta:

Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 3, 11 y 20 y en los párrafos duodécimos y decimotercero del artículo 27, las deducciones autorizadas en este Capítulo deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable, cuando correspondan a ingresos disponibles para la oportunidad en que la operación se realice. Cuando se trate de ingresos que se consideren disponibles en la oportunidad de su pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de esta ley, las respectivas deducciones deberán corresponder a egresos efectivamente pagados en el año gravable, sin perjuicio de que se rebajen las partidas previstas y aplicables autorizadas en los numerales 5 y 6 del artículo 27 de esta Ley.

Parágrafo Único: Los egresos causados y no pagados deducidos por el contribuyente, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago y siempre que se trate de las deducciones previstas en los numerales 1, 2, 7, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 21 del artículo 27 de la presente ley. Las cantidades deducidas conforme a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 27, no pagadas dentro del año siguiente a aquel en que el trabajador deje de prestar sus servicios al contribuyente por disolución del vínculo laboral se considerarán como ingresos del ejercicio en el cual cese dicho lapso anual. En los casos previstos en este parágrafo la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago.

El Decreto ya derogado, establecía que los egresos causados pero no pagado como lo son las estimaciones, que hayan sido deducidas en el ISLR, debían ser declarados el año siguiente como ingresos ya que no se realizó la erogación de dinero por dicha Estimación.

Las Estimaciones de pasivos se calculan en base a las políticas de las empresas, las condiciones en que se encuentren los trabajadores, datos que manejen las empresas en sus históricos y la Ley Orgánica del trabajo los trabajadores y las trabajadoras (LOTTT), cuando se tenga el monto de dicha Estimación, ese monto se debe colocar en la planilla de la declaración de impuesto sobre la renta para deducirla de la renta bruta, si la

erogación de dinero por dicha estimación se realizara, procedería el gasto, en caso tal de que la erogación no se realizara, es decir; que la Estimación del pasivo no procediera, el contribuyente deberá declarar ese monto de la estimación declarado en el periodo anterior como un ingreso en la planilla de declaración de Impuesto Sobre la Renta en la Sección E, en Conciliación de Rentas, casilla de Gastos Deducidos en Ejercicios Anteriores No Pagados, en donde el gasto se sumara, el cual reintegrara el gasto deducido en el periodo fiscal anterior.

3°) Estudiar los Efectos de la eliminación del parágrafo único del artículo 32 en la modificación de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente.

El Impuesto Sobre la Renta es uno de los tributos que le genera importantes ingresos al país, este Impuesto grava los ingresos obtenidos anualmente en un ejercicio fiscal, el cual tiene deducciones permitidas por la Ley de Impuestos Sobre la Renta, Para calcularlo se debe determinar su renta neta mundial gravable El enriquecimiento neto corresponde al incremento de patrimonio que resulte después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos por la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Una de las deducciones Fiscales permitidas, son las Estimaciones no Conciliadas, que son consideradas desde el punto de vista contable como un apunte que se hace en el pasivo del balance cuyo importe supone una merma en el resultado del ejercicio. Esa anotación no corresponde con una pérdida real sino como el riesgo, valorado en una cifra, de que ésta se produzca.

Dichas provisiones se encontraban como deducciones aceptadas fiscalmente en el Artículo 32 en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta del 18 de Noviembre del 2014, fue publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.152 Extraordinario.

En el Artículo N° 32 de dicha ley establece el tratamiento que se le debe dar a dicha deducciones, este Artículo fue modificado en la nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta con fecha del 30 de diciembre del 2015 en la gaceta oficial N1° 6.210, suprimiendo el Parágrafo

Único que tenía la finalidad de combatir la evasión de impuestos y evitar un fraude fiscal por parte de los contribuyentes.

La eliminación de este párrafo crea un vacío Legal que afecta al contribuyente, ya que no se proporciona al contribuyente, el total conocimiento del proceso que se debe seguir.

Esta modificación de dicho artículo lleva al contribuyente a pensar en las implicaciones que conlleva la eliminación del párrafo único del Artículo 32 de LISLR y se pudiese entender varias posibilidades y una es que ya no exista una política de tratamiento de las estimaciones de pasivos que son los gastos causados y no pagados o hasta que tal vez ya el contribuyente no tendrá el derecho de aprovecharse de estos gastos, aunque la LISLR no especifica que queden prohibidas las Estimaciones de Pasivos.

La eliminación de este Párrafo afecta al Estado ya que puede ser víctima de una elusión de impuestos por parte del contribuyente, disminuyendo así el presupuesto anual del país y afecta al contribuyente ya que puede estar incurriendo en una elusión de impuestos por falta de conocimiento en el tratamiento fiscal que se les debe dar a las Estimaciones de pasivos.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Luego de realizado el análisis de los resultados relacionados con la Eliminación del Parágrafo Único del Artículo 32 de La LISLR, se presentan las siguientes conclusiones y recomendaciones.

Conclusiones

1º) Verificar si la provisión de Pasivos Laborales es aceptada como deducibles en la ley del Impuesto Sobre la Renta

Para poder opinar sobre la modificación de este artículo se debe tomar en cuenta la determinación de las estimación fiscal, como lo es los pasivos laborales que una de las estimaciones de los pasivos, entre los cuales se encuentra los pagos e indemnizaciones que se les deben realizar a los trabajadores cuando ya no deban prestar sus servicios al contribuyente por disolución del vínculo laboral, este gasto se genera anualmente, es un gasto causado ya que el trabajador presta sus servicios y va generando mes a mes un pasivo laboral el cual no es pagado ya que se realiza la erogación solo en el momento que ambas partes así lo decidan.

En el caso de las prestaciones sociales, estas son disponible como enriquecimiento al momento en que el trabajador las percibe (artículo 5 Ley ISLR), aunque estén exentas del ISLR. Pero cuando se les observa como gasto del patrono, las mismas pasan a la consideración del artículo 32 de la misma ley; y es cuando el momento o temporalidad de su deducibilidad dependerá del tipo de enriquecimiento generado por el contribuyente. Tanto en el caso del que vende bienes muebles, como el que realiza actividad financiera, estos enriquecimientos se consideran disponibles en la oportunidad en que se causas, y por ende, las deducciones que aplican a dicho enriquecimiento se aplican al momento de causarse estas, no cuando están pagadas.

Ahora gracias a la supresión del Parágrafo Único del artículo 32 de la reformada Ley de ISLR en el año 2015, ni siquiera se convertirán en ingresos como partida de conciliación fiscal cuando habiéndose retirado el trabajador, estas no se hayan pagado en el transcurso del

ejercicio fiscal siguiente al de su retiro por culminación de la relación laboral. Por lo que una vez causado el gasto, en ese ejercicio fiscal la provisión laboral es deducible, sin que ello esté sometido a condición suspensiva posterior, como si lo estaba antes de la reforma del año 2015 de la ley de ISLR.

Es importante destacar que existen sentencias que de forma expresa atribuye la deducibilidad de la “Provisión Para Antigüedad” en la oportunidad en que esta se causa, sin exigencia de pago alguno de la misma.

Esto está en plena concordancia con lo establecido de forma expresa en el encabezamiento del artículo 32 de la Ley de ISLR.

En dicho encabezamiento del artículo citado, solo se exige el pago de los gastos que corresponden a Tributos, Gastos de Investigación y desarrollo, gastos de administración y conservación de inmuebles dados en arrendamiento, liberalidades y donaciones, que son los numerales 3, 11, 20 y Parágrafo Duodécimo del artículo 27 de la ley de ISLR, los cuales en su enunciado establece que deben corresponde a gastos efectivamente pagados en el ejercicio de su deducción. No así para los demás egresos, cuya deducibilidad no depende del tipo de gasto, sino depende del tipo de enriquecimiento que genera la contribuyente. Por ello las provisiones laborales, de determinación cierta, que son gastos realizados, aunque no estén pagados, son deducibles en la oportunidad en que se causen.

Aunque expresamente es denominada como “Provisión”, atiende al concepto objetivo del gasto, que no es más que un pasivo ordinario. Por ello el fallo admite la deducibilidad de la Provisión, al haberse causado el gasto que le da origen a la misma. En la sentencias que aparecen en el anexo.

La sentencia del TSJ reitera la correcta interpretación del artículo 32 de la Ley de ISLR, relativo a que la deducciones se considerarán como tales cuando están causadas, cuando la actividad generadora de enriquecimiento del contribuyente atribuya la disponibilidad de la

renta fiscal en la oportunidad de causarse. Es decir, que no depende del gasto propiamente dicho, sino del tipo de actividad económica generadora de enriquecimiento.

En dichas sentencias se infiere que cualquier rechazo u objeción fiscal en torno a la deducibilidad de un gasto de los contribuyentes sólo puede derivar, a tenor de lo previsto en el artículo 46 (ahora 32), por una parte, de que el gasto no haya sido causado en el ejercicio declarado o, por la otra, de que el gasto no haya sido pagado, tratándose de alguno de los cuatro supuestos anteriormente señalados, en los cuales, además de causado se exige su pago para tener derecho a la deducción.”

Esta sentencia como otras en la misma línea, reconoce que solo los cuatro egresos que se identifican en el encabezamiento del artículo 32 de la Ley de ISLR deben estar pagados en la oportunidad en la cual se pretende su deducción. Siendo que las provisiones laborales y las de indemnización laboral, así como cualquier otro gasto normal y necesario, se consideran deducibles cuando se causen, sin importar si no se pagan en dicho ejercicio fiscal.

2°) Examinar el tratamiento que se le debe dar a las Provisiones para deducirlas de la renta neta fiscal en el proceso de la declaración del Impuesto Sobre la Renta.

La ley de Impuesto Sobre la Renta permitía la deducción y establecía el procedimiento que se debía realizar para deducir las Estimaciones de pasivo en su Artículo 32, específicamente en el Parágrafo Único, en el cual se establecía que debían ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago.

3°) Estudiar los Efectos de la eliminación del parágrafo único del artículo 32 en la modificación de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente.

Al culminar este trabajo de grado puedo concluir diciendo que la eliminación del parágrafo Único del Artículo 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta deja un Vacío legal para todos los contribuyentes responsables de declarar el Impuesto Sobre la Renta Anualmente, ya que es una obligación según la LISLR realizar la declaración cada año entre los tres primeros meses después del cierre fiscal, para ello los contribuyente declaran en este

impuestos sus rentas, deduciendo sus gastos, en dichas deducciones se encuentran los gastos generados por la empresa los cuales son causados, pero no pagados en ese año fiscal.

La ley de Impuesto Sobre la Renta permitía la deducción y establecía el procedimiento que se debía realizar para deducir las Estimaciones de pasivo en su Artículo 32, específicamente en el Parágrafo Único, el cual fue suprimido en la última reforma de la LISLR con fecha del 30 de diciembre del 2015 en la gaceta oficial N1° 6.210, la cual ha traído consigo una gran controversia entre los profesionales del área, como lo son los Contadores Públicos y Los Abogados, ya que algunos profesionales entienden la supresión de este parágrafo como que ya no exista una política de tratamiento de las estimaciones de pasivos que son los gastos causados y no pagados, y otros que ya el contribuyente no tendrá el derecho de aprovecharse de estos gastos, a mi percepción es que ya no existe una política de tratamiento para estas provisiones.

Recomendaciones

En Vista de la Situación antes mencionada Se Hace necesario la Orientación Jurídica y Técnica debido al desconocimiento de los contribuyentes en el área de Deducciones en la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

Se recomienda a los contribuyentes

Buscar asesoría tributaria lo cual permite tener conocimientos amplios y actualizados de las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, así como también en el manejo de criterios, sentencias, consultas, etc., y así cumplir a cabalidad la Ley de Impuesto Sobre la Renta, lo cual reduciría el costo fiscal de las empresas dentro del marco legal en el momento de una verificación o una investigación fiscal.

Participar y prestar atención a los operativos de divulgación y charlas dictados por la Administración Tributaria, con la finalidad de informarse en lo que respecta a la Ley de

Impuesto Sobre la Renta, específicamente en la deducciones aceptadas por la Ley, y a las consecuencias del incumplimiento de las mismas, así como también de criterios que aplica la Administración tributaria, entre otros.

Se Recomienda a las Universidades

Realizar Jornadas de Actualización para los nuevos profesionales, ya que cada vez somos más los profesionales en el área que necesitamos conocimientos de las nuevas leyes o modificaciones de las mismas.

Se sugiere al SENIAT

Realizar operativos de divulgación tanto de los ilícitos tributarios como de las sanciones por el incumplimiento de los mismos; ofrecer cursos de actualización, conferencias y foros, de manera tal que los empresarios participen, aclaren dudas y establezcan recomendaciones, con la finalidad de unificar criterios y dar cumplimiento a la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Se sugiere a los Legisladores

Revisar los Artículos referidos a Estimaciones Fiscales para darle un procedimiento a dichas Estimaciones en concordancia con las normas de Contabilidad y poder Evitar las Elusiones del Impuesto Sobre la Renta.

Al momento de crear nuevas leyes o modificar las ya existentes conservar la coherencia entre los procedimientos nuevos a implementar y las normativas existentes, en los cuales no afecten a los contribuyentes, sino que mejore y en los Reglamentos se especifique el tratamiento que se le deba dar a todas las deducciones, para que no exista confusión entre los contribuyentes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arias, F. (2012). *El Proyecto de Investigación. Introducción a la metodología científica*. (5ta ed.). Caracas: Editorial Episteme.

Balestrini, M. (2006). *Cómo se elabora el Proyecto de Investigación*. Venezuela: BL Consultores Asociados.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta oficial No. 36.860 del 30 de diciembre de 1999.

Contabilidad y Finanzas Colegas Latinoamericanos 2008

Cueto A. (2013). Tesis para optar al título de Máster Oficial en Sistema de la Información, Presentado en la Universidad de Oviedo En Asturias España, Titulado: *Incertidumbre Contable: Análisis de Provisiones y Contingencias*.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 6.210. (2014)

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario. (2014)

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario. (2014)

Fuentes L. (2013). Tesis para optar al título de Especialista en Derecho Financiero, Presentado En la Universidad Oriente, Venezuela, Titulado: *Análisis E Interpretación De La Norma Internacional De Contabilidad Nro. 8 (Nic 8): Políticas Contables, Cambios En Las Estimaciones Contables Y Errores Y Norma Internacional De Información Financiera Nro. 5 (Niif 5): Activos No Corrientes Mantenedos Para La Venta Y Operaciones Discontinuas*.

Hernández, R, Fernández C, y Baptista P, (2013) *Metodología de la Investigación*. México. Editorial Mc Graw Gill.

Hurtado, J. (2010), *Metodología de la Investigación*.

https://es.wikipedia.org/wiki/Evasi%C3%B3n_fiscal

<https://www.monografias.com/trabajos32/ilicitos-tributarios/ilicitos-tributarios.shtml>

Kroes, F. (2012). *El Significado del Término Variable*. Buenos Aires: Ediciones Nueva Visión.

López de Bozik, E. (2011), *Metodología de la Investigación*. Caracas

Manual para la Elaboración, Inscripción, Presentación y Defensa del Trabajo Especial de Grado, Trabajo de Grado y Tesis Doctoral de la Universidad José Antonio Páez

Martin S. (2013). Tesis para optar al título de Doctorado en Derecho Financiero y Tributario, Presentado en la Universidad Pompeu Fabra, Barcelona España, Titulado: *Gastos Contables Y Gastos Fiscales En El Impuesto Sobre Sociedades*.

Merino, J. (2013), *Introducción a la Investigación Pedagógica*, México. Editorial Limusa

Norma Internacional de Contabilidad 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. IASB

Ossorio, M. (2006). *Diccionario De Ciencias Jurídicas, Políticas Y Sociales*. Buenos Aires: Heliasta.

Pardinas, (2005) *Técnica e Instrumentos de la Investigación*

Pérez J (2013) *Guía Metodológica para Anteproyectos de Investigación*, (4ta. Ed.). Caracas

Pulido J. (2014) Tesis para optar al título de Doctor en Derecho Financiero, presentado en la Universidad de Salamanca, España, Titulado: *El Fraude Fiscal En España. Una Estimación Con Datos De Contabilidad Nacional*.

Quiroga (2012), *Métodos de Investigación de Campo*. Venezuela. Gotera

Reglamento De La Ley De Impuesto Sobre La Renta Decreto N° 2.507 de fecha 24/09/2003
Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario

Rodríguez, F. (2012). *El Significado del Término Variable*. Buenos Aires: Ediciones Nueva Visión.

Sabino C. (2012) *El Proceso de Investigación*. Venezuela. Editorial Unido.

Sentencia <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/02172-141100-9478.htm>

Sentencia: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/00976-7812-2012-2011-1333.html>

Tamayo y Tamayo, M. (2011). *El proceso de la investigación científica*. México: Limusa

Tapia I, Carmen K (2015) *Contabilidad financiera a largo plazo*. 2da. Edición: Provisiones, Contingencias y compromisos

Villegas, H. (2002). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires: Astrea.

Villegas, H (2016) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero*

Anexos

ACTA DE CONSTITUCIÓN DE JURADO EVALUADOR DE TRABAJO FINAL DE GRADO



UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
DOCTORADO/MAESTRIA/ESPECIALIZACIÓN EN _____

ACTA DE CONSTITUCIÓN DE JURADO

En atención a lo establecido en el Artículo 87 del Reglamento de Estudios de Postgrado de la Universidad José Antonio Páez, nosotros, miembros del Jurado designado por el Consejo General de Estudios de Postgrado para evaluar el Trabajo Especial de Grado/Trabajo de Grado/Tesis Doctoral elaborado por el (la) ciudadano(a): _____, titular de la cédula de identidad No. _____, titulado, _____ adscrito en la línea de investigación: _____ del Programa de _____, bajo la tutoría de _____, titular de la cédula de identidad No. _____; nos damos por constituidos en fecha _____ y acordamos convocar al (la) precitado (a) ciudadano (a), para la fecha _____, hora _____.

Prof. _____ Prof. _____ Prof. _____

C.I: _____ C.I: _____ C.I: _____

Presidente

Miembro

Miembro

Estudiante _____

Firma y Cédula de Identidad

Aprobado _____ Reprobado _____ Fecha: _____

OBSERVACIONES:

VEREDICTO



**UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

VEREDICTO

Nosotros, miembros del jurado designado para la evaluación del Trabajo Especial de Grado presentado por la ciudadana _____ cédula de identidad N° _____, titulado: “_____”, elaborado bajo la supervisión de la tutora, _____ cédula de identidad N° _____, adscrito a la línea de investigación _____, para optar al grado académico de _____, estimamos que el mismo reúne los requisitos académicos para ser considerado como: _____.

NOMBRE, APELLIDO

C.I.

FIRMA DEL JURADO

_____ (Presidenta)	_____
_____ (Miembro)	_____
_____ (Miembro)	_____

En San Diego, a los _____ () días del mes de _____ de dos mil _____ (20_____).

Urb. Yuma II, calle N° 3. Municipio San Diego. Estado Carabobo. Venezuela, Teléfonos: (0241) 8714240 (Master) 8710903
direccionpostgradoujap@gmail.com



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE
EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADO PONENTE: LEVIS IGNACIO ZERPA
EXP. N° 9478

En fecha 07 de enero de 1.993, la apoderada judicial de la sociedad mercantil H. MOTORES, C.A ejerció recurso de APELACIÓN para ante la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia de la sentencia N° 330 de fecha 29 de octubre de 1.992, dictada por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario, la cual declaró TOTALMENTE SIN LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la referida contribuyente el 29 de octubre de 1.987, contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° DGSJ-3-1-218 del 31 de agosto de 1.987, expedida por la Dirección de Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República, confirmatoria del Reparó N° DGAC-4-3-049 del 23 de diciembre de 1.986, por la cantidad de Bs. 261.406,34, en concepto de impuesto sobre la renta, referida al año económico coincidente con el año civil 1.982.

El 09 de febrero de 1.993 se dio cuenta en Sala de la referida apelación y, por auto de la misma fecha, se designó como Ponente al Magistrado Alfredo Ducharne Alonzo; la representación de la contribuyente formalizó oportunamente su recurso; tuvo lugar el acto de informes en la presente causa en horas de despacho del 06 de mayo de 1.993, compareciendo al efecto la apoderada de la recurrente y la representante de la Contraloría General de la República, seguidamente a lo cual se dijo "VISTOS".

Conforme consta de auto fechado 26 de abril de 1.994, en Sesión del día 15 del mismo mes y año, la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia procedió a reconstituirse, y de acuerdo al auto del 04 de junio de 1.996 la referida Sala procedió a reconstituirse nuevamente en Sesión del día 30 de abril de 1.996, ordenándose la continuación de la causa.

Preciso es destacar la anual comparecencia de los representantes de la Contraloría General de la República a través de sucesivas diligencias, a objeto de solicitar, en resguardo de los intereses fiscales debatidos, fuera dictada sentencia definitiva en la presente *litis*.

En virtud del cambio en la estructura y denominación de este Máximo Tribunal establecido de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1.999, y previa designación de la Asamblea Nacional Constituyente por Decreto del 22/12/99, en Sesión de fecha 27 de diciembre de 1.999 se juramentan y toman posesión de sus cargos los nuevos integrantes de la Sala Político Administrativa, seguidamente a lo cual, mediante auto de fecha 13 de abril del año 2.000, procedió a designarse como Ponente de la presente causa al Magistrado Levis Ignacio Zerpa, quien con tal carácter suscribe esta sentencia.

