



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **MALAQÚAS GIL RODRÍGUEZ**
Exp. Nro. 2023-0031

Mediante Oficio Nro. 0144-22 de fecha 24 de octubre de 2022, recibido por esta Sala el 10 de enero de 2023, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, remitió el expediente Nro. 3590 de su nomenclatura, contentivo de la apelación ejercida en fecha 5 de octubre de 2022, por el abogado Luis Augusto Silva Martínez (INPREABOGADO Nro. 61.184), actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio **C.A. VENEZOLANA DE PINTURAS**, inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Carabobo, bajo el Nro. 42, Tomo 154-A 314, en fecha 18 de noviembre de 2013, tal como se evidencia del instrumento poder cursante a los folios 17 al 21 del expediente judicial, contra la **sentencia definitiva Nro. 1557 del 18 de julio de 2022**, dictada por el Juzgado remitente, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado con medida cautelar de suspensión de efectos, el 30 de enero de 2020.

El aludido medio de impugnación judicial fue interpuesto contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/ RCNT/DSA/2019/EXP.N°00068/2018-037, dictada en fecha 11 de noviembre de 2019 y notificada el día 21 del mismo mes y año, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que confirmó el Acta de Reparación Nro. SNAT/GRTI/RCNT/DF/2018/ISLR/00068/2019/08-00047 del 19 de febrero de 2019, notificada el 20 de febrero de 2019, e impuso la obligación de pagar a cargo de la contribuyente en materia de impuesto sobre la renta, los siguientes montos: **i)** “(...) seiscientos cuarenta y un bolívares soberanos con noventa y ocho céntimos (Bs.S. 641,98) (...)”, y “(...) setecientos sesenta y un bolívares soberanos con cincuenta y cinco céntimos (Bs.S. 761,55) (...)”, por concepto de “*impuesto omitido*” para los ejercicios fiscales comprendidos desde el “01/01/2014 al 31/12/2014” y el “01/01/2015 al 31/12/2015”, en virtud de lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y 2014, vigentes *ratione temporis*; **ii)** “(...) ochocientos

cincuenta y cinco mil novecientos setenta y tres bolívares soberanos con treinta y tres céntimos (Bs.S. 855.973,33) (...)”, y “*(...) ochocientos sesenta mil quinientos ocho bolívares soberanos con cuarenta y siete céntimos (Bs.S. 860.508,47) (...)*”, como sanción de multa, según lo previsto en los artículos 92 y 112 del Código Orgánico Tributario de 2014, aplicable en razón del tiempo; y **iii)** “*(...) novecientos veintiún bolívares soberanos con catorce céntimos (Bs.S. 921,14) (...)*”, y “*(...) ochocientos ochenta y dos bolívares soberanos con treinta y cuatro céntimos (Bs.S. 882,34) (...)*”, por concepto de intereses moratorios, conforme el artículo 66 *eiusdem*.

En fecha 24 de octubre de 2022, el Tribunal *a quo* oyó en ambos efectos la apelación ejercida y ordenó la remisión del expediente a esta Sala Político-Administrativa, a través del precitado oficio.

El 2 de febrero de 2023, se dio cuenta en Sala, ordenándose aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Se designó Ponente al Magistrado Malaquías Gil Rodríguez, asimismo, se fijaron dos (02) días continuos en razón del término de la distancia y un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

A través de escrito presentado en fecha 28 de febrero de 2023, los abogados Esteban Palacios Lozada y María Genoveva Páez-Pumar (INPREABOGADO Nros. 53.899 y 85.558, respectivamente), actuando como apoderados judiciales de la prenombrada sociedad de comercio, según documento poder cursante en los folios 278 al 281 de las actas procesales, fundamentaron la apelación incoada.

En fecha 14 de marzo de 2023, la abogada Orlandi Rossana Prieto Cañizalez (INPREABOGADO Nro. 182.875), actuando como sustituta del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, tal como se evidencia en el instrumento poder que riel a los folios 292 al 295 de las actas procesales, consignó escrito de contestación a la apelación incoada por la contribuyente.