-I-

FUNDAMENTOS DEL ACTO RECURRIDO

El acto administrativo controvertido en el caso de autos se encuentra contenido en la Resolución N° DGSJ-3-1-218 de fecha 31 de agosto de 1.987, suscrita por el Director de Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República, confirmatoria del Reparó signado N° DGAC-4-3-049 del 23 de diciembre de 1.986, formulado éste por la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos del referido organismo, por la cantidad de Doscientos Sesenta y Un Mil Cuatrocientos Seis Bolívares con Treinta y Cuatro Céntimos (Bs. 261.406,34), en concepto de impuesto sobre la renta y referido al ejercicio gravable coincidente con el año civil 1.982, el cual se fundamenta en la fiscalización practicada sobre la declaración de rentas N° 003018 de fecha 30 de marzo de 1.983, presentada por la contribuyente H. MOTORES, C.A, cuyos resultados constan en el acta fiscal N° DGAC-4-3-86081-2, levantada en fecha 10 de julio de 1.986.

De acuerdo a las especificaciones contenidas en el pliego del reparó *supra* citado, las cuales fueron confirmadas por el acto de determinación impugnado, las objeciones del órgano contralor derivan del hecho advertido por éste, en cuanto a que la contribuyente en su declaración de rentas antes identificada, informó haber acusado en el ejercicio del año civil 1.982 una pérdida fiscal de Bs.76.136,41, y una pérdida pendiente de compensación por Bs. 498.626,28, correspondiente al período económico del año 1.981. Asimismo, incluyó entre sus deducciones por concepto de “intereses de los capitales tomados en préstamos e invertidos en la producción de la renta” la cantidad de Bs. 1.003.272,82, correspondiente a “intereses pagados diferidos”, lo cual, según asevera la Contraloría General de la República, contraviene lo dispuesto en el encabezamiento del artículo 39 y primera parte del artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por cuanto no fueron causados en el ejercicio en referencia, infiriendo que mal podía ser deducido.

Conforme a lo expuesto, advierte que la pérdida declarada de Bs. 76.136,41, se constituye en un enriquecimiento neto gravable de Bs. 927.136,41, lo cual origina un impuesto a pagar de Bs. 242.140,92.

En este mismo orden de ideas, aduce el órgano contralor haber constatado en el curso de la fiscalización que la contribuyente en su declaración definitiva de rentas, relativa al ejercicio coincidente con el año civil de 1.981, declara una pérdida fiscal de Bs. 498.626,28 y haber pagado la cantidad de Bs. 348.234,80 por concepto de impuesto causado por el enriquecimiento declarado en la declaración estimada presentada para el mismo ejercicio. Además, pudo advertir que ésta solicitó, entre otras, como deducción “intereses prepagados” por la cantidad de Bs. 1.397.323,51, lo cual, a su juicio, también contraviene lo dispuesto en el encabezamiento del artículo 39 y primera parte del artículo 46 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, por no constituir un ingreso causado durante el ejercicio en cuestión, condición ésta indispensable para admitir su deducibilidad.

De lo señalado anteriormente, afirman que la pérdida declarada de Bs. 498.626,28 se convirtió en un enriquecimiento neto gravable de Bs. 898.697,23, originando un impuesto a pagar por la cantidad de Bs. 233.609,17, como producto de la objeción formulada, el cual se compensa con el monto que aduce haber pagado la contribuyente de Bs. 348.234,80 en su declaración estimada, correspondiente al ejercicio de 1.981;

resultando la cantidad de Bs. 114.625,63 el impuesto pagado en exceso, traspasable para el ejercicio gravable de 1.982, a tenor de lo previsto en el artículo 73 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta aplicable al ejercicio.

Finalmente, estima la Contraloría que por cuanto en la fiscalización se determinó la referida objeción, la contribuyente acarrió un reparo por omisión de sanción pecuniaria, el cual fue formulado por Bs. 133.891,05 , impuesta en su término medio, en razón de que no concurren circunstancias atenuantes ni agravantes; lo cual es fundamentado conforme a lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en concordancia con el artículo 205 de su Reglamento.

Al debate de los hechos y al derecho citados, quedó circunscrita la controversia en vía administrativa del presente caso, la cual, no obstante los alegatos opuestos por la sociedad mercantil contribuyente, fue decidida por la Dirección de Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República a través de la Resolución signada N° DGSJ-3-1-218 de fecha 31 de agosto de 1.987, así:

“(…), la ley de la materia detalla en su artículo 39 los gastos o egresos que pueden rebajarse del ingreso bruto para obtener la renta neta, conceptuándolos como ‘deducciones’.

El referido artículo compuesto de 22 numerales y 14 párrafos, preceptúa en su encabezamiento que, ‘... salvo disposición en contrario...’ las deducciones ‘deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo...’. Por su parte, el numeral 2° de la referida disposición señala como una de las deducciones permitidas la correspondiente a ‘los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta’ sin hacer salvedad alguna”.

“(…), ni a lo largo de la citada disposición, ni en la norma contenida en el artículo 46 ejusdem, la cual se relaciona a su vez con el artículo 3 de la misma Ley, y establece la oportunidad para alguna de las deducciones, se hace salvedad alguna en cuanto al ejercicio en que efectivamente debe hacerse la rebaja por el pago de intereses, lo cual forzosamente conduce a concluir que es en la oportunidad de su causación, tal y como lo dispone el citado encabezamiento.”

“(…), el asunto planteado no presenta mayores problemas por cuanto el supuesto de hecho se encuentra expresamente contenido en el numeral 2° de la comentada norma legal y su oportunidad para deducir también está expresamente señalada, de tal suerte que ello no puede ser objeto de controversia y menos del modo como la reparada pretende, quien por medio de una ‘interpretación de buena fe’, según sus propias palabras, de los artículos 3, 39 y 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, da una orientación distinta al asunto bajo análisis con el evidente propósito de fundamentar un procedimiento y, por ende, un provecho no establecido por el legislador.”

“(…), la contribuyente llega en forma tergiversada a una relación de causa a efecto entre egresos de intereses debidos a préstamos de capitales e intereses percibidos por el financiamiento en la venta de vehículos que, a todas luces, resulta ilegal por cuanto son operaciones completamente diferentes sin ninguna vinculación...”

“(…), las deducciones y su oportunidad para la determinación de la renta neta son de rigurosa interpretación restrictiva, como lo tiene establecido la jurisprudencia hace mucho tiempo, se excluye por consiguiente toda interpretación particular, extensiva o analógica de las mismas (...), el legislador ha considerado todo lo relacionado con ingresos y gastos de acuerdo con lo pautado en los artículos 3 y 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de modo, que no puede decirse, como lo afirma la recurrente, que este Organismo interpreta en forma aislada el tantas veces mencionado artículo 39, lo que sucede (...), es que los intereses en comento no se vinculan con un ingreso en particular, según el artículo 3° de la Ley, por cuanto corresponden a un préstamo de capital que ha sido invertido en el giro propio de negocio con el objeto de producir la renta y por ello, el legislador permite su deducción pero, condicionado al momento de su causación, lo cual armoniza con el resto de la Ley...”

Respecto al reparo formulado a la contribuyente por omisión de sanción pecuniaria, aduce la Contraloría en apoyo a su imposición que, si bien es cierto que los montos objetados aparecen en la declaración de rentas y sus anexos, también es cierto que fue en la investigación practicada cuando surgieron hechos nuevos que revelaron el ocultamiento de rentas, lo cual hace posible la procedencia del reparo debatido, ya que de acuerdo a la verificación de sus libros, se evidenció el claro propósito de evadir el pago que correspondía, en cuya virtud procede a confirmar el reparo formulado a cargo de la sociedad mercantil contribuyente.

-II-

FUNDAMENTOS DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Mediante escrito de fecha 29 de octubre de 1.987, la abogada ROSA AMALIA PÁEZ PUMAR DE PARDO, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el N° 610, actuando en el carácter de apoderada de la contribuyente “H. MOTORES, C.A”, sociedad mercantil domiciliada en la ciudad de Valencia, Estado Carabobo, constituida conforme a documento inscrito en el Registro de Comercio llevado por el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Mercantil de la Circunscripción Judicial del Estado Carabobo, bajo el N° 64 en fecha 04 de febrero de 1.964 y reformados sus Estatutos parcialmente según documento inscrito en la precitada oficina de registro el 20 de septiembre de 1.982, interpuso **recurso contencioso tributario** contra el acto administrativo contenido en la Resolución N°DGSJ-3-1-218 de fecha 31 de agosto de 1.987, suscrita por el Director de Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República, confirmatoria del Reparó signado N° DGAC-4-3-049 de fecha 23 de diciembre de 1.996, por la suma de Bs. 261.406,34, formulado éste a cargo de la citada contribuyente en concepto de impuesto sobre la renta y referido al año económico coincidente con el año civil 1.982.

A tal efecto, la apoderada de contribuyente inicia su exposición demarcando la actividad mercantil fundamental que realiza la sociedad mercantil reparada, cual es la compra-venta de vehículos, aunada a otras actividades mercantiles, adicionales o complementarias, previstas en sus Estatutos, como es el financiamiento de las ventas a crédito de sus vehículos, en cuyo supuesto, “... el comprador se compromete a pagar además del saldo del precio, los intereses previamente estipulados. Para el pago del saldo del precio y sus intereses, se emiten letras de cambio, las cuales posteriormente son cedidas a institutos de crédito mediante una operación de descuento, recibiendo en dicha oportunidad una cantidad inferior a la establecida en esas mismas letras de cambio”.

Luego, indica sus argumentos contra el acto administrativo confirmatorio del reparo fiscal cuyo fondo se debate, los cuales, resumidamente, son los siguientes.

Respecto al reparo formulado por las **deducciones en concepto de “intereses de los capitales tomados en préstamos e invertidos en la producción de la renta, correspondiente a intereses pagados**

diferidos, afirma la recurrente que en virtud de la ficción legal que contiene el artículo 3º de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el precio por la venta de los bienes muebles se considera disponible desde el momento en que se realiza la operación que lo produce, aún cuando se trate de ventas a crédito, en razón de lo cual existe la obligación de incluir en la renta bruta la totalidad del precio establecido, a pesar de que tal precio no haya sido recibido.

Sin embargo, por ello no puede pretenderse la no deducibilidad ni la deducibilidad periódica de una comisión pagada por el descuento de letras emitidas por el saldo del precio pendiente de pago, en razón del contrato de compra-venta, pues no existe una disposición legal que autorice esto, en apoyo a lo cual invoca el régimen fiscal establecido en el artículo 46 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta aplicable al caso, en concordancia con el artículo 39 *eiusdem*, máxime cuando su representada no sólo tiene causado el egreso reparado u objetado, sino que además lo tiene pagado, en cuya virtud mantiene la procedencia de la deducción y por ende, la improcedencia del reparo formulado.

En cuanto al rechazo del órgano contralor respecto al **traslado de pérdidas provenientes de ejercicios anteriores**, la recurrente se limita a contradecirlo en todas sus partes, dando por reproducidos los argumentos impugnatorios contenidos en su recurso contencioso tributario, atinentes al ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 1.982, según afirma, en virtud de que la Contraloría General de la República, a su vez, reprodujo para el ejercicio fiscal coincidente con el año 1.981, los mismos argumentos utilizados como sustanciación al reparo formulado respecto al ejercicio gravable del año 1.982, de lo cual infiere que "...no siendo procedente el reparo correspondiente al ejercicio fiscal coincidente con el año civil 1.981, resulta procedente el traslado de pérdidas ocasionadas en este ejercicio al ejercicio fiscal 1.982."

Respecto al reparo por **omisión de sanción pecuniaria** impuesto a la contribuyente, a tenor de lo previsto en el artículo 108 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, su representante contradice todas y cada una de las afirmaciones que al efecto se contienen en el Reparó N° DGAC.4-3-049 del 23 de diciembre de 1.986, confirmadas en la Resolución N° DGSJ-3-1-218 del 31 de agosto de 1.987.

En este sentido aduce, por una parte, que la legalidad y procedencia de la referida sanción está necesariamente supeditada a la decisión que recaiga sobre el recurso contencioso interpuesto contra el reparo formulado a la contribuyente, visto lo cual ratifica su impugnación en vía contenciosa de la multa impuesta, por ser ésta inoportuna y extemporánea; y por la otra, que si bien es cierto que el artículo 108 de la Ley de Impuesto sobre la Renta contiene, entre otros preceptos, el mandato al cual se hace referencia en la Resolución signada N° DGSJ-3-1-218, también es cierto que el mismo señala expresamente los casos en los cuales la sanción no es aplicable, como es el previsto en su ordinal 3º, que establece el supuesto de inaplicación para "Cuando el reparo haya sido formulado con fundamento exclusivo en datos suministrados por el contribuyente en su declaración".

A decir de la recurrente, dicho supuesto considerado como causal de impunidad se sucede en el presente caso, a pesar de no haber sido ello apreciado por el órgano contralor, sobre la base de haberse hecho necesaria la investigación de la contabilidad de la sociedad mercantil tributante, tesis la cual estima es irrisoria y contradictoria con la numerosa jurisprudencia fiscal, en cuya virtud alega la nulidad de la multa impuesta.

-III-

DECISIÓN JUDICIAL APELADA

Mediante sentencia N° 330 dictada en fecha 29 de octubre de 1.992, el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario procedió a examinar y decidir **TOTALMENTE SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la apoderada de la sociedad mercantil "H. MOTORES, C.A ; a cuyo fin formula inicialmente una íntegra transcripción de las normas que en materia de impuesto sobre la renta establece la legislación aplicable *ratione temporis* al caso de autos, en torno a la "disponibilidad de los ingresos" y a la "deducibilidad de los egresos", específicamente del artículo 3º y artículo 39 de la Ley de

Impuesto sobre la Renta de 1.978, de las cuales colige, como premisa básica, que todo gasto impretermitiblemente debe estar causado para que pueda ser deducido a objeto de determinar el enriquecimiento neto, salvo que la Ley disponga que además de estar causado, debe estar también pagado; de lo cual infiere el juzgador que un gasto no causado, aún cuando esté pagado, no puede deducirse.

Luego advierte, que de acuerdo al texto del reparo controvertido, la Contraloría entiende que los intereses pagados por la contribuyente a diversas instituciones de crédito por las varias operaciones de descuento celebradas con aquéllas, no se encontraban causados para el momento en que se pagaron y, por ende, no podían deducirse en su totalidad en el ejercicio en que se cancelaron, concluyendo que sólo podían restarse de la renta bruta las respectivas cantidades que por tal concepto se causaron dentro de cada ejercicio, con fundamento a lo previsto en el artículo 3º de la Ley de Impuesto Sobre la Renta aplicable.

Ahora bien, considerando el criterio asumido por el órgano contralor y las aseveraciones y defensas opuestas por la apoderado de la contribuyente, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 46 *eiusdem*, alusiva ésta a la existencia de una correlación entre el ingreso y su disponibilidad y el correspondiente egreso y su deducibilidad, juzga el *a quo* que para la legislación fiscal en materia de impuesto sobre la renta "... , a ingreso causado corresponde egreso causado, uno en su disponibilidad y el segundo en su deducibilidad, y a ingreso pagado corresponde egreso pagado, en los mismos términos", a partir de lo cual y en el contexto del presente caso, concluye:

"... el instituto de crédito descontante de una letra, operación que realiza entregando a quien es su descontado una cantidad inferior a la representada en los títulos cambiarios objeto del descuento, debe anotar en su contabilidad fiscal, como ingreso, solamente dentro de cada ejercicio, lo que respectivamente le corresponda en ese ejercicio, como beneficio en la operación, aún cuando haya recibido el pago por adelantado, o no se le pague en la oportunidad correspondiente. En contraposición de esta ficción legal, el pagador del interés por el descuento, solo puede anotar fiscalmente como egreso, y por ende sólo puede deducir, las cantidades que proporcionalmente deberá pagar por ello en cada ejercicio y por consiguiente, los intereses causados en cada ejercicio, aunque ellos los haya pagado totalmente en un(e) (sic) sólo ejercicio."

Asimismo, indica que el estudio y análisis concatenado de los artículos 3 y 39 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, le permite entender que los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta, deben, en principio, estar causados para ser deducibles y para que un gasto haya sido causado, la correspondiente obligación de crédito debe existir jurídicamente y ser exigible, luego de lo cual se estará en presencia de un gasto causado, civilmente hablando, siendo pues éste el criterio adoptado por la referida ley fiscal sobre el punto de los intereses o comisión en las operaciones de descuento. De allí que, no obstante se haya pagado anticipadamente el interés, dado que no estaba causado, no cumple con un requisito básico legalmente establecido, y por ello no es deducible.

Por tanto, a juicio del Tribunal *a quo*, no es en la oportunidad del descuento cuando se causan los egresos de los intereses del caso, aunque éstos sean pagados en ese momento, ya que la ley exceptúa dichas operaciones expresamente, consagrando la disponibilidad del beneficio en cabeza del cesionario de los

títulos cambiarios en el momento en que se vaya produciendo, en cuya virtud declara ajustado a derecho el reparo formulado por el organismo contralor en cuanto a la causación de los egresos objetados.

En lo atinente a la sanción pecuniaria impuesta a la sociedad mercantil contribuyente, vistos los alegatos formulados por ésta cuando invoca a su favor la eximente contemplada en el artículo 108, ordinal 3º, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la recurrida observa que la Contraloría hizo constar en el acta fiscal correspondiente que las anotaciones contables de los libros llevados por la contribuyente no son iguales a las asentadas por ésta en su declaración fiscal. Por lo tanto, puede afirmarse que sólo con la fiscalización pudo haberse encontrado la diferencia de tratamiento contable y fiscal que la contribuyente dio a un mismo renglón, como es el de los egresos por intereses pagados a los institutos de crédito por el descuento de diversas letras de cambio, en cuya virtud estima no se configuró la eximente alegada y así lo declara.

Finalmente, el Tribunal de la causa condena en costas a la recurrente, conforme a lo previsto en el encabezamiento del artículo 211 del Código Orgánico Tributario, en un monto equivalente al diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso, ya que juzga no tuvo motivos racionales para litigar.

-IV-

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 09 de marzo de 1993, formaliza la apoderada de la sociedad mercantil reparada la apelación interpuesta el 07 de enero del mismo año contra la sentencia descrita en el capítulo precedente, fundamentando las razones de hecho y de derecho que le asisten para contrariar la declaratoria contenida en la recurrida en los términos siguientes:

Según afirma la apoderada de la contribuyente, en el caso de autos la recurrida pretende llegar a conclusiones concretas sin solución de continuidad, a partir de premisas generales, las cuales indica no discute, pero sí difiere respecto a las conclusiones asumidas por el *a quo*, como es que el gasto de su representada ocasionado por el descuento de las letras no estaba causado, razón por la cual no era deducible; a pesar de que la ley aplicable no precisa lo que debe entenderse por causado en materia de ingresos ni de egresos.

En este sentido, alega que el juzgador asimila el concepto de "causado" al de "vencimiento", sobre cuya base concluyó erróneamente que la obligación de pagar la comisión de descuento o los intereses descontados no estaba vencida y, por ende, al no estar causados dichos intereses no eran deducibles.

Contrariando lo expresado, la recurrente ratifica que su argumentación en cuanto a que el gasto en el cual incurrió su representada sí es deducible, ya que, a su juicio, estaba vencido, pagado y efectuada la operación que lo produjo en el ejercicio reparado.

-V-

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

En virtud de la declaratoria contenida en el fallo recurrido y de las objeciones formuladas por el apelante, en representación de la sociedad mercantil contribuyente, la controversia tributaria planteada en el caso *sub judice* se circunscribe a conocer y decidir respecto a la procedencia y legalidad de los siguientes aspectos:

1.- La pérdida pendiente de compensación por Bs. 498.626,28, correspondiente al período económico de 1.981 y declarada por la contribuyente para el ejercicio coincidente con el año civil de 1.982, cuyo traslado fue rechazado por la Contraloría General de la República según consta del pliego del reparo signado N° DGAC-4-3-049 del 23 de diciembre de 1.986.

2.- La deducción pretendida por la contribuyente de su renta bruta por intereses diferidos (intereses de los capitales tomados en préstamos e invertidos en la producción de la renta), que ésta declara haber pagado en el ejercicio económico del año 1.982, por un monto de Bs. 1.003.272,82, los cuales rechaza el órgano contralor por no haber sido “causados” en ese mismo ejercicio.

3.- El reparo por omisión de sanción pecuniaria, impuesta en su término medio por monto de Bs.133.891,05, toda vez los resultados obtenidos en el proceso de intervención fiscal contenido en el Acta N° DGAC-4-3-86061-2 del 10 de julio de 1.986.

Ahora bien, previamente a dilucidar los aspectos que anteceden, se estima pertinente observar que a tales efectos, la normativa aplicable a la controversia tributaria de autos será el articulado que sobre dichos particulares contiene la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1.978.

Precisado ello, pasa la Sala a pronunciarse, en primer término, respecto a la procedencia de la deducción por concepto de “intereses de los capitales tomados en préstamos e invertidos en la producción de la renta - intereses pagados diferidos”, por la cantidad de Bs. 1.003.272,82, declarados por la contribuyente para su ejercicio fiscal coincidente con el año civil 1.982, los cuales fueron rechazados por la administración contralora por considerar no fueron causados en el ejercicio en referencia, luego de lo cual pasará la Sala a resolver lo atinente a la procedencia de la pérdida pendiente de compensación, correspondiente al ejercicio fiscal de 1.981 y declarada para el ejercicio gravable de 1.982, para finalmente decidir en torno a la procedencia de reparo formulado por omisión de sanción pecuniaria impuesta a la contribuyente por la cantidad de Bs. 133.891,05, como consecuencia del reparo por gastos no deducibles en el período fiscalizado.

En este orden de ideas, se observa que condición indispensable para admitir la deducibilidad del egreso cuestionado, era su causación, según lo prevé el primer párrafo del artículo 39 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en concordancia con el artículo 46 *eiusdem*. Sin embargo, según se evidencia de las actas procesales que conforman este expediente, en el presente caso la contribuyente pretendió la deducción de gastos incurridos por “operaciones de descuento” en concepto de “intereses pagados diferidos” en su ejercicio fiscal de 1.982, por la cantidad de Bs. 1.003.272,82, es decir, de egresos diferidos, no así de egresos causados.

Ante tal supuesto, sólo restaba a la contribuyente demostrar que la cantidad cuya deducción fue objetada por el órgano contralor, correspondía a egresos realmente causados durante el ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 1.982, los cuales, pagados o no, serían los únicos deducibles conforme a los dispositivos *supra* citados, ya que los “diferidos” en un ejercicio, como “gastos pagados por anticipado”, son causados sólo en ejercicios posteriores, en la medida que transcurre el tiempo.

En efecto, de acuerdo a la normativa legal aplicable, los gastos relacionados en los 22 numerales del artículo 39 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, requieren para ser deducibles estar causados en el ejercicio en que se pretenden deducir; no obstante, cuatro (4) de ellos deben, además, ser pagados dentro de ese ejercicio para dar derecho a la deducción, tales como son: las contribuciones (numeral 3°), los gastos de conservación y administración de inmuebles (numeral 11), las liberalidades (numeral 19) y las donaciones (numeral 20).

De lo expuesto, se infiere que cualquier rechazo u objeción fiscal en torno a la deducibilidad de un gasto de los contribuyentes sólo puede derivar, a tenor de lo previsto en el artículo 46 *eiusdem*, por una parte,

de que el gasto no haya sido causado en el ejercicio declarado o, por la otra, de que el gasto no haya sido pagado, tratándose de alguno de los cuatro supuestos anteriormente señalados, en los cuales, además de causado se exige su pago para tener derecho a la deducción.

Nótese que en el caso *sub judice*, el reparo fiscal por la pretendida deducibilidad del gasto no provino del hecho de que no había sido pagado, para los casos en que así se requiere, sino que exclusivamente deviene de la primera circunstancia señalada *ut supra*, es decir, del hecho de que no había sido causado en el ejercicio fiscal de 1.982, ya que, conforme fue advertido por la Contraloría, se trataba de “intereses pagados diferidos”, y como tales, sólo podían ser deducidos en los ejercicios dentro de los cuales se produjera su causación. El gasto es causado y por tanto deducible cuando se ha originado y corresponde a un determinado ejercicio.

El problema surge cuando los gastos, bien se trate de intereses, arrendamientos, salarios, etc., son pagados anticipadamente y corresponden a uno o varios ejercicios posteriores, en cuyo supuesto sólo la respectiva porción es causada y deducible en cada uno de los correspondientes ejercicios, y no la totalidad del gasto en uno sólo de ellos. En consecuencia, el gasto pagado por anticipado debe registrarse dentro del ejercicio en el cual se realiza el pago, como un gasto “diferido” en lo relativo a la porción que corresponda a los ejercicios aún no transcurridos; y sucesivamente se irá deduciendo como “gasto causado”, en la medida en que dichos ejercicios transcurren y en la proporción que a cada uno de ellos corresponda.

De modo que frente a un reparo tan específicamente formulado, no era pertinente ni en lo absoluto necesario, argüir tan prolijamente como lo hizo la apoderado de la contribuyente, para demostrar que el gasto en cuestión había sido realmente pagado, pues, en todo caso, la referida circunstancia no fundamentó el reparo fiscal formulado por la Contraloría General de la República. Sin lugar a dudas, dicho reparo se sustenta en la naturaleza del gasto pagado por anticipado o “diferido”, que pretendió deducir la contribuyente como “gasto causado” en su ejercicio fiscal de 1.982, todo lo cual, conforme fue advertido por la administración contralora y declarado por el Tribunal *a quo*, resulta improcedente por mandato de los artículos 39 y 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable *rationae temporis* a la presente causa.

Incluso debe observarse que tampoco pudo la contribuyente pretender, conforme a derecho, la revocatoria del fallo recurrido sobre la base de una supuesta confusión por parte del *a quo*, en el sentido de asimilar “causado” a “vencido”, ya que en el presente caso no hay duda alguna que la pretendida deducción corresponde a “gastos diferidos” pagados por anticipado, lo cual es reconocido por la propia recurrente desde su escrito de descargos y como tal apreciado por el juzgador, y que sólo pasarán a ser “gastos causados”, en los años posteriores a su pago efectivo, al vencerse el plazo de los créditos que los originaron.

Conforme a las consideraciones expuestas y reiterando en esta oportunidad la jurisprudencia sobre los particulares precedentes sentada por la Sala Especial Tributaria de la extinta Corte Suprema de Justicia, contenidas en las sentencias fechadas 16/11/95 y 4/12/97 (Casos: H. Motores San Carlos, C.A y H. Motores Cagua, C.A), para esta Sala resulta procedente el reparo formulado por la Contraloría General de la República, y así se declara.

En cuanto al rechazo del órgano contralor respecto al **traslado de pérdidas pendientes de compensación** por Bs. 498.626,98, acusadas por la contribuyente en el ejercicio económico de 1.981 y declaradas en su estimación de rentas para el ejercicio de 1.982, por las mismas razones en que basó el reparo formulado al ejercicio de 1.982, según consta de pliego de reparo signado N° DGAC-4-3-049 de fecha 23 de diciembre de 1.986, al considerar no deducibles los gastos por intereses diferidos que pretendió descontar la contribuyente de su renta bruta en dicho período fiscal, la Sala advierte que en la presente causa la contribuyente se limita a contradecir y dar por reproducidos los argumentos impugnatorios por ella opuestos en el recurso contencioso tributario intentado contra el acto administrativo confirmatorio del reparo formulado a sus rentas, declaradas para el referido ejercicio de 1.982.

De allí que, habiendo sido declarada por este mismo fallo la legalidad del reparo en cuestión, resulta de obligada consecuencia decidir también la procedencia del reparo fundamentado en el traslado de pérdidas declaradas para el referido ejercicio, y así se declara.

Respecto al **reparo formulado por omisión de sanción pecuniaria**, por la cantidad de Bs. 133.891,05, con fundamento en las razones que al efecto fueron aducidas por el órgano contralor en el pliego

del reparo ya identificado, a tenor de lo previsto en el artículo 108 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el artículo 205 de su Reglamento, considerando además los argumentos alegados por la contribuyente para contrariar su legalidad, la Sala Político Administrativa de este Supremo Tribunal observa:

Conforme fue oportunamente advertido por el *a quo* en el fallo recurrido, "... en el caso de autos, la Contraloría hace constar en el acta correspondiente y la contribuyente no lo niega, que las anotaciones contables de los libros no son iguales a las que se asentaron en la declaración fiscal y por ello, sólo con la fiscalización podía haberse encontrado la diferencia de tratamiento, contable y fiscal que la contribuyente dio a un mismo renglón, como es el de los egresos por intereses pagados a los institutos de crédito por el descuento de diversas letras de cambio...", a partir de lo cual interpreta no se configuró la eximente alegada por la reparada, prevista en el ordinal 3º del precitado artículo 108 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, debe considerarse que la reiterada Jurisprudencia, tanto de los Tribunales de Instancia como de la extinta Corte Suprema de Justicia, ha sostenido que la eximente de responsabilidad penal tributaria prevista en la norma *supra* citada, procede en todo caso en que la fiscalización no haga modificaciones a los datos, tanto singulares como globales, suministrados por el contribuyente, bajo juramento, en el correspondiente formulario de declaración de rentas; de tal manera que al verificar aquellos datos con los libros o soportes contables y demás registros, observe que aún habiéndose efectivamente realizado la operación que origina el egreso o ingreso declarado, no se cumple en él algún requisito exigido legalmente para ser tomado en cuenta, a los efectos de la determinación del enriquecimiento gravable.

En tanto que dicha eximente no procede cuando existen objeciones a aquellos datos, que provienen de fuentes distintas, extrañas a dicha Declaración de Rentas y que, por ende, configuran omisiones voluntarias de rentas, u ocultamiento doloso de enriquecimientos gravables.

De acuerdo con el precitado dispositivo legal, se le quita punibilidad al hecho cuando los reparos se formulan exclusivamente sobre la base de datos suministrada por el contribuyente en sus declaraciones de rentas y, en consecuencia, provienen básicamente de la simple revisión y verificación detallada que realice el fiscal actuante en los libros y registros contables de la contribuyente, de las partidas y datos que aparecen en las referidas declaraciones, siendo irrelevante el hecho de que el funcionario se haya trasladado o no al domicilio de la contribuyente a los efectos reparados.

En el caso de autos, resulta evidente que la contribuyente en el anexo A-300 H-81- N° 329982, que acompañó a su declaración de rentas correspondiente a su ejercicio gravable desde el 01/01/82 hasta el 31/12/82, y que corre inserto a los folios 29 al 42 de este expediente, acusó la cantidad total de Bs. 7.509.039,01 en concepto de "intereses de los capitales tomados en préstamos e invertidos en la producción de la renta" (folio 42), de la cual pudo extraerse el componente de Bs. 1.003.272,82, que corresponde a "intereses pagados en 1.982 diferidos", mediante la revisión de asientos contables realizada por el funcionario fiscal, al proceder a la verificación de los datos aportados en su declaración por la contribuyente, todo lo cual incluso consta en la respectiva acta de fiscalización signada N° DGAC-4-3-86.061-2 levantada el 10 de julio de 1.986 (folios 90-91).

De lo expuesto puede afirmarse que, contrariamente al pronunciamiento del *a quo*, los reparos formulados por el órgano contralor provienen exclusivamente de los datos suministrados por la sociedad mercantil contribuyente en su declaración definitiva de rentas para el ejercicio gravable de 1.982 y anexos, presentada el 30/03/83, aún cuando en el curso de la fiscalización fueron advertidas diferencias contables, las cuales precisamente originaron los reparos formulados a las deducciones pretendidas en concepto de intereses pagados diferidos. Resulta, pues, improcedente el reparo por omisión de sanción liquidada a cargo de la recurrente. Así se declara.

-VI-

DECISIÓN

Por las razones que anteceden, el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, administrando justicia, en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara **PARCIALMENTE**

CON LUGAR la apelación interpuesta por la apoderada de sociedad mercantil "H. MOTORES, C.A", contra la sentencia N° 330, dictada el 29 de octubre de 1.992 por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario, la cual se revoca parcialmente. En consecuencia:

1.- Declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la referida sociedad mercantil contribuyente, al declararse la nulidad de la multa impuesta por la Contraloría General de la República en el pliego de reparo N° DGAC-4-3-049 de fecha 23 de diciembre de 1.986, liquidada por la cantidad de Bs. 133.891,05; y firme la determinación contenida en el precitado reparo, por concepto de impuesto sobre la renta y referida a su ejercicio gravable de 1.982, por la cantidad de Bs. 127.515,29.

2.- Se ordena a la Administración Contralora modificar el acto administrativo confirmatorio contenido en la Resolución signada N° DGSJ-3-1-218 de fecha 31 de agosto de 1.987, circunscribiendo el mismo a la ratificación del reparo formulado en concepto de impuesto sobre la renta.

3.- Revoca la condenatoria en costas a la contribuyente, declarada por el Tribunal *a quo* y declara que no proceden las mismas por no haber vencimiento total en esta causa, conforme a lo previsto en el artículo 274 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión expresa del artículo 223 del Código Orgánico Tributario.

Publiquese, regístrese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Dada, firmada y sellada en la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los 14 días del mes de noviembre del 2000. Años 190° de la Independencia y 141° de la Federación.

El Presidente,

CARLOS ESCARRA MALAVE

El Vicepresidente,

JOSE RAFAEL TINOCO

LEVIS IGNACIO ZERPA

Magistrado Ponente

La Secretaria,

ANAÍS MEJÍA CALZADILLA

Exp. N° 9478

LIZ/ gbs.

Sent. N° 02172



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE
EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADA PONENTE: EVELYN MARRERO ORTÍZ
EXP. N° 2011-1333

Mediante Oficio Nro. 9415 de fecha 24 de octubre de 2011 el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió a esta Sala Politico-Administrativa el expediente signado bajo el Nro. AF49-U-2004-000024 (nomenclatura del aludido Tribunal), contentivo de los recursos de apelación ejercidos en fechas 8 de julio y 5 de agosto de 2011, por la abogada Betzaida Vera, inscrita en el INPREABOGADO bajo el Nro. 58.907, actuando con el carácter de sustituta de la Procuradora General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según consta en documento poder cuyos datos de identificación cursan al folio 261 de la pieza Nro. 14 del expediente judicial, y el abogado Massimo Melone, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 41.670, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio **BANCO PLAZA, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del entonces Distrito Federal y Estado Miranda el 9 de marzo de 1989, bajo el Nro. 72, Tomo 59-A; representación que se evidencia en instrumento poder que corre inserto a los folios 57 y 58 de la pieza Nro. 1 del expediente judicial; contra la sentencia definitiva Nro. 050/2011 dictada en fecha 13 de junio de 2011 por el Tribunal remitente, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la citada sociedad de comercio.

El aludido recurso fue incoado contra la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* signada con letras y números *GCE-SA-R-2004-001* del 23 de enero de 2004, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que confirmó parcialmente los reparos formulados a la sociedad de comercio Banco Plaza, C.A. en el *Acta de Reparación* identificada con letras y números *GRTI-RC-DF-0178/2002-31* de fecha 19 de diciembre de 2002, dictada por la División de Fiscalización de la señalada Gerencia Regional y determinó a cargo de la recurrente la obligación de pagar los conceptos y montos siguientes: *i)* en su condición de agente de retención, impuesto por Doce Millones Trescientos Siete Mil Doscientos Nueve Bolivares (Bs. 12.307.209,00), multa por Quince Millones Ciento Ocho Mil Doscientos Cincuenta y Dos Bolivares (Bs. 15.108.252,00) e intereses moratorios por Un Millón Quinientos Cuarenta y Un Mil Ciento Treinta y Dos Bolivares (Bs. 1.541.132,00); *ii)* en su condición de contribuyente, impuesto de Quinientos Noventa y Siete Millones Ciento Nueve Mil Novecientos Cuarenta y Siete Bolivares (Bs. 597.109.947,00) y multa de Seiscientos Veintisiete Millones Cuarenta y Seis Mil Cuatrocientos Cuarenta y Cuatro Bolivares (Bs. 627.046.444,00), para un total de Un Mil Doscientos Cincuenta y Tres Millones Ciento

Doce Mil Novecientos Ochenta y Cuatro Bolívars (1.253.112.984,00) en materia de impuesto sobre la renta, para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 1998.

Según se evidencia en auto del 24 de octubre de 2011, el Tribunal de la causa oyó en ambos efectos los recursos de apelación ejercidos por la representante del Fisco Nacional y por el apoderado judicial de la sociedad mercantil recurrente, y remitió el expediente a esta Sala Político-Administrativa, adjunto al precitado Oficio Nro. 9415 de la misma fecha.

El 30 de noviembre de 2011 se dio cuenta en Sala y, por auto de la misma fecha, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Asimismo, se designó Ponente a la Magistrada Evelyn Marrero Ortiz y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

El 17 de enero de 2012, el abogado Humberto Romero Muci, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 25.739, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio Banco Plaza, C.A., representación que consta en instrumento poder que cursa a los folios 57 y 58 de la pieza Nro. 1 del expediente judicial, presentó el escrito de fundamentación de la apelación. No hubo contestación a la apelación.

En fecha 24 de enero de 2012, por cuanto no se fundamentó la apelación incoada por el Fisco Nacional, se practicó por Secretaría el cómputo de los días de despacho transcurridos desde el día en que se dio cuenta en Sala del ingreso del expediente, exclusive, hasta el día cuando venció el lapso establecido en auto de fecha 30 de noviembre de 2011, inclusive. Efectuado el cómputo se dejó constancia de haber transcurrido diez (10) días de despacho, correspondientes a los días 1, 6, 7, 8, 13 y 15 de diciembre de 2011; 10, 11, 12, y 17 de enero de 2012.

Mediante diligencia del 26 de enero de 2012 el apoderado judicial de la empresa contribuyente, solicitó a esta Sala declarar "*desistida la acción*" por falta de fundamentación del Fisco Nacional.

El 1º de febrero de 2012 la causa entró en estado de sentencia, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Realizado el estudio del expediente pasa esta Alzada a decidir, previo a lo cual formula las consideraciones siguientes:

I ANTECEDENTES

Mediante *Providencia Administrativa* signada con letras y números *GRTICE-RC-DF-0178-2002* de fecha 16 de abril de 2002, la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), facultó a las funcionarias Susel Rosa Pazmiño y Zumaida Figueroa Valera, titulares de las cédulas de identidad Nros. 6.244.627 y 8.106.814, respectivamente, a fin de realizar una investigación fiscal a la sociedad mercantil Banco Plaza, C.A., en materia de impuesto sobre la renta, para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 1998.

En las *Actas de Requerimiento* que van desde la identificada con letras y números *GRTI-RC-DF-0178/2002-01* de fecha 24 de abril de 2002 hasta la signada con letras y números *GRTI-RC-DF-0178/2002-30* del 26 de noviembre de 2002, emanadas de la citada Gerencia Regional de Tributos Internos, le fueron

solicitados a la mencionada empresa los documentos siguientes: las declaraciones estimadas y definitivas de impuesto sobre la renta, sus respectivos anexos, libros legales, balances de comprobación (mensuales y semestrales), códigos de cuentas contables vigentes para el ejercicio fiscalizado, libros y registros fiscales adicionales que reflejen los ajustes regulares por inflación, formularios de declaraciones y pago de retenciones, formulario de relación anual de impuestos retenidos y enterados, listado de las sociedades de comercio relacionadas, filiales y subsidiarias, lista de los intereses pagados o abonados en cuenta, acta constitutiva, última notificación, entre otros.

Dicha investigación culminó con el levantamiento del *Acta de Reparación* distinguida con letras y números *GRTI-RC-DF-0178/2002-31* notificada en fecha 19 de diciembre de 2002, dictada por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la que se dejó constancia de los reparos formulados a la recurrente en su condición de agente de retención, por concepto de: impuestos no retenidos sobre enriquecimientos netos o ingresos brutos distintos a sueldos, salarios y demás remuneraciones similares e impuestos retenidos no enterados; y en su condición de contribuyente le fueron levantados reparos por concepto de gastos no deducibles en virtud de: a) enterar el impuesto fuera del plazo reglamentario; b) no enterar el impuesto retenido; c) falta de comprobación.

En el *Acta de Reparación* se objetaron los conceptos referidos a: inadmisibilidad de partidas de la conciliación de la renta fiscal, provisión para prestaciones sociales no incluida en la conciliación de la renta, ingresos por bonos de la deuda pública nacional presentados en la conciliación de renta, partida incluida en los ingresos extraterritoriales, disminución de ingresos sin comprobación y en ajuste por inflación realizado por la empresa recurrente; se rechazó el ajuste de la utilidad semestral, así como el efecto deducible por vencimiento de bonos de la deuda pública nacional, patrimonio neto al inicio del ejercicio y cuentas por cobrar a accionistas no excluidas del cálculo del patrimonio neto al inicio del ejercicio.

El 17 de febrero de 2003 el apoderado judicial de la sociedad mercantil Banco Plaza, C.A., presentó escrito de descargos contra la referida *Acta de Reparación* signada con letras y números *GRTICE-RC-DF-0178/2002-31* del 19 de diciembre de 2002.

En fecha 23 de enero de 2004 la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dictó la *Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo* distinguida con letras y números *GCE-SA-R-2004-001*, conforme a lo previsto en el artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001, que confirmó parcialmente las objeciones fiscales formuladas en el *Acta de Reparación* identificada con letras y números *GRTICE-RC-DF-0178/2002-31* por los conceptos y montos que se discriminan a continuación:

- En su condición de Agente de Retención.

1.1. Impuestos no retenidos sobre enriquecimientos netos o ingresos brutos distintos a sueldos, salarios y demás remuneraciones similares.

Período	Monto Impuesto Confirmado (Bs.)	Monto Sanción Confirmado (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	12.040.135,78	12.642.142,49

1.2. Impuestos retenidos no enterados en el plazo reglamentario.

Período	Monto Impuesto Confirmado (Bs.)	Monto Sanción Confirmado (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	4.131.000,00	1.541.131,52

1.3. Impuestos retenidos no enterados.

Período	Monto Impuesto Confirmado (Bs.)	Monto Sanción Confirmado (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	267.072,72	801.218,13

- En su condición de contribuyente.

2.1. Gastos no deducibles.

2.1.1. Gastos no procedentes por falta de retención de impuesto.

Período	Monto Confirmado en (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	292.127.907,88

2.1.2. Gastos no deducibles por enterar el impuesto fuera del plazo reglamentario.

Período	Monto Confirmado en (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	54.000.000,00

2.1.3. Gastos no deducibles por no enterar el impuesto retenido.

Período	Monto Confirmado en (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	13.353.635,81

2.2. Gastos no procedentes por falta de comprobación.

Período	Monto Impuesto Confirmado (Bs.)	Monto Revocado (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	73.956.214,43	277.631.312,17

2.3. Inadmisibilidad de partidas de conciliación de renta.

2.3.1. "Castigos" efectuados a la cartera de crédito sin comprobación suficiente.

Período	Monto Impuesto Confirmado (Bs.)	Monto Revocado (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	4.950.000,00	558.833.465,63

2.3.2. Provisión para prestaciones sociales no incluida en la conciliación de la renta.

Periodo	Monto Confirmado en (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	264.763.105,38

2.3.3. Ingresos por Bonos de la Deuda Pública Nacional presentados en la conciliación de la renta como no gravables sin comprobación suficiente.