Por auto del 16 de marzo de 2023, la presente causa entró en estado de sentencia, de conformidad con lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El 18 de julio de 2024, se dejó constancia que el 17 de enero del mismo año, se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica de Reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, asimismo el 13 de marzo del 2024, se incorporó el Magistrado Suplente Emilio Ramos González por la falta absoluta de la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidente, Magistrado Malaquías Gil Rodríguez; Vicepresidente, Magistrado Juan Carlos Hidalgo Pandares y el Magistrado Suplente Emilio Ramos González. En esta misma oportunidad se ratificó la ponencia al Magistrado Malaquías Gil Rodríguez.

En fecha 18 de julio de 2024, la abogada María Genoveva Páez-Pumar, antes identificada, actuando en su carácter de apoderada judicial de la referida contribuyente, solicitó a esta Máxima Instancia se sirva

dictar sentencia en la presente causa.

Posteriormente, mediante decisión Nro. 00906 del 21 de noviembre de 2024, esta Alzada ordenó oficiar al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, a los fines que remita el expediente administrativo.

En fecha 4 abril de 2025, esta Sala recibió el Oficio Nro. 0025-25 de fecha 11 de febrero de 2025, emanado del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, mediante el cual remitió “*una (01) pieza administrativa, constante de doscientos dieciséis (216) folios útiles*”, en virtud de lo ordenado por esta Sala en la sentencia Nro. 00900 del 21 de noviembre de 2024.

Posteriormente, el 7 de abril de 2025 fue agregado a los autos dicho expediente administrativo.

A través de auto de fecha 12 de mayo de 2025, este Alto Tribunal dejó constancia del vencimiento del lapso establecido en la sentencia Nro. 00906 del 21 de noviembre de 2024.

En fecha 16 de mayo de 2025, la abogada María Genoveva Páez-Pumar, antes identificada, actuando con el carácter de apoderada judicial de la prenombrada sociedad de comercio, ratificó la fundamentación a la apelación incoada.

Revisadas las actas que integran el expediente, esta Alzada pasa a decidir, conforme a las consideraciones siguientes:

I ANTECEDENTES

Mediante Providencia Administrativa Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCNT/ DF/2018/ISLR/00068 de fecha 23 de enero de 2018, notificada el 8 de febrero del mismo año, se autorizó a las funcionarias Hanoi Sachenka Mendoza Martínez y Dinaudys Anyul James, titulares de las cédulas de identidad Nros. 13.144.857 y 12.281.301, en su carácter de “*Funcionaria Actuante*” y “*Supervisora*”, respectivamente, adscritas a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a los fines de efectuar una “*investigación fiscal*” a la sociedad mercantil C.A., Venezolana de Pinturas, en materia de impuesto sobre la renta para los ejercicios fiscales comprendidos desde el “*01/01/2014 al 31/12/2014*” y el “*01/01/2015 al 31/12/2015*”.

En virtud de la referida “*investigación fiscal*”, en fecha 19 de febrero de 2019, la Administración Tributaria dictó el Acta de Reparó Nro. SNAT/GRTI/ RCNT/DF/2018/ISLR/00068/2019/08-00047, notificada el 20 de febrero de 2019, la cual dejó constancia de lo siguiente:

“(…)

Ejercicio Fiscal: 01/01/2014 al 31/12/2014*(...Omissis...)***GASTOS RECHAZADOS POR FALTA DE COMPROBACIÓN:****Bs.F. 188.816.920,78****Bs.S. 1.888,17**

(...) el Sujeto Pasivo, presentó la Declaración Definitiva del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio gravable sujeto a investigación, e incluyo en el rubro de **Total Gastos** en el ítem 742: '**Otros Gastos**' de la referida declaración, la cantidad de **Bs.F. 605.055.630,66** y su equivalente en **Bs.S. 6.050,56**, considerando la fiscalización necesaria la revisión de dicha partida a los fines de verificar su veracidad y legitimidad.

(...Omissis...)

De la revisión parcial practicada al Balance y/o Registros Contables, Comprobantes y demás documentos; conjuntamente con la Declaración Definitiva de Rentas presentada para el ejercicio investigado, la Actuación Fiscal pudo observar, en el rubro de **Gastos** específicamente lo siguiente: la cuenta **53052510 'Diferencia en Cambio Financiera'** por el monto de **Bs. F. 157.352.065,77** y su equivalente en **Bs. S. 1.573,52** y la cuenta **53052521 Pérdida en la Valoración de Derivados Comercial** por el monto de **Bs. F. 31.464.855,01** y su equivalente en **Bs. S. 314,64**, que no están debidamente soportados por algún documento que dé valor probatorio del mencionado gasto, por tanto carecen de veracidad de que se efectuó tal desembolso.