Periodo	Monto Confirmado en (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	37.609.393,35

2.3.4. Partida incluida en los ingresos extraterritoriales.

Periodo	Monto Confirmado en (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	1.872.581,10

2.4. Disminución de los ingresos sin comprobación.

Periodo	Monto Impuesto Confirmado (Bs.)	Monto Revocado (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	10.000.000,00	110.167.439,77

2.5. Ajuste por inflación.

2.5.1. Ajuste utilidad semestral improcedente.

Periodo	Monto Confirmado en (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	352.202.611,67

2.5.2. Efecto deducible por vencimiento de bonos de Deuda Pública Nacional improcedente.

Periodo	Monto Confirmado en (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	542.752.858,00

2.5.3. Patrimonio neto al inicio del ejercicio.

Periodo	Monto Impuesto Confirmado (Bs.)	Monto Revocado (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	11.696.126,73	1.293.854.086,50

2.5.4. Cuentas por cobrar a accionistas no excluidas del cálculo del patrimonio neto al inicio del ejercicio.

Periodo	Monto Confirmado en (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	368.300.000,00

Determinación fiscal.

Período	Impuesto (Bs.)	105% Multa (Bs.)
01-01-98 al 31-12-98	597.109.946,99	626.965.444,34

Concurrencia de Infracciones.

a) Concurrencia de infracciones de la empresa Banco Plaza, C.A. en su carácter de agente de retención.

Sanciones	Monto (Bs.)	Sanciones a aplicar (Art. 74 C.O.T.)
Impuestos no retenidos Art. 99 C.O.T./1994	12.642.142,49	12.642.142,49
Impuestos enterados fuera del plazo. Art. 101 C.O.T./1994	4.131.000,00	2.065.500,00
Impuestos no enterados Art. 101 C.O.T./1994	801.218,13	400.609,06

Total sanción a aplicar por concurrencia (Art.74 C.O.T./1994).....15.108.251,55

b) Concurrencia de infracciones de la sociedad de comercio Banco Plaza C.A., en su carácter de contribuyente.

Sanciones	Monto (Bs.)	sanción a aplicar (Art. 74 C.O.T./1994)
Multa 105% (Art 97 COT/1994)	626.965.444,34	626.965.444,34
Multa (Art.108 COT/1994)	162.000,00	81.000,00

Total sanción a aplicar por concurrencia (Art 74 C.O.T./1994).....627.046.444,34

La Administración Tributaria determinó a cargo de la empresa Banco Plaza C.A. la obligación de pagar los montos siguientes:

a) En su condición de agente de retención para el ejercicio 01-01-98 al 31-12-98.

Impuesto (Bs.)	Multa (Bs.)	Intereses Moratorios (Bs.)
12.307.209,00	15.108.252,00	1.541.132,00

b) En su condición de contribuyente para el ejercicio 01-01-98 al 31-12-98.

Impuesto (Bs.)	Multa (Bs.)
597.109.947,00	627.046.444,00

En fecha 11 de marzo de 2004 los abogados Humberto Romero-Muci, Massimo Decio Melone, Mary Elba Díaz Colina, Juan Carlos Castillo Carvajal y Valmy Díaz Ibarra, inscritos en el INPREABOGADO bajo los Nros. 25.739, 41.760, 63.523, 66.136 y 91.609, respectivamente, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la sociedad mercantil Banco Plaza, C.A., interpusieron ante el Tribunal Superior Noveno (Distribuidor) de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el recurso contencioso tributario conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos contra la referida *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* signada con letras y números *GCE-SA-R-2004-001* del 23 de enero de 2004. Fundamentan su recurso en los argumentos siguientes:

Alegan respecto a los reparos formulados en su condición de agente de retención, la nulidad absoluta de la *Resolución* impugnada por incurrir en falso supuesto de hecho y de derecho, al exigir el pago de impuestos no retenidos sin que se demostrase previamente el incumplimiento de pagar el tributo correspondiente.

Denuncian la nulidad absoluta de la *Resolución* en cuanto a los reparos realizados en su condición de contribuyente, con los señalamientos que se expresan a continuación:

1) Rechazo del gasto por falta de retención o por enteramiento tardío como *“producto de la aplicación de una norma inconstitucional, aplicada de manera preferente por la Administración Tributaria en desconocimiento de los artículos 22, 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.”*

2) El vicio de falso supuesto de hecho al rechazar la deducción de gastos por la cantidad de Setenta y Tres Millones Novecientos Cincuenta y Seis Mil Doscientos Catorce Bolívares con Cuarenta y Tres Céntimos (Bs.73.956.214,43), ahora (Bs.73.956,21), correspondientes a erogaciones por concepto de honorarios profesionales, alquileres, prestaciones de servicios, transporte, publicidad y propaganda, pagos por servicios y mantenimientos, por falta de comprobación.

3) Consideran improcedente el rechazo de la deducción por la provisión para prestaciones sociales no incluida en la conciliación de la renta y destacan que estas prestaciones dinerarias a las cuales tiene derecho el trabajador, constituyen un derecho adquirido que tiene incluso rango constitucional y una obligación ineludible de los patronos de exigibilidad inmediata (artículo 92 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela).

4) Vicio de falso supuesto por objetar la Administración Tributaria la deducción de la partida *“Bonos de la Deuda Pública Nacional”* respecto a la cual no logró demostrar su no gravabilidad la contribuyente, y alegan que dicha partida sí es deducible por estar exenta del impuesto sobre la renta, en virtud de la naturaleza de los títulos en los cuales invirtió la recurrente, de acuerdo con las emisiones autorizadas en los *Decretos* Nros. 1953 y 2066.

5) Vicio de falso supuesto de hecho y de derecho por haber estimado la Administración Tributaria improcedente el reajuste de las utilidades semestrales ocurridas dentro del ejercicio investigado, y que conforme a los artículos 104 y 105 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, los incrementos y disminuciones que experimente el patrimonio durante un determinado ejercicio deben ser acumulados en la cuenta de reajuste por inflación, aplicando el índice de precios al consumidor (IPC), vigente entre el mes en el cual ocurrió la variación y el mes de cierre del ejercicio.

6) Sostienen la nulidad de la *Resolución* recurrida, por declarar improcedente la reincorporación de los bonos de la deuda pública nacional (DPN) en su patrimonio, debido a su vencimiento, a los efectos del reajuste regular por inflación del patrimonio.

7) Alegan la improcedencia de la exclusión del patrimonio al inicio del ejercicio realizada por la Administración Tributaria de los créditos comerciales otorgados por la recurrente, y explican que tales créditos se corresponden a préstamos efectuados por la contribuyente a sus accionistas que son operaciones normales de su giro comercial, las cuales deben estar incluidas dentro de su patrimonio; todo ello de acuerdo con el artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994.

8) En lo relativo a la multa aplicada por incumplimiento de deberes formales, arguyen que la Administración Tributaria no puede sancionar a la contribuyente por haber presentado su declaración estimada, "*si nunca se pronunció expresamente sobre la solicitud de justificación invocada por ella*" y señala que carece de razonabilidad que se liquide una multa por la omisión de un deber formal que, en su momento, alcanzó a cabalidad su objetivo, al punto que el mismo no fue revisado de manera alguna por parte de la Administración Tributaria.

9) Aducen la improcedencia de la multa por contravención y la apreciación subsidiaria de circunstancias atenuantes, por considerar que no se puede sancionar a la recurrente por una disminución de ingresos inexistente. En todo caso, requieren la aplicación de la atenuante que prevé el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, alegando que no ha cometido ninguna infracción tipificada en el Código Orgánico Tributario de 2001, durante todo el tiempo de sus operaciones y que, por ello, la sanción debía ser calculada en su límite inferior. Asimismo, piden la aplicación de la eximente de responsabilidad penal tributaria, en lo que respecta al rechazo del ajuste de la utilidad semestral, por considerar que su actuación habría obedecido a un error de derecho excusable "*según el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario.*"(sic).

Finalmente, solicitan se declare con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, se anule el acto administrativo impugnado y se condene en costas al Fisco Nacional.

II DECISIÓN JUDICIAL APELADA

El Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante sentencia definitiva Nro. 050/2011 de fecha 13 de junio de 2011, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por los representantes judiciales de la sociedad mercantil Banco Plaza, C.A., antes identificados, con base en las consideraciones siguientes:

"(...) Examinados los alegatos de las partes, este Tribunal aprecia que en el presente caso, la controversia se contrae a dilucidar si son procedentes los reparos formulados a la recurrente mediante el Acta Fiscal GRTICE-RC-DF-0178/2002-31 del 19 de diciembre de 2002, confirmada parcialmente por la Resolución (Sumario Administrativo) GCE-SA-R-2004-001 del 23 de enero de 2004, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del (...) (SENLAT), en materia de Impuesto sobre la Renta, para el ejercicio 1998, relativos a: i) impuestos no retenidos sobre enriquecimientos netos o ingresos brutos distintos de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares; ii) gastos no deducibles por no efectuar la retención del impuesto, por enterar el impuesto retenido fuera de los plazos reglamentarios y por retener el impuesto y no enterarlo; iii) gastos no procedentes por

comprobación insuficiente; iv) provisión para prestaciones sociales no incluida en la Conciliación de la Renta; v) ingresos por Bonos de la Deuda Pública Nacional presentados en la Conciliación de la Renta como no gravables sin comprobación suficiente; vi) ajuste de la utilidad semestral improcedente; vii) efecto deducible por vencimiento de los Bonos de la Deuda Pública Nacional y viii) exclusión de los créditos comerciales otorgados del patrimonio neto al inicio del ejercicio. Posteriormente, corresponderá a este Tribunal determinar si es procedente el vicio de falso supuesto alegado, las multas impuestas y la aplicación de la eximente de responsabilidad penal tributaria, atinente al error de derecho excusable.

i) En cuanto al primer aspecto controvertido en el presente caso, relativo al reparo formulado a la recurrente, en su condición de agente de retención, por concepto de 'Impuestos no retenidos sobre Enriquecimientos Netos o Ingresos Brutos distintos de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares', por la suma de DOCE MILLONES CUARENTA MIL CIENTO TREINTA Y CINCO BOLÍVARES CON SETENTA Y OCHO CÉNTIMOS (Bs. 12.040.135,78) (Bs. F. 12.040,14), por lo cual la Administración Tributaria la sancionó con una multa por la cantidad de DOCE MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL CIENTO CUARENTA Y DOS BOLÍVARES CON CUARENTA Y NUEVE CÉNTIMOS (Bs. 12.642.142,49) (Bs. F. 12.642.142,49) (sic), la recurrente alega, que la Administración Tributaria incurre en un falso supuesto de hecho y de derecho, ya que no puede exigirle el pago de impuestos no retenidos, en calidad de responsable solidario, sin probar previamente la existencia de la deuda tributaria originada por el incumplimiento del contribuyente (deudor principal), de satisfacer el pago del impuesto respecto del cual el monto retenido constituye solamente un anticipo. ...omissis...

...al haberse demostrado en el presente caso que la recurrente no retiró ni enteró las cantidades a las cuales se encontraba obligada en su carácter de agente de retención y que las actas de reparo están investidas de una presunción de legalidad y legitimidad que no pudo ser desvirtuada por la recurrente, este Tribunal debe concluir en base a la certeza de los hechos investigados, que los mismos están correctamente apreciados en la Resolución impugnada y que, por lo tanto, no se encuentra afectada de falso supuesto de hecho y de derecho. En consecuencia, se confirma el reparo formulado a la recurrente por concepto de impuestos no retenidos, en su condición de agente de retención, e igualmente la sanción impuesta con base en el Artículo 99 del Código Orgánico Tributario de 1994; siendo improcedente esta denuncia de la recurrente. Así se declara.

ii) Con relación al reparo efectuado a la recurrente, en su condición de contribuyente, por concepto de 'Gastos no deducibles por no efectuar la retención del impuesto, por enterar el impuesto retenido fuera de los plazos reglamentarios y por retener el impuesto y no enterarlo', la recurrente alega que el rechazo del gasto por falta de retención o por enteramiento tardío, con fundamento en el Parágrafo Sexto del Artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, constituye una violación del Principio de la Capacidad Contributiva y de la No Confiscatoriedad.

...omissis...

En este sentido, siendo que la norma contenida en el Parágrafo Sexto del Artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, prevé que sólo serán admitidos como deducción los gastos cuando se haya retenido y se haya enterado el impuesto dentro del plazo legalmente establecido, al haberse demostrado en el presente caso que la recurrente no cumplió con los requisitos de admisibilidad para la deducción del gasto establecidos en la norma in comento, vale decir, que si bien los gastos se causaron, igualmente la recurrente no efectuó la retención correspondiente, en otros casos la enteró extemporáneamente e igualmente retiró el impuesto más no lo enteró, lo cual hace procedente el rechazo de la deducción de los gastos aún cuando éstos hayan sido causados, al no haberse cumplido con las exigencias para la admisibilidad de los mismos. En consecuencia, este Tribunal declara procedentes los reparos formulados por concepto de retenciones no efectuadas, por retener el impuesto y no enterarlo y por enterar las retenciones fuera de los plazos reglamentarios. Así se declara.

iii) En lo que respecta al reparo efectuado por concepto de 'Gastos no procedentes por Comprobación Insuficiente' ...omissis...

Al respecto, la recurrente alega que la fiscalización incurrió en el vicio de falso supuesto al no admitir la deducción de los gastos soportados en los comprobantes respectivos, por cuanto sí posee los comprobantes a los que hace referencia el Artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, que soportan la causación del gasto y su posterior deducibilidad de la renta bruta para el ejercicio investigado, correspondiente al año 1998.

...omissis...

En razón de lo anterior, siendo que la recurrente no logró desvirtuar el reparo formulado por concepto de 'Gastos no procedentes por Comprobación Insuficiente', en consecuencia, este Tribunal lo confirma y declara improcedente esta denuncia de la recurrente acerca del vicio de falso supuesto. Así se declara.

iv) En lo relativo al reparo por 'Provisión para Prestaciones Sociales no incluida en la Conciliación de la Renta', por la cantidad de DOSCIENTOS SESENTA Y CUATRO MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y TRES MIL CIENTO CINCO BOLÍVARES CON TREINTA Y OCHO CÉNTIMOS (Bs. 264.763.105,38) (Bs. F. 264.763,11), registrada en la cuenta 'Provisiones para Antigüedad' y registrada por la recurrente en la cuenta de gastos denominada 'Prestaciones Sociales del Personal', este Juzgador aprecia del texto de la Resolución impugnada, que la Administración Tributaria consideró, por una parte, que los alegatos expuestos por la recurrente en cuanto a que '...la disponibilidad fiscal de la renta de un banco no se calcula sobre la base de lo pagado, sino sobre la base de lo causado. (...) los gastos deben entonces estimarse deducibles cuando son causados y no cuando resultan efectivamente pagados.', están ajustados a derecho; señalando al respecto:

(...) Por lo cual, este Tribunal colige que no es un aspecto controvertido que los gastos por concepto de prestaciones sociales son deducibles, aún cuando no hubiesen sido pagados, vale decir, que su deducibilidad dependerá de la disponibilidad de los mismos. Así se declara.

...omissis...

Por tal motivo, este Tribunal declara improcedente el reparo formulado por concepto de 'Provisión para Prestaciones Sociales no incluida en la Conciliación de la Renta', por la cantidad de DOSCIENTOS SESENTA Y CUATRO MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y TRES MIL CIENTO CINCO BOLÍVARES CON TREINTA Y OCHO CÉNTIMOS (Bs. 264.763.105,38) (Bs. F. 264.763,11), siendo procedente esta denuncia de la recurrente. Así se declara.

v) En cuanto al reparo correspondiente a ingresos por Bonos de la Deuda Pública Nacional presentados en la Conciliación de la Renta como no gravables sin comprobación suficiente, quien aquí decide observa del texto de la Resolución objetada, que la recurrente incluyó en la Conciliación Fiscal de Rentas en la Declaración Definitiva de Rentas y Pago, para el ejercicio 1998, la cantidad de TREINTA Y SIETE MILLONES SEISCIENTOS NUEVE MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y TRES BOLÍVARES CON TREINTA Y CINCO CÉNTIMOS (Bs. 37.609.393,35) (Bs. F. 37.609,39), como partida deducible o no gravable, cantidad que fue rechazada por la Administración Tributaria por considerarla como 'gastos no admitidos por comprobación insuficiente'. En este sentido, la recurrente alega que esta partida sí es deducible por estar exenta del Impuesto sobre la Renta y que efectivamente, realizó la inversión deducida. ...omissis...

Como consecuencia de lo que precede, siendo que el reparo formulado por la cantidad de TREINTA Y SIETE MILLONES SEISCIENTOS NUEVE MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y TRES BOLÍVARES CON TREINTA Y CINCO CÉNTIMOS (Bs. 37.609.393,35) (Bs. F. 37.609,39), se originó por cuanto la recurrente no demostró que tal cantidad era producto de operaciones con Bonos de la Deuda Pública Nacional, al no haber logrado desvirtuar la recurrente el reparo por este concepto y siendo que el contenido de la Resolución impugnada se presume fiel reflejo de la verdad, por encontrarse amparado por la presunción de legalidad y veracidad de la cual gozan todos los actos administrativos, este Tribunal confirma el reparo formulado por 'Ingresos por Bonos de la Deuda Pública Nacional presentados en la Conciliación de la

Renta como no gravables sin comprobación suficiente', y declara improcedente esta denuncia de la recurrente. Así se declara.

vi) En cuanto a la denuncia acerca del vicio de falso supuesto de hecho y de derecho en que incurrió la Administración Tributaria, al declarar improcedente el Ajuste de la Utilidad Semestral, este Tribunal observa del texto de la Resolución impugnada que señala al respecto: ...omissis...

En razón de todo lo expuesto, este Tribunal considera que en el presente caso, a los fines fiscales, la recurrente debe regirse por el procedimiento del reajuste por inflación previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual dispone que los contribuyentes deberán ajustar al cierre de cada ejercicio gravable, sus activos y pasivos no monetarios y determinar el incremento o disminución del patrimonio resultante y no efectuar el ajuste semestralmente, como lo hizo la recurrente. En consecuencia, se confirma el reparo formulado a la recurrente en cuanto al ajuste de la utilidad semestral y se declara improcedente este alegato de la recurrente. Así se declara.

vii) Con respecto al reparo por concepto de 'efecto deducible por vencimiento de los Bonos de la Deuda Pública Nacional no procedente', se observa del acto impugnado que la recurrente incluyó esta partida por la cantidad de QUINIENTOS CUARENTA Y DOS MILLONES SETECIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y OCHO BOLÍVARES EXACTOS (Bs. 542.752.858,00) (Bs. F. 542.752,86), a los efectos del ajuste regular por inflación, como una disminución de la renta gravable por considerarla como un aumento del patrimonio realizado dentro del ejercicio; la cual fue rechazada por la fiscalización por considerar, que el vencimiento de estos títulos no representa un aumento patrimonial. Dicho reparo, igualmente fue confirmado por la Administración Tributaria en la Resolución aquí objetada.

...omissis...

Analizado lo anterior, este Tribunal concluye que en el presente caso es procedente la reincorporación al patrimonio de los Bonos de la Deuda Pública Nacional que fueron excluidos para calcular el patrimonio neto al inicio del ejercicio, ya que estos fueron excluidos al momento en que se convirtieron en una inversión al encontrarse ésta exenta, por lo tanto, es procedente su deducibilidad como consecuencia de su vencimiento en virtud del ajuste por inflación. Así se declara.

El Tribunal debe aclarar que los intereses generados no pueden incorporarse al cálculo del patrimonio, sin la correspondiente asamblea que los incluya en el capital, en efecto los intereses son el fruto de la inversión, lo cual se traduce en una utilidad, por lo tanto, están destinados a ser repartidos entre los accionistas a menos que sean recapitalizados mediante un aumento del capital social a través de acta de asamblea, sólo a partir de ese momento servirán para la producción de la renta.

Por motivo de lo anterior, se revoca el reparo formulado a la recurrente por concepto de 'Efecto deducible por vencimiento de Bonos de la Deuda Pública Nacional no procedente', por la cantidad de QUINIENTOS CUARENTA Y DOS MILLONES SETECIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y OCHO BOLÍVARES EXACTOS (Bs. 542.752.858,00) (Bs. F. 542.752,86), y en consecuencia, se declara procedente esta denuncia de la recurrente. Así se declara.

viii) Con respecto al reparo efectuado por 'Cuentas por cobrar a accionistas no excluidas del patrimonio al Inicio del ejercicio', la fiscalización consideró que debía excluirse del patrimonio neto al inicio del ejercicio los créditos comerciales otorgados por la recurrente por la cantidad de Bs. 368.300.000,00 (Bs. F. 368.300,00), conforme a lo previsto en el Artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994.

En tal sentido, la recurrente alega que los créditos excluidos por la Administración Tributaria del ajuste inicial del patrimonio, se corresponden a préstamos efectuados por la recurrente a sus accionistas, en condiciones comerciales normales y regulares. Expresa que se trata de operaciones normales de su giro comercial, las cuales deben estar incluidas en su patrimonio.

...omissis...

Precisado este criterio, quien aquí decide aprecia que en el caso de marras la sanción descrita en el tipo penal regulado por el citado Artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, no requiere un análisis del elemento culpable o conducta por parte del contraventor, ni de la cuantía de la disminución ilegítima verificada, pues

habiéndose determinado la conducta contraria a derecho relacionada con esta circunstancia perjudicial para los intereses patrimoniales de la República, se hace procedente la imposición de la sanción prevista en el precitado Artículo en los términos que allí se indican. Así se declara.