(...Omissis...)

(...) si la contribuyente pretende derivar valor probatorio alguno de las erogaciones imputadas en su Declaración de Rentas, tiene la carga de apoyar tales registros en comprobantes capaces de darles fe y mérito, en particular con las respectivas facturas o documentos equivalentes, pues de lo contrario dichos registros por sí solos no constituyen medios probatorios.

En consecuencia, por las razones de hecho y de derecho plasmadas con anterioridad, la fiscalización determina que no existen elementos probatorios que abalen la inclusión del gasto disminuyendo la renta y por tanto se procede a incluir la cantidad de la cta. **53052510 Diferencia en Cambio Financiero** por **Bs. F. 157.352.065,77** y de la cta. **53052521 pérdida en la Valoración de Derivados-Comer** por **Bs. F. 31.464.855,01**, lo que totaliza la cantidad de **Bs.F. 188.816.920,78** y su equivalente en **Bs.S. 1.888,17**.

DIFERENCIA DE IMPUESTO DETERMINADA: Bs.F. 64.197.753,07**Bs.S. 641,98***(...Omissis...)***Ejercicio Fiscal: 01/01/2015 al 31/12/2015**

(...Omissis...)

GASTOS RECHAZADOS POR FALTA DE COMPROBACIÓN:

Bs.F. 223.984.119,85

Bs.S. 2.239,84

(...) el Sujeto Pasivo, presentó la Declaración Definitiva del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio gravable sujeto a investigación, incluyo en el rubro de **Total Gastos** en el Ítem 742: **‘Intereses Sobre Créditos’** de la referida declaración, la cantidad de Bs.F. 3.265.107.120,47 y su equivalente en Bs.S. 32.651,07, considerando la fiscalización necesaria la revisión de dicha partida a los fines de verificar su veracidad y legitimas.

(...Omissis...)

De la revisión parcial practicada al Balance y/o Registros Contables, Comprobantes y demás documentos; conjuntamente con la Declaración Definitiva de Rentas presentada para el ejercicio investigado, la Actuación Fiscal pudo observar en el rubro de **Gastos**, específicamente lo siguiente: La cuenta en el Ítem 736: **‘INTERESES SOBRE CRÉDITOS’**, por el monto de **Bs.F. 598.571.922,76** y su equivalente en **Bs.S. 5.987,72**, conformada por las cuentas contables; **Diferencia en Cambio Comercial** por el monto de **Bs. F. 99.308.566,12** y su equivalente en **Bs.S. 993,09** **‘Diferencia en Cambio Financiera’** por el monto de **Bs.F. 268.150,00** y su equivalente en **Bs.S. 2,68**, **Pérdida en la Valoración de Derivados Financiera** por el monto de **Bs.F. 51.948.447,29** y su equivalente en **Bs.S. 519.484,48** y la **Pérdida en la Valoración de Derivados Comercial Financiera** por el monto de **Bs.F. 72.458.956,44** y su equivalente en **Bs.S. 724,59**, que no están debidamente soportados por algún documento que dé valor probatorio del mencionado gasto, por tanto carecen de veracidad de que se efectuó tal desembolso.

(...Omissis...)

En consecuencia, y a la luz de las normas legales mencionadas, la actuación fiscal procede a rechazar los gastos por: **Diferencia en Cambio Comercial** por el monto de **Bs.F. 99.308.566,12** y su equivalente en **Bs.S. 993,09** **‘Diferencia en Cambio Financiera’** por el monto de **Bs.F. 51.948.447,29** y su equivalente en **Bs.S. 519,48** y la **Pérdida en la Valoración de Derivados Comercial Financiera** por el monto de **Bs.F. 72.458.956,44** y su equivalente en **Bs.S. 724,59**, totalizando la cantidad **Bs.F. 223.984.119,85**, equivalente a **Bs.S. 2.239,84** por concepto de gastos, tal como se señala en la presente Acta de de Reparó.

DIFERENCIA DE IMPUESTO DETERMINADA: Bs.F. 76.154.600,75

Bs.S. 761,55

(...)”. (Resaltado y subrayado del texto original).

El 8 de mayo de 2019, la prenombrada sociedad de comercio presentó escrito de descargos contra la precitada Acta Fiscal.

Posteriormente, en fecha 11 de noviembre de 2019, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la

Región Central adscrita al referido órgano exactor, a través de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo identificada con el Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCNT/DSA/2019/EXP.N°00068/ 2018-037, notificada 21 noviembre de 2019, confirmó el contenido del Acta Fiscal antes descrita, por lo que, determinó a cargo de la contribuyente la obligación de pagar, lo siguiente: **i)** “(...) seiscientos cuarenta y un bolívares soberanos con noventa y ocho céntimos (Bs.S. 641,98) (...)”, y “(...) setecientos sesenta y un bolívares soberanos con cincuenta y cinco céntimos (Bs.S. 761,55) (...)”, por concepto de “impuesto omitido” para los ejercicios fiscales comprendidos desde el “01/01/2014 al 31/12/2014” y el “01/01/2015 al 31/12/2015”, en virtud de lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y 2014, vigentes *ratione temporis*, respectivamente; **ii)** “(...) ochocientos cincuenta y cinco mil novecientos setenta y tres bolívares soberanos con treinta y tres céntimos (Bs.S. 855.973,33) (...)”, y “(...) ochocientos sesenta mil quinientos ocho bolívares soberanos con cuarenta y siete céntimos (Bs.S. 860.508,47) (...)”, como sanción de multa aplicada según lo previsto en los artículos 92 y 112 del Código Orgánico Tributario de 2014, aplicable en razón del tiempo; y **iii)** “(...) novecientos veintiún bolívares soberanos con catorce céntimos (Bs.S. 921,14) (...)”, y “(...) ochocientos ochenta y dos bolívares soberanos con treinta y cuatro céntimos (Bs.S. 882,34) (...)”, por concepto de intereses moratorios, conforme el artículo 66 *eiusdem*.

Por disconformidad con el acto administrativo antes identificado, en fecha 30 de enero de 2020, la representación en juicio de la sociedad mercantil C.A. Venezolana de Pinturas, interpuso recurso contencioso tributario con medida cautelar de suspensión de efectos, ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, en el cual expuso lo siguiente:

“(...)

1. De la nulidad de la Resolución Culminatoria de conformidad con lo establecido en el artículo 25 de la Constitución, y en el numeral 1° del artículo 250 del Código Orgánico Tributario.

1.1. Por violación al principio de legalidad penal, numeral 6° del artículo 49 de la Constitución, violación de la garantía de ‘aplicación de la sanción favorable’, prevista en el artículo 24 de la Constitución; derecho a la igualdad, artículo 21 de la Constitución; y violación del artículo 316 de la Constitución que contempla el principio de la capacidad contributiva, del cual se deriva también la proporcionalidad de las sanciones.

(...Omissis...)

La Resolución Culminatoria recurrida señala que se ha determinado una sanción equivalente al doscientos por ciento (200%) de conformidad con lo previsto en el artículo 111 (sic) del Código Orgánico Tributario; sin embargo, el monto que se ordena liquidar en la Resolución, (...) no se corresponde con tal porcentaje, sino con un porcentaje muy superior a lo previsto en la disposición legal.

(...Omissis...)

En el entendido de que el incremento de la sanción liquidada se corresponde con la aplicación del artículo 92 del Código Orgánico Tributario, alegamos, igualmente la inconstitucionalidad de dicho artículo y solicitamos su desaplicación por control difuso de la constitución, en resguardo de la garantía constitucional prevista en los artículos 21, 24 y 49 numeral 6 de la Constitución.

El contenido del párrafo segundo del artículo 92 del Código Orgánico Tributario contiene una estipulación que transforma las obligaciones pecunarias que representan las multas o sanciones por los distintos ilícitos tributarios en obligaciones de valor, al pretender que las sanciones allí establecidas sufran con el correr del tiempo un proceso de ajuste en su cuantía sin respetar el límite legal porcentual previsto en la Ley.