En lo que respecta a la eximente de responsabilidad penal tributaria invocada por la recurrente, la Sala Político-Administrativa se pronunció recientemente mediante sentencia número 00129 del 02 de febrero de 2011, exponiendo lo siguiente: ...omissis...

Adaptando el criterio expuesto al presente caso, este Juzgador observa que, contrario a como ocurrió en el caso parcialmente transcrito, los reparos formulados a la recurrente de marras se basaron en los datos contenidos en la Declaración Definitiva de Rentas, en libros, comprobantes y soportes, tal actividad de la Administración Tributaria, va más allá del beneficio previsto en la norma, realizando actuaciones distintas a la del simple análisis de la declaración de Impuesto sobre la Renta, por lo que siendo así los hechos, este Tribunal declara improcedente la eximente de responsabilidad penal alegada por la recurrente referente al numeral 3 del Artículo 89 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente rationae (sic) temporis, en torno a la sanción impuesta con base en el Artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994. Así se declara.

Igualmente, se declaran firmes el resto de los reparos formulados mediante el acto recurrido y que no fueron objetados por la recurrente en el presente caso. Así se declara.

III DISPOSITIVA

En razón de lo expuesto, este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, administrando justicia en nombre de la República, por autoridad de la Ley, declara PARCIALMENTE CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la sociedad mercantil BANCO PLAZA, C.A., contra la Resolución (Sumario Administrativo) GCE-SA-R-2004-001 del 23 de enero de 2004, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del (...) (SENIAT) (sic)."

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

El 17 de enero de 2012 el abogado Humberto Romero-Muci, antes identificado, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio Banco Plaza, C.A., presentó el escrito de fundamentación de la apelación en el que argumenta que la sentencia impugnada está viciada de nulidad absoluta por las razones siguientes:

1) Inmotivación derivada del silencio de pruebas en el que incurrió el Tribunal de la causa, al desestimar el *Informe* identificado con letras y números *CJ-C-2005-02-02-075* emitido por el Banco Central de Venezuela de fecha 25 de febrero de 2005 y las pruebas documentales con las que la empresa contribuyente logró demostrar "*de forma contundente*", cuáles ingresos por intereses recibidos durante el ejercicio gravable 1998 correspondían a operaciones con Bonos de la Deuda Pública Nacional.

2) Errada interpretación del artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, al confirmar la indebida pretensión de la Administración Tributaria que rechazó la inclusión en el patrimonio neto inicial, a los fines de reajuste por inflación, las cuentas por cobrar a accionistas aun cuando estas tienen un carácter comercial y fueron pactadas en condiciones de mercado, como se demostró fehacientemente con las pruebas documentales y de testigo experto, promovidas y evacuadas en el juicio de primera instancia. Insiste en la "*equivocada interpretación del Juez*", la cual se evidencia cuando señala que "*tales cuentas debían ser excluidas del patrimonio neto al ajuste regular por inflación*" por tratarse de partidas monetarias.

3) Ilegalidad derivada de la indebida aplicación de los artículos 25 y 28 del Código Orgánico Tributario de 1994, al confirmar la pretensión de la Administración Tributaria de exigir a la contribuyente el pago de impuestos no retenidos en calidad de agente de retención, sin probar previamente la existencia de la deuda tributaria originada por el cumplimiento del contribuyente (deudor principal).

4) Aduce que el Tribunal de instancia aplicó una norma inconstitucional -el Parágrafo Sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994- cuyo contenido infringe la garantía constitucional de la capacidad contributiva en materia de impuesto sobre la renta; la prohibición de efectos confiscatorios de los tributos y la garantía innominada de razonabilidad, previstas en los artículos 316, 317 y 22, respectivamente, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999.

5) Indica que el Tribunal de la causa incurrió en un falso supuesto de hecho, al considerar que la contribuyente no presentó los soportes que evidencian la efectiva realización de los gastos indebidamente rechazados por la Administración Tributaria, cuando lo cierto es que tales documentos constan en el expediente administrativo que, a su vez, fue traído al expediente judicial formado con ocasión del juicio de primera instancia que dio inicio a esta apelación. Asimismo, expresa que el vicio de falso supuesto de hecho denunciado condujo al referido Tribunal a: *i)* la errónea aplicación del artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, y *ii)* la falta de aplicación del artículo 395 del Código de Procedimiento Civil.

6) Ausencia de base legal por errada interpretación del artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, al considerar que la multa por supuesta contravención no requiere del elemento de culpabilidad. Como consecuencia del vicio denunciado el Tribunal de instancia obvió aplicar el artículo 73 del Código Orgánico Tributario de 1994 y el artículo 60 del Código Penal en concordancia con el artículo 49 numeral 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. En efecto, indica que el elemento subjetivo -la culpabilidad- constituye presupuesto necesario para la configuración de los ilícitos, como se desprende del artículo 73 del Código Orgánico Tributario de 1994, del artículo 79 del Código Orgánico Tributario de 2001 y el artículo 60 del Código Penal de 1964, normas según las cuales las infracciones tributarias se califican como dolosas o culposas.

Finalmente, solicita se declare con lugar la apelación interpuesta y se anule de la sentencia las partes controvertidas en la apelación por la sociedad mercantil Banco Plaza, C.A.

IV

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse en esta oportunidad sobre los recursos de apelación ejercidos por la representación del Fisco Nacional y por el apoderado judicial de la sociedad de comercio Banco Plaza, C.A., contra la sentencia definitiva Nro. 050/2011 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 13 de junio de 2011, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la referida empresa.

Previamente, esta Alzada debe declarar firmes por no haber sido objeto de apelación ante esta Sala Político-Administrativa y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos proferidos por el Tribunal de mérito sobre el resto de los reparos formulados en el acto recurrido y que no fueron objetados por la contribuyente en el presente caso. Los aludidos reparos se levantaron en los rubros

siguientes: *i)* la cartera de crédito sin comprobación suficiente “castigada” porque no contiene la documentación que evidencia las gestiones de cobro realizadas, y *ii)* disminución de los ingresos sin comprobación. Así se decide.

1.- De la apelación del Fisco Nacional.

Pasa la Sala a examinar la apelación incoada por el representante judicial del Fisco Nacional, a tenor de lo contemplado en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 92. Fundamentación de la apelación y contestación. Dentro de los diez días de despacho siguientes a la recepción del expediente, la parte apelante deberá presentar un escrito que contenga los fundamentos de hecho y de derecho de la apelación, vencido este lapso, se abrirá un lapso de cinco días de despacho para que la otra parte dé contestación a la apelación.

La apelación se considerará desistida por falta de fundamentación.” (Destacado de la Sala).

La norma antes transcrita establece la carga para la parte apelante de presentar dentro de los diez (10) días de despacho siguientes a la recepción del expediente en la Alzada, un escrito en el que se expongan las razones de hecho y de derecho en las que fundamenta su apelación. De igual forma, impone como consecuencia jurídica a la falta de fundamentación de la apelación el desistimiento *tácito* de la misma.

Ahora bien, esta Máxima Instancia pudo verificar en la causa que se examina que, mediante auto de fecha 24 de enero de 2012, la Secretaría de la Sala dejó constancia del cómputo que evidencia el vencimiento del lapso que disponían tanto el Fisco Nacional como la contribuyente -ambas partes apelantes en el presente caso-, para cumplir con la obligación de consignar el escrito en el que fundamentasen los recursos de apelación interpuestos en fechas 8 de julio y 5 de agosto de 2011, respectivamente.

En este sentido, quedó demostrado que desde la fecha en que se dio cuenta del ingreso del expediente (30 de noviembre de 2011), exclusive, hasta el día cuando venció el lapso establecido en el auto dictado por la Secretaría de esta Sala el 30 de noviembre de 2011 (17 de enero de 2011), inclusive, transcurrieron diez (10) días de despacho, los cuales fueron: 1, 6, 7, 8, 13 y 15 de diciembre de 2011; 10, 11, 12, y 17 de enero de 2012, sin que la representación fiscal presentase el escrito de fundamentación de su apelación.

Por esta razón, juzga la Sala que al no haber sido consignado el mencionado escrito por la representación del Fisco Nacional, el cual es esencial a los fines de quedar expresados los razonamientos de hecho y de derecho que fundamenten la solicitud de revocatoria del pronunciamiento judicial apelado, no puede esta Máxima Instancia entrar a conocer y decidir la apelación incoada, sin que ello implique suplir la carga procesal correspondiente a dicha parte. Así se decide.

Tal circunstancia obedece a las formalidades propias del recurso de apelación interpuesto ante esta Sala, para cuyo ejercicio se exige a la parte que quiera hacerlo valer, exponer por escrito las razones de hecho y de derecho en las cuales fundamenta su inconformidad con el pronunciamiento judicial recurrido, a tenor de lo dispuesto en el citado artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

En orden a lo anterior, debe esta Alzada declarar el desistimiento tácito de la apelación ejercida por la representación del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 050/2011 de fecha 13 de junio de 2011 dictada por el Tribunal de la causa. Así se decide.

Resuelto lo anterior, es preciso señalar que por cuanto la sentencia Nro. 050/2011 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 13 de junio de 2011, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio Banco Plaza, C.A., resulta parcialmente desfavorable a los intereses del Fisco Nacional por lo que, una vez resuelta la apelación interpuesta por la recurrente, se verificarán los requisitos de procedencia de la consulta del mencionado fallo, en atención a la prerrogativa prevista en el artículo 72 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

2.- De la apelación de la contribuyente.

En virtud de la declaratoria contenida en la sentencia judicial apelada y examinados como han sido las objeciones formuladas por la empresa contribuyente, se observa que la controversia planteada se circunscribe a decidir si el Tribunal de la causa al dictar la decisión recurrida, incurrió en los vicios de: *i)* inmotivación por silencio de pruebas y falta de aplicación de los artículos 507 y 509 del Código de Procedimiento Civil; *ii)* ausencia de base legal por errada interpretación del artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994; *iii)* indebida aplicación de los artículos 25 y 28 del Código Orgánico Tributario de 1994; *iv)* inconstitucionalidad de la aplicación del Parágrafo Sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, por violar los artículos 22, 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; *v)* falso supuesto de hecho por considerar que la contribuyente no presentó la documentación que demuestra la realización de los gastos rechazados por la Administración Tributaria, y *vi)* ausencia de base legal por errada interpretación del artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, falta de aplicación del artículo 73 *eiusdem* y del artículo 60 del Código Penal, en concordancia con el artículo 49, numeral 2 de la Carta Magna.

Delimitada así la *litis*, pasa la Sala a decidir con base en las consideraciones siguientes:

- i) De la inmotivación por silencio de pruebas y falta de aplicación de los artículos 507 y 509 del Código de Procedimiento Civil.*

El apoderado de la recurrente alega que la sentencia del Tribunal de instancia, está viciada de nulidad por inmotivación derivada del silencio de pruebas en el que incurrió el Juez, al desestimar el contenido del *informe* signado con letras y números *CJ-C-2005-02-02-075* emitido por el Banco Central de Venezuela de fecha 25 de febrero de 2005, así como las pruebas documentales con las que demostró cuáles ingresos por intereses recibidos durante el ejercicio gravable 1998, correspondían a operaciones con Bonos de la Deuda Pública Nacional y, por lo tanto, se encontraban exentos del gravamen con el impuesto sobre la renta, de acuerdo con las emisiones autorizadas en el *Decreto* Nro. 1.953 de fecha 9 de junio de 1997, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nro. 36.282 del 2 de septiembre del mismo año y el *Decreto* Nro. 2066 "*de los Bonos de la Deuda Pública Nacional que componen parte de la cartera de inversiones.*" Asimismo, como consecuencia del vicio denunciado, señala que el Tribunal de la causa omitió aplicar el contenido de los artículos 507 y 509 del Código de Procedimiento Civil que obligan al Juez a valorar todas y cada una de las pruebas promovidas por las partes según las reglas de la sana crítica, con el fin de construir con objetividad y certeza fáctica el contenido de su decisión.

El vicio de omisión de pronunciamiento por silencio de pruebas ha sido analizado por esta Sala en diversas oportunidades, entre otras en la sentencia Nro. 00110 de fecha 26 de enero de 2011, caso: *Corporación Centro Yamín, C.A.*, en la que se estableció lo siguiente:

“Respecto a la omisión de pronunciamiento por silencio de pruebas, esta Sala ratifica su criterio en el sentido de que cuando se calla respecto a una prueba en sede judicial, bien porque no se menciona o analiza, ni se juzga sobre su valor probatorio, explicando las razones que sustentan su apreciación o su desestimación, se incurre en el vicio de inmotivación del fallo, ya que el sentenciador estaría estableciendo hechos o considerando otros como no demostrados, por lo que en esa situación el Juez no expresa las razones de hecho ni de derecho que lo llevan a su decisión final, en cuyo caso se infringiría el ordinal 4º del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil. (Ver entre otras, Sentencias N° 04577 del 30 de junio de 2005 y Nos. 01311 y 01868 del 26 de julio y 21 de noviembre de 2007, respectivamente).”

Aplicando el criterio anterior al caso concreto, esta Sala observa que en la sentencia apelada se indica que la recurrente promovió prueba de informes al Banco Central de Venezuela a fin de que comunicase acerca de los siguientes hechos: 1) procedencia de la reincorporación del capital de los bonos de la Deuda Pública Nacional en el patrimonio de la empresa Banco Plaza, C.A., a los fines del ajuste regular por inflación del patrimonio, y 2) procedencia de incluir en el patrimonio neto al inicio del ejercicio los créditos comerciales otorgados por la sociedad de comercio Banco Plaza, C.A.

Señala el Juez de la causa que en fecha 2 de marzo de 2005, se recibió en ese Juzgado *Informe* identificado con letras y números *CJ-C-2005-02-075* con fecha 25 de febrero de 2005 a través del cual, el Banco Central de Venezuela responde sobre los particulares solicitados.

Igualmente, esta Alzada pudo verificar en la parte motiva de la sentencia apelada, que el Juzgador de instancia valoró el contenido del mencionado *Informe*, tal como se evidencia de las consideraciones siguientes:

“Ahora bien, este Tribunal observa del texto de dicha comunicación, que indudablemente le fue pagada a la recurrente la suma de Bs. 2.000.000.000,00 (Bs. F. 2.000.000,00), por concepto de capital por vencimiento de la ‘Segunda Emisión - Decreto 1953- Clase A’, así como intereses por la cantidad de Bs. 150.457.222,20 (Bs. F. 150.457,22).

A pesar de quedar demostrado que efectivamente la recurrente recibió el pago de la cantidad de Bs. 2.150.457.222,20 (Bs. F. 2.150.457,22), por concepto de capital e intereses por vencimiento de la ‘Segunda Emisión -Decreto 1953- Clase A’, de los Bonos de la Deuda Pública Nacional, no obstante, la Administración Tributaria considera que el vencimiento de esos títulos no representa un aumento patrimonial.

(...) quien aquí decide estima pertinente denotar que si la recurrente invirtió un capital por la cantidad Bs. 2.000.000.000,00 (Bs. F. 2.000.000,00), en Bonos de la Deuda Pública Nacional y que a su vencimiento le fue pagada la cantidad invertida como capital y sus intereses por la cantidad de Bs. 150.457.222,20 (Bs. F. 150.457,22), sólo la cantidad invertida como capital debe ser reincorporada al patrimonio de la recurrente y, por lo tanto, reajustada por inflación de conformidad con lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Es decir, si al momento de la inversión del capital por la cantidad Bs. 2.000.000.000,00 (Bs. F. 2.000.000,00), esta cantidad constituye un Activo incorporado a la renta para la recurrente, y que al vencimiento de la ‘Segunda Emisión -Decreto 1953- Clase A’, de los Bonos de la Deuda Pública Nacional, la cantidad invertida como capital en Bonos de la Deuda Pública Nacional, debe ser reincorporada al patrimonio de la recurrente (...).”

Asimismo, en la sentencia recurrida se relacionan las otras pruebas documentales presentadas por la contribuyente Banco Plaza, C.A., las cuales fueron apreciadas por el Juez de mérito, pues se indica "(...) de las pruebas documentales promovidas por la recurrente, a saber: copia del asiento contable en el cual se registra el vencimiento de los títulos, copia del estado de cuenta emitido por el Banco Central de Venezuela en fecha 27-02-98 a nombre de Banco Plaza, C.A., el cual refleja el pago de la cantidad de Bs. 2.150.457.222,20 (Bs. F. 2.150.457,22), por concepto de Bonos de la Deuda Pública Nacional, copias de los avisos de créditos números 98-107738 y 98-107739, emitidos por el Banco Central de Venezuela, correspondientes a los pagos del capital e interés de los bonos referidos y copia del asiento en el Libro Auxiliar de la Cartera de Inversiones al 31 de enero de 1998."

De manera que, por lo contrario a lo que afirma la contribuyente, el Tribunal de mérito sí analizó y valoró las pruebas promovidas por la recurrente, tanto el Informe distinguido con letras y números CJ-C-2005-02-02-075 del Banco Central de Venezuela de fecha 25 de febrero de 2005, como las otras pruebas documentales. Así se declara.

En consecuencia, esta Sala desestima el alegato del apoderado judicial de la empresa contribuyente, atinente a que el Juzgador de instancia incurrió en el vicio de inmotivación por silencio de pruebas y falta de aplicación de los artículos 507 y 509 del Código de Procedimiento Civil. Así se decide.

ii) *De la ausencia de base legal por errada interpretación del artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.*

El apoderado judicial de la sociedad mercantil Banco Plaza, C.A., aduce que la sentencia judicial apelada está viciada de nulidad por ilegalidad, derivada de la errada interpretación del artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, pues confirma la pretensión de la Administración Tributaria de rechazar la inclusión en el patrimonio neto inicial de cuentas por cobrar a accionistas a los fines de reajuste por inflación, aun cuando estas ostentan un carácter comercial y fueron pactadas en condiciones de mercado, tal como se demostró con las pruebas documentales y de testigo experto, promovidas y evacuadas en el juicio de primera instancia.

Respecto al vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la ley, considera esta Sala necesario reiterar lo que en diversas oportunidades ha dejado sentado, en el sentido de que este vicio se verifica cuando el Juez, aun conociendo la existencia y validez de la norma apropiada, yerra al interpretarla en su alcance general y abstracto. Es decir, cuando no se le da a la norma el verdadero sentido y se hace derivar de ella consecuencias que no concuerdan con su propósito. (vid. sentencias Nros. 01472, 01526 y 00072 de fechas 14 de agosto de 2007, 3 de diciembre de 2008 y 27 de enero de 2010, respectivamente, casos: *Sucesión de Eneida Adelfa Lazarde, Federal Express Holdings, S.A., y Alucasa, C.A.*)

En el caso bajo análisis para determinar si el Tribunal de instancia incurrió en el vicio de "errónea interpretación", es pertinente traer a colación el Capítulo II del Título VIII de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994 al caso bajo análisis, pues el reparo se refiere al ejercicio fiscal comprendido desde el 1º de enero de 1998 hasta el 31 de diciembre de 1998.

Del referido Título VIII "Reajuste Regular por Inflación" esta Sala pasa a analizar el contenido de los artículos 98 y 103 que son del tenor siguiente:

"Artículo 98: A partir del 1º de enero de 1993, a los solos fines de la aplicación del tributo creado por esta ley, los contribuyentes a que se refiere el artículo 5º de la misma

que realicen actividades comerciales, industriales y quienes se dediquen a realizar actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros, o a la explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas tales como la refinación y el transporte y que estén obligados a llevar libros de contabilidad, deberán ajustar al cierre de cada ejercicio gravable, sus activos y pasivos no monetarios, conforme al procedimiento que a continuación se señala y determinar el incremento o disminución del patrimonio resultante. El mayor o menor valor que se genere al actualizar el patrimonio neto y los activos y pasivos no monetarios, serán acumulados en una partida de conciliación fiscal que se denominará Reajuste por Inflación y que se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable en la forma que se establece en esta ley.

A los productores agrícolas, pecuarios, pesqueros o forestales, en cuanto a los bienes destinados a estas actividades, no se les aplicará lo dispuesto en el encabezamiento de este artículo ni el tributo el cual se refiere el artículo 92 de esta Ley.

Parágrafo Primero. Los contribuyentes que habitualmente realicen actividades empresariales no mercantiles y lleven libros y registros de contabilidad, podrán acogerse al sistema de ajuste regular por inflación en las mismas condiciones establecidas para los obligados a someterse al mismo. Una vez que el contribuyente se haya acogido al sistema de reajuste a que se contrae este artículo, no podrá sustraerse de él, cualquiera que sea su actividad empresarial."

"Artículo 103: Se acumularán en la partida de Reajustes por Inflación, como una disminución de la renta gravable, el incremento del valor que resulte de ajustar anualmente el patrimonio neto al inicio del ejercicio gravable, con base en la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) del área metropolitana de Caracas, elaborado por el Banco Central de Venezuela, en el ejercicio gravable respectivo. A estos fines se entenderá por patrimonio neto la diferencia entre el total del activo y el pasivo existentes al inicio del ejercicio gravable, con exclusión de las cuentas y efectos por cobrar a sus administradores, accionistas o empresas afiliadas."

De las disposiciones transcritas se colige que a partir del 1º de enero de 1993, los contribuyentes sujetos a la normativa referente al ajuste por inflación, son todas las personas naturales y jurídicas señaladas en el artículo 5º de esa Ley, que realicen las actividades enunciadas en el mencionado artículo 98, tales como: actividades comerciales, industriales y quienes se dediquen a realizar actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros, o a la explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas como la refinación y el transporte, y que estén obligados a llevar libros de contabilidad.