(...Omissis...)

Las sanciones impuestas en el presente caso conforme al artículo 111 (sic) del Código Orgánico Tributario, deben corresponderse con un porcentaje sobre el impuesto omitido, y en ningún caso la sanción debería exceder el 200% de dicho impuesto. La conversión a unidades tributarias y posterior reconversión de esas unidades al valor presente de la unidad, implica en todos los casos, una liquidación de la sanción por montos superiores a los porcentajes que legalmente corresponderían por la falta recurrida y determinada, violando el principio de legalidad sancionatoria, y de la no retroactividad de la ley, que sólo resulta aplicable cuando garantiza una sanción más favorable al imputado.

(...Omissis...)

En conclusión alegamos la inconstitucionalidad de la Resolución Culminatoria por cuanto las sanciones impuestas exceden el 200% del tributo omitido, que la ley ordena establecer como pena media, violando de este modo los artículos 21, 24, numeral 6°, 49 y 316 de la Constitución, lo que vicia de nulidad absoluta la referida Resolución de conformidad con lo previsto en el artículo 25 de la Constitución y el numeral 1° artículo 250 del Código Orgánico Tributario, y así solicitamos que sea declarado.

2. De la nulidad de la Resolución Culminatoria, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3° del artículo 250 del Código Orgánico Tributario, por ser de imposible e ilegal ejecución.

El artículo 250 del Código Orgánico Tributario, en su numeral 3°, prevé que los actos administrativos serán absolutamente nulos cuando su contenido sea ilegal o imposible ejecución, a causa, fundamentalmente, por estar basados en un 'falso supuesto'

(...Omissis...)

Ahora bien, de la simple lectura de la Resolución Culminatoria se evidencia incongruencia en la motivación, pues la fiscalización si bien señala que la partida cuestionada se trata de 'pérdidas cambiarias' pretende asimilar las mismas a un gasto corriente, que requiere una comprobación y verificación, de su normalidad y necesidad para la producción de la renta; sin embargo, al mismo tiempo, reconoce que la partida objetada deviene del ajuste contable producto de la variación de la tasa de cambio oficial, en el caso de los pasivos en

moneda extranjera, es decir, que el monto deducido no es la erogación original del gasto sino el diferencial cambiarlo, cuya regla de deducibilidad está prevista en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario, cuya aplicación omitió por completo el Acta de Reparación y la Resolución Culminatoria.

Finalmente, se pretende desvirtuar la deducibilidad de la pérdida cambiaria, afirmando falsamente que CAVP utilizó una tasa de cambio distinta a la oficial para el registro de los pasivos en divisas que generaron la diferencia cambiaria.

(...Omissis...)

Reconocemos que, el monto declarado en el ÍTEM 'Intereses Sobre Créditos' se corresponde con pérdidas producto de las variaciones cambiarias oficiales registradas que afectan los pasivos exigibles y/o pagados, registrados en moneda extranjera, pero sin embargo destacamos, que la fiscalización no objetó de forma directa la deducibilidad o existencia de tales pasivos, sólo la pérdida por efecto de las variaciones cambiarias, lo cual constituye un reconocimiento tácito de la existencia y procedencia de los pasivos y/o gastos que generaron tales pérdidas cambiarias, así solicitamos que sea reconocido por este Tribunal.

2.1. Del Falso Supuesto de Hecho. En la determinación del reparo fiscal.

*Específicamente respecto al ejercicio fiscal comprendido entre el 01-01-2014 al 31-12-2014, el Acta de Reparación sostiene que la Declaración de Impuesto (1590388905), incluye dentro del 'ítem 742' '**OTROS GASTOS**', las siguientes cuentas: 53052510 '**Diferencia en Cambio Financiero**' por el monto de Bs.F. 157.352.065,77, equivalente a Bs. 1.573,52 soberanos; y la cuenta 53052521 '**Pérdida en la Valoración de Derivados Comercial**' por el monto de Bs.F. 31.464.855,01 equivalente a Bs. 314,64 soberanos, que a decir del fiscal actuante, '...no están debidamente soportados por algún documento de valor probatorio del mencionado gasto, por tanto carecen de veracidad de que se efectuó tal desembolso'.*

(...Omissis...)