Por consiguiente, constituye un hecho cierto y no controvertido por las partes que la empresa Banco Plaza C.A., está sujeta a la normativa referente al sistema de ajuste por inflación en vista de sus actividades bancarias. Sin embargo, la controversia surge en relación a si la contribuyente puede o no incluir las cuentas por cobrar a accionistas, en el patrimonio neto inicial a los fines del reajuste por inflación.

La Administración Tributaria decidió en la fiscalización que debían excluirse del patrimonio neto al inicio del ejercicio, los créditos comerciales otorgados por la recurrente por la cantidad de Bs. 368.300.000,00, ahora Bs. 368.300,00, de acuerdo con lo previsto en el artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994.

Por el contrario, el apoderado de la contribuyente sostiene que se pueden incluir tales créditos porque corresponden a préstamos efectuados por la recurrente a sus accionistas que ostentan un carácter comercial y fueron pactadas en condiciones normales de mercado. Para demostrar su afirmación promovieron ante el Tribunal de la causa la prueba de testigo experto, conforme al artículo 395 del Código de Procedimiento Civil.

En relación con tales planteamientos, esta Sala observa que en la declaración del testigo experto promovido y evacuado en el juicio por la empresa contribuyente, el abogado y contador Luis Armando Montilla Varela, señaló que los bancos y otras instituciones financieras, como la recurrente, no pueden efectuar préstamos a los accionistas porque existen ciertas limitaciones (prohibiciones expresas) en la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras, sin que puedan considerarse los préstamos otorgados por la empresa a sus accionistas como una operación bajo condiciones normales de mercado (folio 65 de la pieza Nro. 14 del expediente).

Adicional a las consideraciones formuladas por el testigo experto, se aprecia que el artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, antes transcrito, establece expresamente la forma como se constituye el *"patrimonio neto inicial"* al disponer que se entenderá por patrimonio neto la diferencia entre el total del activo y el pasivo existentes al inicio del ejercicio gravable con exclusión de *"las cuentas y efectos por cobrar a sus administradores, accionistas o empresas afiliadas"*.

En el caso bajo estudio, la cantidad rechazada por la Administración Tributaria por Bs. 368.300.000,00, ahora Bs. 368.300,00, se refiere a cuentas por cobrar a sus accionistas, las cuales por mandato del citado artículo 103 están expresamente excluidas para la determinación del patrimonio neto del contribuyente a los fines del reajuste inicial por inflación. Así se declara.

Por consiguiente, esta Alzada aprecia que la sentencia judicial apelada no incurrió en el vicio de falso supuesto por errónea interpretación del artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, denunciado por el apoderado del contribuyente, por cuanto la inclusión de las cuentas por cobrar a sus accionistas en los términos referidos, alteran las bases del ajuste por inflación, conforme a los citados artículos 98 y 103 de la Ley en comentario. Así se decide.

En consecuencia, se desestima el señalado alegato y se confirma el fallo apelado el cual declaró ajustada a derecho la actuación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), que rechazó la inclusión de créditos y efectos por cobrar a accionistas por la cantidad de Bs. 368.300.000,00, ahora Bs. 368.300,00, por considerar que tales partidas debían ser excluidas del cálculo del reajuste anual del patrimonio. Así se declara.

iii) De la ilegalidad derivada de la indebida aplicación de los artículos 25 y 28 del Código Orgánico Tributario de 1994.

El apoderado del contribuyente denuncia que la sentencia recurrida incurrió en indebida aplicación de los artículos 25 y 28 del Código Orgánico Tributario de 1994, al confirmar la pretensión de la Administración Tributaria de exigir al Banco Plaza, C.A., en su carácter de responsable solidario, las cantidades de impuesto no retenidas a los beneficiarios de los pagos sujetos a retención, por la suma de Doce Millones Cuarenta Mil Ciento Treinta y Cinco Bolívares con Setenta y Ocho Céntimos (Bs. 12.040.135,78), hoy (Bs. 12.040,14).

A los fines de decidir sobre el asunto planteado, esta Sala estima pertinente transcribir los citados artículos 25 y 28 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicables en razón del tiempo, los cuales disponen:

"Artículo 25. Responsables son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyente deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a estos."

“Artículo 28. Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Los agentes de retención o de percepción que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos. Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente”. (Resaltado de la Sala).

De las disposiciones legales transcritas se evidencia que los agentes de retención constituyen un mecanismo creado por el legislador tributario con el fin de facilitar la recaudación impositiva, por lo que, en aquellos casos en los cuales la Ley o el Reglamento señalan a un sujeto como agente de retención, éste tiene que cumplir -dentro de los plazos normativamente previstos- con su deber de retener y enterar el tributo detraído.

Por consiguiente, los agentes de retención dirigen sus esfuerzos a garantizar la realización del crédito tributario, ampliando el campo de los sujetos obligados al pago de las deudas tributarias. En tales casos, además del contribuyente, son sujetos pasivos con carácter de agentes de retención, aquellos designados por la Ley o por el Reglamento (previa autorización legal), que en virtud de sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos u operaciones en los cuales pueden efectuar la detraición del tributo correspondiente sobre los pagos hechos a otro sujeto, revistiendo -dentro de la clasificación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria- la calidad de responsables, por oposición a la figura del contribuyente, que sería el sujeto a quien se practica la retención. (*vid.*, entre otras, sentencia Nro. 01576 de fecha 24 de noviembre de 2011, caso: *Banco Internacional, C.A.*).

Igualmente, el artículo 28 antes transcrito prevé que los agentes de retención o de percepción son los únicos responsables ante el Fisco, cuando ellos efectúan la retención o percepción del tributo correspondiente; pero responderán solidariamente con el contribuyente, si no realizan la retención o percepción a que estaban obligados.

Aplicando los criterios anteriores al caso de autos, se observa que la Administración Tributaria señala que la empresa Banco Plaza, C.A. no efectuó la correspondiente retención de impuesto a que estaba obligada legalmente, sobre los enriquecimientos netos o ingresos brutos distintos de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, por lo cual formuló un reparo por la cantidad de Bs. 12.040.135,78 y aplicó la sanción de multa por Bs. 12.42.142,49, exigiéndole el pago de impuestos no retenidos en calidad de agente de retención para el ejercicio gravable de 1998, confirmado por la sentencia recurrida.

En el escrito de fundamentación de la apelación el apoderado judicial de la contribuyente alega que la activación de la solidaridad del agente de retención respecto del impuesto no retenido, comporta necesariamente que el deudor principal no hubiese cumplido con la obligación de pagar el tributo, y que

constituye una carga de la Administración Tributaria demostrar que el impuesto dejado de retener no fue efectivamente pagado, para que de esta manera el órgano tributario pueda exigir al agente de retención en su carácter de deudor solidario los tributos dejados de retener. Sobre este particular la Sala observa:

Para asegurar el funcionamiento de la retención como instrumento legal de recaudación, el legislador ha establecido mecanismos de control fiscal y prevé una serie de consecuencias aplicables a aquellos casos en que el agente de retención deja de cumplir con su deber de realizar la deducción correspondiente, la efectúa parcialmente o con retardo, o no entera las cantidades retenidas.

En ese sentido, el Código Orgánico Tributario de 1994 prevé sanciones para las distintas modalidades de incumplimiento en las que puede incurrir el agente de retención, pero también establece otras consecuencias que -si bien en primer término no poseen naturaleza sancionatoria- producen indudablemente un efecto gravoso, como lo sería el caso de la responsabilidad solidaria entre el agente de retención y el contribuyente, prevista en el artículo 28 antes transcrito. Los efectos de esta solidaridad son los mismos establecidos en el Código Civil, por así disponerlo el artículo 21 del Código Orgánico Tributario de 1994.

Acerca de la interpretación de los alcances de la solidaridad en materia tributaria, esta Sala Político-Administrativa se ha pronunciado en varias oportunidades, entre otras, en sentencia Nro. 01162 de fecha 31 de agosto de 2004, caso: *Cementos Caribe, C.A.*, donde estableció: “(...) en la figura de la solidaridad regulada especialmente tanto en el Código Orgánico Tributario, como en el Código Civil, el obligado solidariamente lo está ‘al lado’ o ‘junto’ al contribuyente, de manera que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados”.

De manera que la solidaridad establecida en el citado artículo 28 es en beneficio del acreedor tributario. Por consiguiente, cuando en una actuación fiscal, como en el caso bajo análisis, se determina el incumplimiento de la obligación de retener, surge la responsabilidad solidaria y, por tanto, la Administración Tributaria puede exigirle el pago del impuesto al agente de retención, quien podría liberarse de esa exigencia probando que el otro deudor solidario ya efectuó el pago de ese impuesto.

Sobre este particular, la Sala Político-Administrativa se pronunció en la sentencia Nro. 01066 del 3 de agosto de 2011, caso: *AGRI, C.A.*, en la que estableció lo siguiente:

“Al respecto, considera pertinente esta Sala traer a colación la normativa contenida en los artículos 27 y 28 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable al caso en razón del tiempo, que a la letra establecen:

...omisis...

Se desprende del contenido de las citadas disposiciones, la existencia de dos situaciones completamente delimitadas:

- a) La responsabilidad principal o directa propiamente dicha, cuando el agente realiza la retención o percepción; y*
- b) La responsabilidad solidaria del agente en el caso de no efectuar éste la retención.*

A mayor abundamiento, cabe destacar la interpretación que hiciera la Sala, conforme a la cual ‘en la figura de la solidaridad regulada especialmente tanto en el Código Orgánico Tributario, como en el Código Civil, el obligado solidariamente lo está ‘al lado’ o ‘junto’ al contribuyente, de manera que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados’. (Sentencia N° 01162 de fecha 31 de agosto de 2004, caso: *Cementos Caribe, C.A.*).

Asimismo, cabe destacar que esa responsabilidad no se limita sólo respecto al monto del tributo, sino que abarca también las cantidades accesorias que con motivo al mismo pudieran exigirse, en razón del carácter indivisible que las distinguen y porque el artículo 28 en referencia establece como limitante que (...)la responsabilidad solidaria será por el valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan (...).”

Esta Alzada ratifica los criterios jurisprudenciales anteriores y declara improcedente la denuncia de la empresa apelante sobre la indebida aplicación de los artículos 25 y 28 del Código Orgánico Tributario de 1994, pues como se dejó establecido la responsabilidad solidaria existe en beneficio del acreedor e implica que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la obligación indistintamente a cualquiera de los dos sujetos responsables, sin perjuicio de que el requerido pueda liberarse alegando el pago realizado por el otro deudor solidario; pero en ningún caso, la carga de la prueba corresponde a la Administración Tributaria. Así se declara.

Por consiguiente, esta Sala desestima el alegato de la parte apelante referido a la indebida aplicación de los artículos 25 y 28 del Código Orgánico Tributario de 1994, y se confirma la sentencia recurrida, respecto al incumplimiento de la contribuyente de retener y enterar las cantidades a las cuales se encontraba obligada en su carácter de agente de retención; por lo que el Tribunal de instancia concluyó que los hechos investigados, *“están correctamente apreciados en la Resolución impugnada y que por lo tanto, no se encuentra afectada de falso supuesto de hecho ni de derecho”*. En consecuencia, el reparo formulado a la empresa recurrente por concepto de impuestos no retenidos, en su condición de agente de retención, queda firme. Así se declara.

iv) Inconstitucionalidad de la aplicación del Parágrafo Sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994 por violar los artículos 22, 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

La Administración Tributaria formuló reparos a la contribuyente por concepto de gastos no deducibles, por no haberse efectuado la retención del impuesto, por enterar el impuesto retenido fuera de los plazos reglamentarios y por retener el impuesto y no enterarlo. Dichos reparos fueron confirmados por la sentencia judicial recurrida.

En el escrito de fundamentación de la apelación, el apoderado judicial de la empresa denuncia que la sentencia apelada se encuentra viciada de nulidad, por cuanto el Tribunal de la causa aplicó una norma *“claramente inconstitucional”* como lo es -a su decir- el Parágrafo Sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, cuyo contenido infringe la garantía constitucional de la capacidad contributiva en materia de impuesto sobre la renta; la prohibición de efectos confiscatorios de los tributos y la garantía innominada de razonabilidad, previstas en los artículos 316, 317 y 22 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, respectivamente.

Para decidir, la Sala considera pertinente transcribir los citados artículos constitucionales y el artículo 78, Parágrafo Sexto, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, aplicable en razón del tiempo, los cuales establecen lo siguiente:

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

“Artículo 22. La enunciación de los derechos y garantías contenidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos no debe entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la persona, no figuren

expresamente en ellos. La falta de ley reglamentaria de estos derechos no menoscaba el ejercicio de los mismos.”

“Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.”

“Artículo 317. No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente. En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena. Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La Administración Tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.”

Ley de Impuesto sobre la Renta.

“Artículo 78.- Los deudores de los enriquecimientos netos o ingresos brutos a los que se contrae el párrafo octavo del artículo 27 y los artículos 32, 35, 65 y 66 de esta Ley, están obligados a hacer la retención del impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterar tales cantidades en una oficina receptora de fondos nacionales, dentro de los plazos y formas que establezcan las disposiciones de esta Ley y su Reglamento. Igual obligación de retener y enterar el impuesto en la forma señalada, tendrán los deudores de los enriquecimientos netos, ingresos brutos o renta bruta a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo. Con tales propósitos el Reglamento fijará normas que regulen lo relativo a esa materia.

A los efectos de la retención parcial o total prevista en esta Ley y en sus disposiciones reglamentarias, el Ejecutivo Nacional podrá fijar tarifas o porcentajes de retención en concordancia con las establecidas en el Título III.

...omissis...

Parágrafo Sexto. Los egresos y gastos objeto de retención, por disposición de la Ley o su Reglamento, sólo serán admitidos como deducción cuando el pagador de los mismos haya retenido y enterado el impuesto correspondiente, de acuerdo con los plazos que establezca la Ley o su reglamentación”.

Como puede observarse, las disposiciones constitucionales antes transcritas, consagran la amplitud y progresividad de los derechos humanos en Venezuela (artículo 22) y los principios rectores del Sistema Tributario nacional (artículos 316 y 317). Estas normas configuran lo que el apelante califica “*la garantía innominada de razonabilidad*”, y entre cuyos principios se destaca, a los fines del asunto bajo análisis, el principio de la justicia tributaria para cuya realización se debe procurar la distribución de las cargas públicas tomando en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, el principio de progresividad, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población.

Por su parte, el artículo 78 de de la Ley de Impuesto sobre la Renta bajo examen, prevé que los deudores de los enriquecimientos netos o ingresos brutos a los que se contrae el Parágrafo Octavo del artículo 27 y los artículos 32, 35, 65 y 66 *eiusdem*, tienen la condición de agentes de retención y, por tanto, deben

cumplir con la obligación de retener el impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y enterar la exacción tributaria en una oficina receptora de fondos nacionales, dentro de los plazos y en la forma que establezca esa Ley y su Reglamento, para poder deducir a los efectos del impuesto sobre la renta el egreso o gasto correspondiente; previsión esta última que es considerada inconstitucional por el apoderado judicial del contribuyente. Sobre este particular se observa:

Esta Sala Político-Administrativa se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el contenido y alcance de la referida disposición legal, en el sentido de afirmar, de acuerdo con el artículo 78 de de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que el derecho a deducir y admitir costos en materia de impuesto sobre la renta no es un derecho absoluto, incondicional e ilimitado, sino que como cualquier otro derecho en la esfera jurídica de los particulares, se encuentra condicionado y restringido en su ejercicio a determinadas circunstancias preestablecidas en la legislación vigente. (*vid.* sentencias Nros. 01996, 00033 y 00175 de fechas 25 de septiembre de 2001, 13 de enero de 2011 y 4 de febrero de 2011 respectivamente, casos: *Inversiones Branfema, S.A., Tecnonorte, C.A., e Ingeniero Darío Lugo Román*).

En esta oportunidad, por cuanto los alegatos presentados por la recurrente se refieren al Parágrafo Sexto del aludido artículo 78, cuyo contenido -en su opinión- infringe la garantía constitucional de la capacidad contributiva en materia de impuesto sobre la renta, la prohibición de efectos confiscatorios de los tributos y la garantía innominada de razonabilidad, previstas en los artículos 316, 317 y 22 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la Sala pasa a analizar el citado Parágrafo Sexto a fin de decidir sobre la pertinencia de tales denuncias:

De acuerdo con el Parágrafo Sexto del artículo 78 anteriormente transcrito, la posibilidad de deducir egresos o gastos sujetos a retención, depende del cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Que se efectúe la retención íntegramente.
2. Que sea enterado al Tesoro Nacional el monto retenido.
3. Que el enteramiento se realice oportunamente, es decir de acuerdo con los plazos que establezca la Ley o su Reglamentación.

Los tres (3) requisitos señalados deben cumplirse en forma concurrente para que sea deducible la erogación o el gasto. Por tanto, no basta con que se realice la retención y el monto se entere al Fisco Nacional, sino que tanto la retención como el enteramiento deben efectuarse dentro de los lapsos legales y reglamentarios establecidos.

Como puede observarse la disposición legal es clara y categórica: la obligación de efectuar la retención del impuesto sobre la renta respecto a un egreso o gasto cuya deducción es permitida, condiciona ese beneficio a que se haya cumplido con el deber de retener y enterar el monto correspondiente dentro de los plazos establecidos en los textos normativos.

Por lo tanto, esta Sala ratifica una vez más, los criterios expuestos en la sentencia Nro. 00175 de fecha 9 de febrero de 2011, caso: *Ingeniero Darío Lugo Román, C.A.*, en relación al citado artículo 78, que expresa:

"(...) el criterio pacífico y reiterado asumido por esta Sala hasta el presente, ha sido el establecido en la sentencia Nro. 216 dictada por la Sala Político-Administrativa Especial Tributaria de la entonces Corte Suprema de Justicia en fecha 5 de abril de 1994 (caso: La Cocina, C.A.), posteriormente confirmado en los fallos Nros. 00886 de

fecha 25 de junio de 2002 (caso: Mecánica Venezolana, C.A., MECAVENCA); 00764 de fecha 22 de marzo de 2006, (caso: Textilana, S.A.); 00726 de fecha 16 de mayo de 2007, (caso: Controlca, S.A.); 01564 de fecha 20 de septiembre de 2007 (caso: Motores Venezolanos, C.A., MOTORVENCA); 01860 de fecha 21 de noviembre de 2007 (caso: Motorauto, C.A.); 00479 del 23 de abril de 2008, (caso: C.A. Tenería Primero de Octubre); 1251 del 12 de agosto de 2009, (caso: Zaramella y Pavan Construction Company, S.A.), y, más recientemente, ratificado dicho criterio en la sentencia Nro. 520 del 9 de junio de 2010 (caso: Colegio Universitario Monseñor Talavera. S.R.L.), entre otros, según el cual el rechazo de la deducción de un gasto y la admisibilidad de un costo por falta de retención y enteramiento tardío no tiene carácter punitivo, porque no es un castigo o sanción, sino que es la consecuencia de no haber cumplido con un requisito de admisibilidad de la deducción consagrado en la Ley de Impuesto sobre la Renta, a los efectos de lograr una exacta determinación de la renta sujeta a impuesto.

En este orden de ideas, no puede sostenerse que por la circunstancia de que la deducción del gasto y la admisibilidad del costo sea un fenómeno independiente de las características intrínsecas del mismo (como lo serían los conceptos de necesidad y normalidad, o de vinculación con el proceso de producción de rentas), no deba ser considerado como un requisito de admisibilidad de la deducción, ya que el legislador mientras respete el bloque de la constitucionalidad tiene libertad para establecer los requisitos que considere necesarios, para alcanzar los fines tanto fiscales como extrafiscales de la tributación. Así se declara.

Asimismo, esta Alzada considera conveniente advertir que las referidas normas al someter como requisito de admisibilidad de la deducción la obligación de retener y enterar oportunamente el tributo, no desconoce la capacidad contributiva del sujeto, ya que ésta es un elemento tomado en cuenta por el legislador en el momento de configurar el hecho generador y la base imponible del impuesto sobre la renta."

De manera que conforme a la jurisprudencia reiterada de esta Sala, la exigencia de retención y enteramiento del impuesto por parte de la contribuyente pagadora de egresos, constituye un requisito legal que al igual que el requerimiento de la normalidad, necesidad, territorialidad y finalidad del gasto causado, debe ser observado por los contribuyentes para tener y ejercer el derecho a deducir el gasto a los efectos de determinar la renta neta sujeta al gravamen establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Por tanto, el rechazo de la deducción de gastos por falta de retención, por enteramiento tardío o por no enterarse el impuesto retenido, no puede considerarse una sanción, ni tampoco violatorio de los principios de capacidad contributiva y no confiscación, previstos en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Así se declara.

En el caso de autos, se observa que el rechazo de la deducción de gastos por falta de retención o enteramiento tardío, es una consecuencia de no haber cumplido el Banco Plaza C.A., con los requisitos de admisibilidad que de manera concurrente establece la Ley de Impuesto sobre la Renta, a fin de obtener el beneficio fiscal de la deducción por lo que no constituye violación alguna a los principios constitucionales señalados por el apoderado de la referida empresa. Así se decide.