Bajo tal afirmación desconoce el Acta Reparación y por ende la Resolución Culminatoria la aplicación del artículo 188 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, y pretende darle a las pérdidas cambiarias, el mismo tratamiento de un gasto corriente, cuando de forma expresa, el legislador ha previsto la deducibilidad o gravabilidad en el caso de obligaciones en divisas sujetas a las variaciones cambiarias.

(...Omissis...)

*Las operaciones reconocidas y aceptadas por la fiscalización correspondientes a la cuenta contable (53052510) '**diferencia en cambio financiera**', no sólo se originan en gastos normales y necesarios para la producción de la renta, no objetados en esta fiscalización, sino que además se tratan de obligaciones en divisas que fueron registradas y causadas a la tasa oficial cumpliendo con toda la normativa cambiaria vigente en tal oportunidad, por lo que obviamente resulta deducible la pérdida soportada en razón de la variación entre la tasa oficial a la cual registraron las operaciones y la tasa oficial a la cual efectivamente*

pagaron.

Con respecto a las operaciones registradas en la partida contable '**Pérdida en la Valoración de Derivados Comerciales**' del ejercicio 2014, se corresponde también con operaciones ordinarias, realizadas en el país destinadas a la producción de la renta, erogaciones que forman parte del gasto ordinario de CAVP, obligaciones adquiridas en divisas que cumplieron con los trámites y demás requisitos de la normativa cambiaria vigente, que fueron registradas contablemente a la tasa oficial del momento y se hicieron exigibles para el cierre del ejercicio 2014, en cuya oportunidad se produjo una variación de la tasa oficial de cambio causándose entonces una pérdida por diferencia cambiaria que resulta deducible.

(...Omissis...)

En relación con el ejercicio fiscal coincidente con el año 2015, el Acta de Reparación sostiene que la Declaración Definitiva de Impuesto (1690516030), incluye dentro de los gastos, el ítem 742, '**INTERESES SOBRE CRÉDITOS**' a la cantidad de Bs.F.598.571.922,76 equivalente a Bs. 5.987,72 soberanos '**...conformada por las cuentas contables; Diferencia en Cambio Comercial por el monto de Bs.F. 99.308.566,12 (...)** '**Diferencia en Cambio Financiera**' por el monto de **Bs.F. 268.150,00 (...)** **Pérdida en la Valoración Financiera Bs.F. 51.948.447,29 (...)** y la **Pérdida en la Valoración de Derivados Comercial Financiera** por el monto de **Bs.F 72.458.956,44 (...)** que no están debidamente soportados por algún documento que dé valor probatorio del mencionado gasto, por tanto carecen de veracidad de que se efectuó tal desembolso'.

(...Omissis...)

(...) resulta falso y errado lo señalado en el acta de Reparación respecto al ejercicio fiscal 2015 y la Declaración Definitiva de Impuesto (1690516030), toda vez que la pérdida cambiaria que fue efectivamente deducida, si se corresponde con operaciones ordinarias dirigidas a la producción de la renta, pasivos expresados en moneda extranjera que pueden ajustarse de acuerdo con las variaciones cambiarias soportadas, en nuestro caso **por los incrementos de la tasa oficial decretada por las autoridades competentes**. Así solicitamos que sea declarado.

2.2. Del Falso Supuesto de Derecho en la determinación del reparo fiscal.

(...Omissis...)

Resulta falso que las declaraciones de impuesto de CAVP objeto de la fiscalización se hayan efectuado en contradicción de lo dispuesto en el artículo 27 de Ley de Impuesto Sobre la Renta, por el contrario, como bien señalamos en el capítulo anterior, los gastos por diferencial cambiario incluidos en la Declaraciones Definitivas de Impuestos '**Intereses Sobre Créditos**' en ambos ejercicios fiscales (2014 y 2015), específicamente las que corresponde a las partidas que han sido deducidas y objetadas; se corresponden con pérdidas producto del ajuste de los pasivos exigibles y/o pagados, denominados en moneda extranjera en razón de las variaciones cambiarias oficiales decretadas en tales ejercicios fiscales, pasivos que no han sido objetados por la Administración, normales y necesarios imputables a la renta, que resultan deducibles conforme al **numeral 22 del mencionado artículo 27** de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el cual tanto la fiscalización como la

Resolución Culminatoria ignoraron por completo su aplicación (...)

(...Omissis...)

La falta de apreciación correcta de los hechos por parte de la Administración en este caso, así como de la incorrecta aplicación de los artículos 5, 27 numeral 22° y 32 Ley de Impuesto sobre la Renta, al no reconocer las pérdidas cambiarias, como un gasto corriente y deducible, lleva también a la errada aplicación del derecho, por falta de aplicación de la disposición legal prevista en el artículo 188 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (...)

(...Omissis...)

Así pues, más de la regla general y residual prevista en el numeral 23° del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, de manera expresa en el artículo 188 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio 2014 y 2015, se contempla la deducibilidad de pérdidas, o la gravabilidad de ganancias en el caso de activos o pasivos registrados en moneda extranjera, producto de las variaciones cambiarias, cuando tales obligaciones o acreencias sean exigibles o pagadas, supuesto normativo en el cual claramente se pueden subsumir todas las operaciones deducidas por CAVP, norma legal que no fue considerada por la fiscalización no por la Resolución Culminatoria, incurriendo en un error de derecho por falta de aplicación de la misma, y así lo hacemos valer.

(...Omissis...)

(...) resulta ineludible calificar el error de derecho que vicia la Resolución Culminatoria por la errada aplicación de los artículos 27, 90 y 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como por la falta de aplicación del numeral 23° del artículo 27, artículos 5, 32 y 188 de la misma ley, y así de conformidad con lo previsto en el numeral 3° del artículo 250 del Código Orgánico Tributario solicitamos que sea declarada la nulidad absoluta de la Resolución Culminatoria.

2.3 Del Falso supuesto de derecho en la determinación y liquidación de las multas.

(...) alegamos la improcedencia de las sanciones liquidadas en la Resolución Culminatoria, toda vez que la liquidación de las sanciones determinadas violan el principio de igualdad, no confiscatoriedad, legalidad en materia sancionatoria, proporcionalidad y de la pena más favorable, lo cual vicia de nulidad absoluta dicha Resolución conforme al artículo 25 de la constitución y el numeral 1° del artículo 250 del Código Orgánico Tributario.

La Resolución Culminatoria recurrida señala que se ha determinado una sanción equivalente al doscientos por ciento (200%) de conformidad con lo previsto en el artículo 111 (sic) del Código Orgánico Tributario; sin embargo, el monto que se ordena liquidar en la Resolución no se corresponde con tal porcentaje, sino con un porcentaje muy superior a lo previsto en tal disposición legal, lo que constituye una violación directa que vicia la nulidad absoluta, por ilegalidad, la Resolución Culminatoria.

Como ya expusimos, tal incremento tiene que ver fundamentalmente con la aplicación del método de indexación de las multas previsto en el párrafo segundo del artículo 92 del Código Orgánico Tributario, cuya aplicación rechazamos por ser tal disposición violatoria del principio de la reserva legal en materia sancionatoria del principio de la igualdad y del principio de la retroactividad de las normas, lo cual vicia de nulidad absoluta la

Resolución Culminatoria de conformidad con lo previsto en el numeral 1° del artículo 240 del Código Orgánico Tributario (...)

(...Omissis...)

(...) hacemos valer que las sanciones impuestas también han sido determinadas erróneamente toda vez que la Resolución Culminatoria no aplicó el artículo 81 del Código Orgánico Tributario que se refiere a la concurrencia de ilícitos, incluido en la parte general de las normas que regulan los ilícitos tributarios y las sanciones del Código Orgánico Tributario, regla que ha estado presente siempre en las distintas reformas del mencionado Código, que se refiere a la concurrencia de dos o más ilícitos sancionados con penas pecuniarias (...)

(...Omissis...)

De los intereses moratorios

(...) debe igualmente declararse la improcedencia de los intereses moratorios determinados y liquidados respecto de la porción objetada debido a su carácter subsidiario y así expresamente lo solicitamos (...). (Resaltado y subrayado del texto original).

Finalmente, solicitó que sea declarado con lugar el recurso contencioso tributario, y en consecuencia, sean anulados los actos administrativos impugnados.