Con fundamento en las consideraciones anteriores, esta Alzada desestima la denuncia de la recurrente respecto a que el Parágrafo Sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, infringe la garantía constitucional de la capacidad contributiva en materia de impuesto sobre la renta, la prohibición de efectos confiscatorios de los tributos y la garantía innominada de razonabilidad, previstas, respectivamente, en los artículos 316, 317 y 22 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999; en consecuencia, se confirma la sentencia de instancia que consideró procedente el reparo formulado por la Administración Tributaria por concepto de gastos no deducibles por incumplimientos de la contribuyente en

su condición de agente de retención y la sanción impuesta con base en el artículo 99 del Código Orgánico Tributario de 1994. Así se declara.

v) *Del falso supuesto de hecho denunciado por la contribuyente, por considerar la sentencia recurrida que no presentó la documentación que demuestra la realización de los gastos rechazados por la Administración Tributaria.*

El apoderado judicial de la contribuyente señala que la sentencia apelada está viciada de nulidad por ilegalidad por haber incurrido el Tribunal en un falso supuesto de hecho al considerar que la empresa Banco Plaza, C.A., no presentó los soportes que evidencian la efectiva realización de los gastos rechazados por la Administración Tributaria, cuando lo cierto es que tales documentos constan en el expediente administrativo que fue traído al expediente judicial, formado con ocasión del juicio de instancia que dio inicio a esta apelación.

Acerca del falso supuesto de hecho en que podrían incurrir las decisiones judiciales, la Sala Político-Administrativa ha sostenido en sentencias Nros. 00183, 00039 y 00618 de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, y 30 de junio de 2010 respectivamente, casos: *Banesco, Banco Universal, C.A., Alfredo Blanca González y Shell de Venezuela*, lo siguiente:

“...Al respecto, resulta menester acotar que de acuerdo a pacífica y reiterada jurisprudencia de esta Sala, el vicio de suposición falsa en las decisiones judiciales se configura, por una parte, cuando el Juez, al dictar un determinado fallo, fundamenta su decisión en hechos inexistentes, falsos o que no guardan la debida vinculación con el o los asuntos objeto de decisión, verificándose de esta forma el denominado falso supuesto de hecho. Por otro lado, cuando los hechos que sirven de fundamento a la decisión existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el órgano jurisdiccional al emitir su pronunciamiento los subsume en una norma errónea o inexistente en el derecho positivo, o incurre en una errada interpretación de las disposiciones aplicadas, se materializa el falso supuesto de derecho...”. (Destacado de la Sala).

Al circunscribir este criterio al caso concreto, se aprecia en la sentencia recurrida que la recurrente no logró desvirtuar el contenido de la *Resolución* impugnada, por cuanto no se desprende de los documentos que cursan en el expediente administrativo haberse demostrado la efectiva realización de estos gastos; y agrega el decisor que tampoco se observa tal realización de la experticia evacuada durante el procedimiento sumario.

Por cuanto el apoderado judicial de la sociedad de comercio Banco Plaza, C.A., aduce que las facturas originales no constituyen el único medio para la demostración del gasto, sino que *“en atención al principio de libertad probatoria que informa los procedimientos que nos ocupan, su representada -tal como ocurrió en el caso bajo análisis- puede valerse de otros medios probatorios, como lo son las notas de crédito, vouchers de cheques, contratos, asientos contables y demás documentos aportados en el procedimiento administrativo de fiscalización y durante el proceso judicial de primera instancia”*, y denuncia que la sentencia recurrida pretende justificar su errado criterio sobre la comprobación de los gastos con base -únicamente- en las facturas originales, por la errada interpretación del artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994 y la falta de aplicación del artículo 395 del Código de Procedimiento Civil, esta Sala procede a determinar, conforme a los artículos antes citados, si los comprobantes diferentes a las facturas originales que fueron presentados por la contribuyente y constan en el expediente administrativo, pueden considerarse legalmente válidos. A tales efectos la Sala estima pertinente transcribir los artículos 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994 y 395 del Código de Procedimiento Civil los cuales disponen:

Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994.

Artículo 82. Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados, los libros y registros que esta ley, su Reglamento y las demás leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales o incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellos. (Subrayado de la Sala).

Código de Procedimiento Civil.

Artículo 395. Son medios de prueba admisibles en juicio aquellos que determina el Código Civil, el presente Código y otras leyes de la República.

Pueden también las partes valerse de cualquier otro medio de prueba no prohibido expresamente por la ley, y que consideren conducente a la demostración de sus pretensiones. Estos medios se promoverán y evacuarán aplicando por analogía las disposiciones relativas a los medios de pruebas semejantes contemplados en el Código Civil, y en su defecto, en la forma que señale el Juez. (Subrayado de esta Alzada).

Como puede observarse, el artículo 82 antes transcrito establece la obligación general para todos los contribuyentes de llevar los libros y registros que las normas legales y reglamentarias determinen, para lo cual prevé lineamientos sobre la forma como los mismos deben llevarse para que constituyan medios integrales de control y comprobación. En relación a los comprobantes, la referida disposición exige que las anotaciones o asientos que se hagan en los libros y registros deben estar apoyados en los comprobantes correspondientes, y que de la fe que tales comprobantes merezcan surgirá el valor probatorio de los libros y registros.

Así las cosas, resulta necesario precisar el alcance de la expresión “*comprobantes correspondientes*”, respecto a lo cual se aprecia que en materia de impuesto sobre la renta la fórmula legalmente establecida para determinar la renta neta consiste en restar a los ingresos brutos los costos y deducciones previstas en los artículos 23 y 27 de esa ley especial. En cuanto a las deducciones, el Parágrafo Décimo Sexto del citado artículo 27 prevé que “*El Reglamento de esa Ley establecerá los controles necesarios para asegurar que las deducciones autorizadas en este artículo, sean efectivamente justificadas y respondan a gastos realmente utilizados.*” (Destacado de esta Sala).

En igual sentido, el artículo 83 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que “*Los emisores de comprobantes de ventas o de prestación de servicios realizados en el país, deberán imprimir en los mismos su número de Registro de Información Fiscal. A todos los efectos previstos en esta Ley, sólo se aceptarán estos comprobantes como prueba de haberse efectuado el desembolso, cuando aparezca en ellos el número de Registro de Información Fiscal del Emisor.*” (Subrayado de la Sala).

De manera que conforme a las disposiciones legales citadas, los llamados “*comprobantes correspondientes*” serán aquellos que aseguren que las deducciones legalmente autorizadas estén efectivamente justificadas y respondan a gastos realmente utilizados; y, además, se requiere que los emisores de esos comprobantes de ventas o de prestación de servicios realizados en el país cumplan con las exigencias formales establecidos en las leyes y reglamentos fiscales.

En este sentido, la Sala estima importante destacar los siguientes documentos que constan en el expediente administrativo:

1) El *Acta de Reparación* identificada con letras y números *GRTI-RC-DF-0178/2002-31* de fecha 19 de diciembre de 2002, la cual indica que se procedió a formular el reparo con base en el artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, porque durante la etapa de la fiscalización la empresa investigada no aportó pruebas fehacientes que soporten la deducción, no obstante de haberseles solicitado a través de reiteradas *Actas de Requerimiento* (folios 1.261 al 1.295 de la pieza Nro. 6 del expediente).

2) La *Resolución Culinatoria del Sumario Administrativo* distinguida con letras y números *GCE-SA-R-2004-001* de fecha 23 de enero de 2004, que confirmó parcialmente el reparo formulado por comprobación insuficiente. En dicha *Resolución*, se revocó la cantidad de Bs. 277.631.312,17) y se confirmó el rechazo de Bs. 73.956.214,43, indicándose expresamente que esa decisión se adoptó "*basándose en la documentación probatoria que cursa en el expediente administrativo y en la experticia contable practicada durante el Sumario Administrativo, confirmando las cantidades de Bs. 13.460.020,00 (Bs. f.13.460,02); Bs. 1.517.604,77 (Bs. f.1.517,60); Bs. 47.429.789,66 (Bs. f. 47.429,79) y Bs. 11.548.800,00 (Bs. f. 11.548,80), que comprenden gastos por honorarios profesionales, alquileres, prestación de servicios, transporte, publicidad y propaganda, mantenimiento y reparaciones, cuya deducción se rechazó por considerarse como gastos soportados en documentos distintos a la factura, gastos soportados en facturas sin soportes originales y las dos últimas cantidades, por concepto de gastos sin comprobación*" (folios 60 al 214) de la pieza Nro. 1 del expediente.

3) Los resultados de la experticia contable promovida por la contribuyente para constatar los hechos contenidos en el *Acta de Reparación*, de lo cual se dejó expresa constancia en la *Resolución Culinatoria del Sumario Administrativo* y se reseña, que el informe de experticia indica lo siguiente:

"(...) Con relación a lo solicitado en este petitorio, el experto solicitó la documentación de respaldo de los gastos relacionados en el Anexo 8 del Acta de Reparación, tales como facturas, comprobantes de diario, comprobantes de pago, vouchers y notas de crédito y otros documentos, con el objeto de verificar la comprobación de dichos gastos".

De lo expuesto observa esta Sala que en contrario a lo señalado por el apelante, no se le exigió a la contribuyente solamente facturas originales como único medio para la demostración de los gastos, sino que el experto solicitó y examinó diversos tipos de documentos para verificar la comprobación de los gastos cuya deducción se rechazó en la referida *Acta de Reparación* por comprobación insuficiente. Algunos de los comprobantes resultaron adecuados y la Administración Tributaria los aceptó, pero otros no, como fue el caso de los referidos a los gastos de honorarios profesionales, prestaciones de servicios y pagos por servicios y mantenimiento, respecto de los cuales se confirmó el reparo en la citada *Resolución*.

En consecuencia, queda desvirtuado el alegato del apoderado del contribuyente en el sentido de que los prenombrados gastos están respaldados "*por otros medios legítimos distintos de facturas originales, a la luz de los resultados de la experticia contable antes referida*", por cuanto la Administración Tributaria en la *Resolución Culinatoria del Sumario Administrativo* ajustó el reparo formulado por comprobación insuficiente, y basándose en los resultados de la experticia contable revocó la cantidad de Bs. 277.631.312,17, y confirmó el rechazo de Bs. 73.956.214,43. Así se declara.

Por las consideraciones expuestas, esta Sala Político-Administrativa declara que, en la presente causa no se configura el vicio denunciado por el apoderado de la empresa contribuyente de falso supuesto en la sentencia judicial recurrida, por errada interpretación del artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994 y falta de aplicación del artículo 395 del Código de Procedimiento Civil, pues en el fallo de instancia se apreciaron todos los soportes probatorios que cursan en el expediente. Así se declara.

En consecuencia, se desestima tal alegato y se ratifica la decisión del Tribunal de la causa que confirmó el reparo formulado por la Administración Tributaria por concepto de *"Gastos no procedentes por Comprobación Insuficiente"*. Así se decide.

vi) Ausencia de base legal por errada interpretación del artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, falta de aplicación del artículo 73 del citado Código y del artículo 60 del Código Penal de 1994, en concordancia con el artículo 49 numeral 2 de la Constitución.

El apoderado judicial de la empresa contribuyente denuncia que la sentencia judicial apelada se encuentra viciada de nulidad por ausencia de base legal, al incurrir en una errada interpretación del artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, al considerar que la multa por supuesta contravención no requiere del elemento de culpabilidad. Igualmente, denuncia que como consecuencia del referido vicio el Tribunal de primera instancia obvió aplicar el artículo 73 del Código Orgánico Tributario de 1994 y el artículo 60 del Código Penal, en concordancia con el artículo 49, numeral 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Al respecto, se observa:

La disposición contenida en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994 se ha analizado en diversas sentencias de esta Sala Político- Administrativa, entre ellas, en el fallo Nro. 01233 del 13 de octubre de 2011 caso: *Hipocampus Hotels & Resorts, C.A.*, donde estableció lo siguiente:

"(...) Indica la representación fiscal que la jueza a quo incurrió en el vicio de errónea interpretación del artículo 97 del Código Orgánica Tributaria de 1994, por hacer recaer sobre la Administración Tributaria -y no en la contribuyente- la carga de probar los elementos para la fundamentación de la multa aplicada, como es: la existencia de una acción u omisión que no constituya ninguna otra infracción tipificada en el aludido Código, y que esa acción u omisión cause una disminución ilegítima de ingresos tributarios, inclusive, mediante la obtención indebida de exoneraciones u otros beneficios fiscales.

Asimismo, explica -contrariamente a lo afirmado por la Sentenciadora- que los reparos formulados se basaron no solamente en los datos aportados por la recurrente, sino también en la información obtenida por los fiscales actuantes quienes acudieron a distintas fuentes durante la investigación; razón por la cual -a su decir- la eximente de responsabilidad penal tributaria contenida en numeral 3 del artículo 89 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1991 no opera en el caso de autos.

...omissis...

Ahora bien, visto que los reparos fiscales impuestos por la Administración Tributaria fueron declarados procedentes por el Tribunal de primera instancia, es claro que -en principio- también resultarían procedentes las multas impuestas a la sociedad de comercio contribuyente sobre la base de los artículos 99 y 97 de los Códigos Tributarios de 1992 y 1994, aplicables razione temporis. No obstante, dado que la representación en juicio de la recurrente invocó la eximente de responsabilidad penal tributaria en numeral 3 del artículo 89 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1991 – según la cual no procede la aplicación de pena alguna cuando el reparo haya sido formulado sobre la base de la información aportada por el contribuyente en su declaración-, resulta imperativo analizar la atenuante a fin de determinar si, en el presente caso, son procedentes las multas aplicadas a la contribuyente por la Administración Tributaria

sobre la base de los artículos 99 y 97 de los Códigos Orgánicos Tributarios de 1992 y 1994. ...omissis...

Al ser así, para que proceda la eximente de responsabilidad en estudio se requiere que las modificaciones propuestas por el fiscal en el cuadro del formulario de la declaración respectiva, deriven de la consideración de los datos tanto singulares como globales suministrados por el contribuyente bajo juramento en su declaración, y no de aquellos reparos que provengan de fuentes distintas, extrañas a ese documento, que revelen la configuración de omisiones involuntarias de rentas, de estimaciones de oficio o de ocultamiento premeditado (Vid. Sentencias Nro. 01704 de fecha 7 de octubre de 2004, caso: Cotécnica Caracas, C.A., Nro. 01909 del 22 de noviembre de 2007, caso: Glassven C.A., Nro. 496 del 26 de abril de 2011, caso: Cadafe, entre otras)."

Conforme al criterio jurisprudencial antes transcrito, por cuanto en el caso concreto los reparos fiscales formulados por la Administración Tributaria fueron declarados procedentes por el Tribunal de instancia, también debía confirmarse la multa impuesta a la empresa contribuyente, y así lo decidió el fallo del Tribunal de mérito que declaró procedente la imposición de la sanción prevista en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994.

No obstante lo expuesto, se observa que el apoderado judicial del contribuyente alega que conforme a las nuevas corrientes doctrinarias tanto del derecho penal tributario como del derecho administrativo sancionador, puede afirmarse que no existe infracción tributaria si la conducta tipificada en la norma no puede ser atribuida al sujeto agente, a título de dolo o culpa, y denuncia que el Tribunal de la causa obvió aplicar el artículo 73 del Código Orgánico Tributario de 1994 y el artículo 60 del Código Penal. Concluye señalando "(...) en definitiva, como quiera que ante la ausencia de prueba de cargo que demuestre mas allá de toda duda razonable que mi representada ha cometido el ilícito que se le pretende imputar, resulta indispensable declarar inocente a Banco Plaza, C.A., en razón de la impretermitible aplicación del numeral 2 del artículo 49 Constitucional." Respecto a lo anterior, esta Alzada formula las consideraciones siguientes:

El Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable al caso bajo análisis, regula las infracciones y sanciones, estableciéndose el principio general en el artículo 72 *eiusdem* según el cual toda "acción u omisión violatoria de normas tributarias es punible conforme a este Código", disposición esta que se conserva en el encabezamiento del artículo 80 del Código Orgánico Tributario vigente del 2001; mientras que el artículo 73 invocado por el apelante (que distingue entre infracciones tributarias dolosas y culposas) fue eliminado en este nuevo texto del 2001.

No obstante lo expuesto, resulta innegable, y así lo ha reconocido esta Alzada en diversas oportunidades, la estrecha vinculación que tiene la normativa tributaria que regula las infracciones e ilícitos tributarios con el derecho penal, aunque no pueden desconocerse las características particulares que esas infracciones presentan, y prueba de ello es que el artículo 71 del Código Orgánico Tributario de 1994 prevé que a falta de disposiciones especiales de este título, se aplicarán supletoriamente los principios y normas de derecho penal, pero exige que estos "sean compatibles con la naturaleza y fines del derecho tributario."

En este orden de ideas, no es pertinente la denuncia que formula la contribuyente sobre una supuesta desaplicación del artículo 60 del Código Penal en que habría incurrido la sentencia apelada, por cuanto el citado artículo establece: "En los casos previstos en los artículos anteriores, el Ministerio Público, por medio de los órganos de policía de investigaciones, deberá realizar la actividad necesaria para la adquisición y

conservación de los elementos de convicción, aun cuando el imputado no se encuentre en el territorio de la República.”

Independientemente de que el contenido del artículo transcrito no guarda relación con el asunto bajo análisis, en todo caso se observa que los principios y normas de derecho penal se aplican supletoriamente en el ámbito tributario; es decir, a falta de disposición expresa que regule el asunto de que se trata, lo cual no ocurre en el caso de autos. El artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994 indica expresamente las circunstancias que deben concurrir para la configuración del supuesto tipificado en dicho artículo y la aplicación de la sanción correspondiente, las cuales son:

- 1) Que el incumplimiento en que haya incurrido la contribuyente no constituya ninguna de las otras infracciones tipificadas en ese Código;
- 2) Que se cause una disminución ilegítima de ingresos tributarios, inclusive mediante la obtención indebida de exoneraciones u otros beneficios fiscales.

De acuerdo con el citado artículo 97, la disminución de los ingresos tributarios se puede causar por acción u omisión de parte de la contribuyente, sin exigir que deba calificarse si la conducta activa u omisiva es dolosa o culposa.

En el caso bajo análisis, del expediente administrativo se evidencia que se formularon diversos reparos a la empresa Banco Plaza, C.A., por haber determinado la actuación fiscal violaciones a normas tributarias, algunas por acción y otras por omisión. Por eso, en la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo*, vistos los descargos de la contribuyente, se confirmaron parcialmente las objeciones fiscales, se relacionan los reparos con sus respectivos conceptos y montos, realizándose la determinación fiscal para el ejercicio comprendido entre el 1° de enero de 1998 y el 31 de diciembre de 1998, en la cual se establece un monto a pagar adicional al señalado en su declaración fiscal correspondiente a ese ejercicio.

En vista de lo expuesto, la Administración Tributaria concluyó haberse constatado *“una ilegítima disminución de los ingresos tributarios, calificada como contravención según la citada norma legal”* y decidió en relación a la sanción aplicar a la contribuyente los artículos 97 y 74 de Código Orgánico Tributario de 1994, por resultar más beneficioso para la empresa.

En consecuencia, como los diferentes aspectos atinentes a la aplicación de la sanción pecuniaria por contravención están regulados en el artículo 97 de Código Orgánico Tributario de 1994, en concordancia con el artículo 74 *eiusdem*, que fueron las normas aplicadas por la Administración Tributaria, el Tribunal de la causa no incurrió en la errada interpretación del citado artículo 97 denunciada por la recurrente, ni tampoco en la omisión de aplicar el artículo 73 del citado Código que dispone: *“Las infracciones tributarias pueden ser dolosas o culposas. Las presunciones sobre intención o culpa establecidas en este código admiten prueba en contrario. Ellas se refieren al conocimiento por parte del infractor de los fines y resultados de su acción u omisión”*, pues esa disposición no resultaba aplicable en el presente caso. Así se decide.

Finalmente, observa esta Alzada que tampoco resulta pertinente la denuncia sobre una supuesta desaplicación del artículo 49, numeral 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por violación del principio de presunción de inocencia, por cuanto de la revisión del expediente administrativo se evidencia que en el caso de autos, se cumplió con el debido proceso, la empresa contribuyente tuvo oportunidad de conocer cuáles eran los hechos que se le imputaban como incumplimiento a los deberes

fiscales, aparece claramente expresado el basamento legal de las actuaciones y se evidencia que la reparada participó activamente en el procedimiento de fiscalización, ejerciendo todos los recursos legalmente establecidos, tanto en sede administrativa como judicial. Así se declara.

Por las razones expuestas, esta Sala Político-Administrativa desestima la denuncia del apoderado fiscal de la empresa Banco Plaza, C.A., atinente a que la sentencia recurrida está viciada de nulidad por ausencia de base legal por errada interpretación del artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, y que como consecuencia del referido vicio el Tribunal de instancia obvió aplicar el artículo 73 *eiusdem* y el artículo 60 del Código Penal, en concordancia con el artículo 49 numeral 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Así se decide.

Por consiguiente, se confirma la sentencia judicial apelada en cuanto a la procedencia de la imposición de la sanción prevista en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994. Así se declara.

Con fundamento en todas las consideraciones señaladas, esta Alzada declara sin lugar la apelación incoada por el apoderado judicial de la empresa recurrente, contra la sentencia definitiva Nro. 050/2011 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 13 de junio de 2011. En consecuencia, se confirma la decisión judicial impugnada en los seis (6) puntos apelados por el apoderado judicial de la sociedad de comercio Banco Plaza, C.A. Así se decide.

De la revisión de la sentencia por consulta.

Por cuanto en líneas precedentes fue declarado desistido el recurso de apelación ejercido por la representación fiscal, y visto que el Tribunal de la causa declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado por la recurrente, debe esta Alzada evaluar la posibilidad de revisar en consulta el fallo dictado por el Tribunal de mérito, conforme a la prerrogativa prevista en el artículo 72 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2008, en cuanto a los pronunciamientos del Tribunal de instancia desfavorables a los intereses del Fisco Nacional, consistentes en haber declarado improcedentes los reparos formulados por la Administración Tributaria por conceptos de: *i)* deducción de la provisión para prestaciones sociales efectuada por la empresa contribuyente; y *ii)* deducción por vencimiento de los Bonos de la Deuda Pública Nacional.

En orden a lo anterior, esta Máxima Instancia ha precisado que en el ordenamiento jurídico venezolano, la institución de la consulta ha sido estatuida como un mecanismo de control judicial en materias cuya vinculación con el orden público, constitucional y el interés general ameritan un doble grado de cognición. De esta forma, constituye un medio de revisión judicial o de examen de la adecuación al derecho, mas no un supuesto de impugnación o ataque a las decisiones judiciales. (*vid.*, sentencia Nro. 812 de fecha 22 de junio de 2011, caso: *C.A., Radio Caracas Televisión*).

Conviene, asimismo, puntualizar que la consulta obligatoria de un fallo judicial, cuando es concebida como una prerrogativa procesal a favor del Estado, presupone una flexibilización al principio de igualdad entre las partes en litigio; sin embargo, su principal finalidad no es reportar al beneficiario ventajas excesivas frente a su oponente, sino lograr el ejercicio de un control por parte de la Alzada sobre aspectos del fallo que por su entidad inciden negativamente en principios que interesan al orden público y a la tutela de los derechos e intereses patrimoniales de la República.

Ahora bien, a fin de someter a consulta la mencionada sentencia debe verificarse antes si, en el caso concreto, se cumplen los requisitos plasmados en las sentencias Nros. 00566, 00812 y 00911 dictadas por esta Sala Político-Administrativa en fechas 2 de marzo de 2006, 9 de julio y 6 de agosto de 2008, casos: *Agencias Generales Conaven, S.A., Banesco Banco Universal, C.A. e Importadora Mundo del 2000, C.A.*, respectivamente, así como en el fallo Nro. 2.157 del 16 de noviembre de 2007, emanado de la Sala Constitucional de este Alto Tribunal, caso: *Nestlé de Venezuela C.A.* Tales requisitos son:

1.- Que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación.

2.- Que la cuantía de la causa exceda de cien unidades tributarias (100 U.T.) cuando se trate de personas naturales; y de quinientas unidades tributarias (500 U.T.) cuando se trate de personas jurídicas.

3.- Que las sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable resulten contrarias a las pretensiones de la República.

Al circunscribir el enunciado criterio jurisprudencial al caso bajo análisis, la Sala constata que el fallo de autos: a) se trata de una sentencia definitiva; b) la cuantía de la presente causa asciende a la cantidad de Bs. 1.253.112.984,00, actualmente Bs. 1.253.112,98, equivalente al monto de 16.488,32 U.T., las cuales exceden sobradamente las quinientas unidades tributarias (500 U.T.) exigidas como elemento cuantitativo para la fecha en que se dictó la decisión del Tribunal de la causa (13 de junio de 2011), de acuerdo con lo establecido en la *Providencia Administrativa* distinguida con letras y números *SNAT/2011/0009* de fecha 24 de febrero de 2011, suscrita por el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del SENIAT, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 39.623 de igual fecha, mediante la cual se reajustó el valor de la unidad tributaria de sesenta y cinco (Bs. 65,00) a setenta y seis (Bs. 76,00), aplicable para la fecha en que fue dictado el referido fallo; y c) la sentencia objeto de consulta resultó parcialmente contraria a las pretensiones de la República.

De lo antes expuesto se determina que la causa bajo examen reúne los elementos necesarios para que esta Sala conozca en consulta los siguientes aspectos:

i) De la deducción de provisión para prestaciones sociales.

La sentencia judicial apelada declaró improcedente el reparo formulado por concepto de "*Provisión para prestaciones sociales no incluida en la Conciliación de la Renta*", por la cantidad de Doscientos Sesenta y Cuatro Millones Setecientos Sesenta y Tres Mil Ciento Cinco Bolívares con Treinta y Ocho Céntimos (Bs. 264.763.105,38), ahora (Bs. 264.763,11), por considerar pertinente los alegatos de la recurrente en el sentido de que la disponibilidad fiscal de la renta de un banco no se calcula sobre la base de lo pagado, sino sobre la base de lo causado y por tanto, los gastos deben estimarse deducibles cuando son causados y, no cuando resultan efectivamente pagados.

De la revisión del expediente administrativo, esta Alzada pudo constatar que en la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* signada con letras y números *GCE-SA-R-2004-001* de fecha 23 de enero de 2004, la Administración Tributaria consideró pertinente esos alegatos de la contribuyente y dejó establecido lo siguiente: "*(...) siendo tales indemnizaciones laborables para el Banco Plaza, C.A., verdaderos gastos y no ingresos, su deducibilidad fiscal dependerá de la disponibilidad de los enriquecimientos provenientes de créditos concedidos por él, no encontrándose razón lógica alguna para*

hacerla depender de la disponibilidad fiscal de los correlativos ingresos de los trabajadores que las reciben, como pretendió la fiscalización.”

De manera que en la referida *Resolución Culminatoria del Sumario* se admite que la deducibilidad de los gastos por concepto de prestaciones sociales depende de la disponibilidad de los mismos, pero se rechaza el alegato de la empresa contribuyente sobre el falso supuesto en el que habría incurrido la fiscalización porque *“no demostró que las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo habían sido determinadas conforme a la ley o a contratos de trabajo.”*

No obstante lo expuesto, la recurrida señaló que en el *Acta de Reparación* identificada con letras y números *GRTI-RC-DF-0178/2002-31* se indica *“que la fiscalización tuvo a su vista los mayores analíticos de las provisiones, de cuyo contenido observó la cuenta denominada “Provisiones para Antigüedad”, con un saldo acreedor de Doscientos Sesenta y Cuatro Millones Setecientos Sesenta y Tres Mil Ciento Cinco Bolívares con Treinta y Ocho Céntimos (Bs. 264.763.105,38) (Bs. F. 264.763,11), de lo cual se infiere que ciertamente la provisión para prestaciones sociales se efectuó y que tales indemnizaciones comportan un gasto para la recurrente y, en consecuencia, es deducible a los efectos de la determinación de la renta. Así se declara.”*

Esta Sala comparte esa apreciación del Tribunal de la causa, pues consta en el *Acta de Reparación* identificada con letras y números *GRTI-RC-DF-0178/2002-31* de fecha 19 de diciembre de 2002, emanada de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) que corre inserta a los folios 1.261 a 1.295 de la pieza Nro. 6 del expediente del caso.

Por las consideraciones expuestas, esta Alzada confirma la decisión recurrida que estimó improcedente el reparo formulado por concepto de *“Provisión para prestaciones sociales no incluida en la Conciliación de la Renta”*, por cuanto la provisión para prestaciones sociales efectuada por la contribuyente en la cuenta denominada *“Provisiones para Antigüedad”* con un saldo acreedor de Doscientos Sesenta y Cuatro Millones Setecientos Sesenta y Tres Mil Ciento Cinco Bolívares con Treinta y Ocho Céntimos (Bs. 264.763.105,38), ahora (Bs. 264.763,11), es deducible a los efectos de la determinación de la renta, pues esa previsión implica un gasto para la recurrente de acuerdo con el alegato de la contribuyente y el criterio aceptado por la Administración Tributaria. Así se declara.

ii) De la deducción por vencimiento de los Bonos de la Deuda Pública Nacional.

Para el ejercicio fiscal de 1998, la sociedad de comercio Banco Plaza C.A. incluyó a los efectos del ajuste por inflación una partida denominada *“Efecto deducible por vencimiento de B.D.P.N”* por la cantidad de Quinientos Cuarenta y Dos Millones Setecientos Cincuenta y Dos Mil Ochocientos Cincuenta y Ocho Bolívares (Bs. 542.752.858,00), ahora (Bs. 542.752,86) como una disminución de la renta gravable, por considerarla como un aumento del patrimonio realizado dentro del ejercicio. La fiscalización rechazó esa deducción por estimar que el vencimiento de esos títulos no representa aumento de patrimonio, porque no consta que esa variación hubiese sido aprobada en un acta de asamblea de accionistas, registrada y publicada de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre la Renta, el Código de Comercio y la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras.

La sentencia del Tribunal de instancia declaró procedente la reincorporación al patrimonio de los Bonos de la Deuda Pública Nacional que fueron excluidos para calcular el patrimonio neto al inicio del ejercicio y,

por lo tanto, su deducibilidad como consecuencia de su vencimiento en virtud del ajuste por inflación.

De la revisión del expediente administrativo del caso, esta Sala determinó que en la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* signada con letras y números *GCE-SA-R-2004-001* de fecha 23 de enero de 2004, la Administración Tributara analizó ampliamente los aumentos de capital y las tres perspectivas diferentes en que estos pueden verse (mercantil, contable y fiscal); y concluyó señalando que, en el caso de autos, "(...) no se trata de un aumento del capital social nominal sujeto a aprobación por Asamblea, registro, publicación y pago de la tasa del diez por mil prevista en la Ley del Timbre Fiscal, como parece entender la fiscalización, puesto que no ha habido capitalización de beneficios, nuevos aportes de los socios, revaluación de activos, ni emisión de nuevas acciones para el pago de acreencias. Simplemente (...) el incremento patrimonial reajutable por inflación a los fines fiscales se origina en la reincorporación al patrimonio (21/02/98) de un activo que había sido desincorporado al inicio del ejercicio, operación que evidentemente no estaría sujeta a aprobación de Asamblea, registro y publicación."

A pesar de que en la referida *Resolución* se acepta que el valor de los bonos que habían sido excluidos del patrimonio neto al inicio del ejercicio por ser productores de rentas exentas, debía ser reincorporado al patrimonio a su vencimiento; sin embargo, se indica que el solo argumento de la empresa Banco Plaza, C.A. no es suficiente para que esa instancia administrativa pueda aceptar como válido el efecto deducible por vencimiento de Bonos de la Deuda Pública Nacional, pues "la contribuyente no suministró información que permitiera determinar que el monto rechazado por la fiscalización (Bs. 542.752,858) formaba parte de los bonos excluidos al inicio del ejercicio (Bs. 2.053.870.247) que dichos bonos le habían sido efectivamente pagados por el Estado a su vencimiento y que su equivalente había sido invertido ahora en activos productores de renta gravable (...)."

Como puede observarse, en la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* se reconoce que la actuación fiscal al formular el reparo bajo análisis, incurrió en una errada concepción teórica al confundir los términos de aumento patrimonial y aumento de capital social; no obstante, confirma el reparo porque no basta el alegato de la empresa contribuyente sino que esta debe aportar informaciones y pruebas que permitieran determinar que el monto rechazado por la fiscalización formaba parte de los bonos excluidos al inicio del ejercicio.

En relación con tales particulares, esta Sala observa que durante el procedimiento de instancia el apoderado de la sociedad mercantil consignó esas pruebas, como se indica en la sentencia judicial apelada, pues en la oportunidad correspondiente, la recurrente promovió prueba de informes solicitando al Banco Central de Venezuela que comunicara acerca de la procedencia de la reincorporación del capital de los Bonos de la Deuda Pública Nacional en el patrimonio de la sociedad de comercio Banco Plaza, C.A., a los fines del ajuste regular por inflación del patrimonio; y en fecha 2 de marzo de 2005, se recibió en el Tribunal la *Comunicación* identificada como *CJ-C-2005-02-075* de fecha 25 de febrero de 2005, a través de la cual el ente emisor informa sobre los particulares solicitados.

Igualmente, pudo constatar la Sala que están incorporadas a las actas procesales, la citada *Comunicación* distinguida con letras y números *CJ-C-2005-02-075* del 25 de febrero de 2005, que contiene el *Informe* del Banco Central de Venezuela (folios 74 y 75 de la pieza Nro. 14 del expediente), y las otras pruebas documentales promovidas por la recurrente y apreciadas por el Tribunal de la causa como lo son: la copia del asiento contable en el cual se registra el vencimiento de los títulos; copia del estado de cuenta emitido por el Banco Central de Venezuela en fecha 27 de febrero de 1998 a nombre de la empresa Banco Plaza, C.A., el cual refleja el pago de la cantidad de Bs. 2.150.457.222,20, ahora Bs. 2.150.457,22, por concepto de Bonos de la Deuda Pública Nacional; copias de los avisos de créditos números 98-107738 y 98-107739, emitidos

por lo tanto, su deducibilidad como consecuencia de su vencimiento en virtud del ajuste por inflación.

De la revisión del expediente administrativo del caso, esta Sala determinó que en la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* signada con letras y números *GCE-SA-R-2004-001* de fecha 23 de enero de 2004, la Administración Tributara analizó ampliamente los aumentos de capital y las tres perspectivas diferentes en que estos pueden verse (mercantil, contable y fiscal); y concluyó señalando que, en el caso de autos, "(...) no se trata de un aumento del capital social nominal sujeto a aprobación por Asamblea, registro, publicación y pago de la tasa del diez por mil prevista en la Ley del Timbre Fiscal, como parece entender la fiscalización, puesto que no ha habido capitalización de beneficios, nuevos aportes de los socios, revaluación de activos, ni emisión de nuevas acciones para el pago de acreencias. Simplemente (...) el incremento patrimonial reajutable por inflación a los fines fiscales se origina en la reincorporación al patrimonio (21/02/98) de un activo que había sido desincorporado al inicio del ejercicio, operación que evidentemente no estaría sujeta a aprobación de Asamblea, registro y publicación."

A pesar de que en la referida *Resolución* se acepta que el valor de los bonos que habían sido excluidos del patrimonio neto al inicio del ejercicio por ser productores de rentas exentas, debía ser reincorporado al patrimonio a su vencimiento; sin embargo, se indica que el solo argumento de la empresa Banco Plaza, C.A. no es suficiente para que esa instancia administrativa pueda aceptar como válido el efecto deducible por vencimiento de Bonos de la Deuda Pública Nacional, pues "la contribuyente no suministró información que permitiera determinar que el monto rechazado por la fiscalización (Bs. 542.752,858) formaba parte de los bonos excluidos al inicio del ejercicio (Bs. 2.053.870.247) que dichos bonos le habían sido efectivamente pagados por el Estado a su vencimiento y que su equivalente había sido invertido ahora en activos productores de renta gravable (...)."

Como puede observarse, en la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* se reconoce que la actuación fiscal al formular el reparo bajo análisis, incurrió en una errada concepción teórica al confundir los términos de aumento patrimonial y aumento de capital social; no obstante, confirma el reparo porque no basta el alegato de la empresa contribuyente sino que esta debe aportar informaciones y pruebas que permitieran determinar que el monto rechazado por la fiscalización formaba parte de los bonos excluidos al inicio del ejercicio.

En relación con tales particulares, esta Sala observa que durante el procedimiento de instancia el apoderado de la sociedad mercantil consignó esas pruebas, como se indica en la sentencia judicial apelada, pues en la oportunidad correspondiente, la recurrente promovió prueba de informes solicitando al Banco Central de Venezuela que comunicara acerca de la procedencia de la reincorporación del capital de los Bonos de la Deuda Pública Nacional en el patrimonio de la sociedad de comercio Banco Plaza, C.A., a los fines del ajuste regular por inflación del patrimonio; y en fecha 2 de marzo de 2005, se recibió en el Tribunal la *Comunicación* identificada como *CJ-C-2005-02-075* de fecha 25 de febrero de 2005, a través de la cual el ente emisor informa sobre los particulares solicitados.

Igualmente, pudo constatar la Sala que están incorporadas a las actas procesales, la citada *Comunicación* distinguida con letras y números *CJ-C-2005-02-075* del 25 de febrero de 2005, que contiene el *Informe* del Banco Central de Venezuela (folios 74 y 75 de la pieza Nro. 14 del expediente), y las otras pruebas documentales promovidas por la recurrente y apreciadas por el Tribunal de la causa como lo son: la copia del asiento contable en el cual se registra el vencimiento de los títulos; copia del estado de cuenta emitido por el Banco Central de Venezuela en fecha 27 de febrero de 1998 a nombre de la empresa Banco Plaza, C.A., el cual refleja el pago de la cantidad de Bs. 2.150.457.222,20, ahora Bs. 2.150.457,22, por concepto de Bonos de la Deuda Pública Nacional; copias de los avisos de créditos números 98-107738 y 98-107739, emitidos

por lo tanto, su deducibilidad como consecuencia de su vencimiento en virtud del ajuste por inflación.

De la revisión del expediente administrativo del caso, esta Sala determinó que en la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* signada con letras y números *GCE-SA-R-2004-001* de fecha 23 de enero de 2004, la Administración Tributara analizó ampliamente los aumentos de capital y las tres perspectivas diferentes en que estos pueden verse (mercantil, contable y fiscal); y concluyó señalando que, en el caso de autos, "(...) no se trata de un aumento del capital social nominal sujeto a aprobación por Asamblea, registro, publicación y pago de la tasa del diez por mil prevista en la Ley del Timbre Fiscal, como parece entender la fiscalización, puesto que no ha habido capitalización de beneficios, nuevos aportes de los socios, revaluación de activos, ni emisión de nuevas acciones para el pago de acreencias. Simplemente (...) el incremento patrimonial reajutable por inflación a los fines fiscales se origina en la reincorporación al patrimonio (21/02/98) de un activo que había sido desincorporado al inicio del ejercicio, operación que evidentemente no estaría sujeta a aprobación de Asamblea, registro y publicación."

A pesar de que en la referida *Resolución* se acepta que el valor de los bonos que habían sido excluidos del patrimonio neto al inicio del ejercicio por ser productores de rentas exentas, debía ser reincorporado al patrimonio a su vencimiento; sin embargo, se indica que el solo argumento de la empresa Banco Plaza, C.A. no es suficiente para que esa instancia administrativa pueda aceptar como válido el efecto deducible por vencimiento de Bonos de la Deuda Pública Nacional, pues "la contribuyente no suministró información que permitiera determinar que el monto rechazado por la fiscalización (Bs. 542.752,858) formaba parte de los bonos excluidos al inicio del ejercicio (Bs. 2.053.870.247) que dichos bonos le habían sido efectivamente pagados por el Estado a su vencimiento y que su equivalente había sido invertido ahora en activos productores de renta gravable (...)."

Como puede observarse, en la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* se reconoce que la actuación fiscal al formular el reparo bajo análisis, incurrió en una errada concepción teórica al confundir los términos de aumento patrimonial y aumento de capital social; no obstante, confirma el reparo porque no basta el alegato de la empresa contribuyente sino que esta debe aportar informaciones y pruebas que permitieran determinar que el monto rechazado por la fiscalización formaba parte de los bonos excluidos al inicio del ejercicio.

En relación con tales particulares, esta Sala observa que durante el procedimiento de instancia el apoderado de la sociedad mercantil consignó esas pruebas, como se indica en la sentencia judicial apelada, pues en la oportunidad correspondiente, la recurrente promovió prueba de informes solicitando al Banco Central de Venezuela que comunicara acerca de la procedencia de la reincorporación del capital de los Bonos de la Deuda Pública Nacional en el patrimonio de la sociedad de comercio Banco Plaza, C.A., a los fines del ajuste regular por inflación del patrimonio; y en fecha 2 de marzo de 2005, se recibió en el Tribunal la *Comunicación* identificada como *CJ-C-2005-02-075* de fecha 25 de febrero de 2005, a través de la cual el ente emisor informa sobre los particulares solicitados.


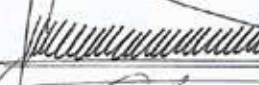

Igualmente, pudo constatar la Sala que están incorporadas a las actas procesales, la citada *Comunicación* distinguida con letras y números *CJ-C-2005-02-075* del 25 de febrero de 2005, que contiene el *Informe* del Banco Central de Venezuela (folios 74 y 75 de la pieza Nro. 14 del expediente), y las otras pruebas documentales promovidas por la recurrente y apreciadas por el Tribunal de la causa como lo son: la copia del asiento contable en el cual se registra el vencimiento de los títulos; copia del estado de cuenta emitido por el Banco Central de Venezuela en fecha 27 de febrero de 1998 a nombre de la empresa Banco Plaza, C.A., el cual refleja el pago de la cantidad de Bs. 2.150.457.222,20, ahora Bs. 2.150.457,22, por concepto de Bonos de la Deuda Pública Nacional; copias de los avisos de créditos números 98-107738 y 98-107739, emitidos



UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ
VICERRECTORADO ACADÉMICO
CONSEJO GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

VEREDICTO

Nosotros, miembros del jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado presentado por la ciudadana: **BARBELIS DEL CARMEN SÁNCHEZ** Cédula de Identidad N° 20.315.725, titulado: "ANÁLISIS CRÍTICO DEL IMPACTO DE LA ELIMINACIÓN DEL PARAGRAFO ÚNICO DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEROGADA EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTE VIGENTE," Elaborado bajo la supervisión del tutor, Prof. **Anthony Torcates**. Cédula de Identidad N° 17.679.360, adscrito a la línea de investigación **Cultura Tributaria**, para optar al grado académico de **ESPECIALISTA EN GESTIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA**, estimamos que el mismo reúne los requisitos académicos para ser considerado **APROBADO**

<u>NOMBRE, APELLIDO</u>	<u>C.I.</u>	<u>FIRMA DEL JURADO</u>
Esp. Vanessa Lugo (Presidente)	10.738.912	
Msc Víctor Rivas (Miembro)	4.875.579	
Esp. Neosotty Calzadilla (Miembro)	7.165.675	

En San Diego a los seis (06) días del mes de Octubre de dos mil dieciocho (2018)

Urb. Yuma II, calle N° 3, Municipio San Diego, Estado Carabobo, Venezuela. Teléfonos (0241) 871 42 40/ (Máster) (0241) 8710903 direccionpostgradoujap@gmail.com