II DECISIÓN APELADA

En fecha 18 de julio de 2022, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, mediante sentencia definitiva Nro. 1557, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario con medida cautelar de suspensión de efectos el 30 de enero de 2020, por la sociedad mercantil C.A., Venezolana de Pinturas, en los términos siguientes:

“(...)

-VI-

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

*En el presente caso, el thema decidendum se circunscribe a determinar la validez del acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria de Sumario N° **SNAT/INTI/GRTI/RCNT/DSA/2019/ISLR/Exp N°00068/ 2018-037** de fecha 11 de Noviembre de 2019, emanada de la Jefatura de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en virtud de las denuncias formuladas por la recurrente (...)*

(...Omissis...)

Planteada la controversia según la narrativa expuesta, luego de analizar los argumentos de

las partes, leídos los fundamentos de derecho de la resolución impugnada, y apreciados y valorados los documentos que cursan en autos, con todo el valor que de los mismos se desprende, este Tribunal pasa a dictar sentencia en los términos siguientes:

En primer lugar, visto que la Administración Tributaria consignó copia certificada del expediente administrativo constante de doscientos quince (215) folios relacionado con el caso bajo estudio, quien decide considera necesario indicar el valor probatorio del mismo como una manifestación del derecho fundamental al debido proceso se encuentra el deber que posee la Administración de llevar el expediente administrativo, el cual constituye 'el cuerpo material o documental' del procedimiento, lo cual significa que en él deben recogerse todas las actuaciones de la Administración y del administrado. Así, con la formación del expediente, la Administración garantiza al administrado la publicidad de todos los actos del procedimiento y en el caso de los procedimientos de investigación tributaria, el contenido del expediente ofrece certeza acerca de los hechos u omisiones que se hubieren apreciado sobre la situación tributaria del sujeto pasivo de la investigación.

(...Omissis...)

En tal sentido, el valor probatorio de las actas queda supeditado, no sólo a la firmeza de las probanzas y alegaciones invocadas en su contra por los contribuyentes, sino al contenido del respectivo expediente administrativo y de las actuaciones insertas en él que permitan demostrar las afirmaciones plasmadas en ellas.

*Con base en los fundamentos expuestos el Tribunal confirma que la Resolución de Culminatoria de Sumario Resolución Culminatoria de Sumario N° SNAT/INTI/GRTI/RCNT/DSA/2019/ISLR/EXP.N° 00068/2018-037 en el presente caso goza de la presunción de legitimidad y legalidad y el contribuyente tiene la carga de probar lo contrario. **Así se declara.***

Ahora bien, este Tribunal en aras de garantizar la debida congruencia pasará a resolver el fondo de la controversia invirtiendo el orden de los puntos en como fueron alegados por la recurrente en su escrito recursivo, pronunciándose primero sobre los puntos 1.1 y 2.3 en un mismo punto, debido a que sus contenidos están estrechamente vinculados entre sí y al decidir uno, ya se estaría resolviendo el siguiente al ser consecuencia directa uno de otro, en la forma siguiente:

i) Si el acto administrativo incurrió o no en un vicio de falso supuesto de hecho y de derecho en la determinación del reparo fiscal y por consiguiente, debe ser declarada su nulidad en atención a lo dispuesto en el numeral 3° del artículo 250 del Código Orgánico Tributario:

(...Omissis...)

En este punto, advierte quien aquí decide, que no es un hecho controvertido que la contribuyente presentó sus Declaraciones Definitivas de Impuesto sobre la Renta, durante los ejercicios 2014 y 2015, respectivamente, tal como se desprende del acto administrativo impugnado y dedujo de ellas los montos por concepto de presunta pérdida cambiaria; por lo que, lo debatido es la procedencia o no de dichas deducciones, por consiguiente, es preponderante citar el contenido de los siguientes artículos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta:

(...Omissis...)

(...) se evidencia que para el reconocimiento fiscal de las pérdidas económicas producto de las fluctuaciones o variaciones del valor de cambio por ajustar las deudas o créditos en moneda extranjera, se deben considerar lo dispuesto en los artículos 5 y 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, conjuntamente con el artículo 188 ejusdem, además se concluye que los supuestos para que proceda la deducibilidad es que deben corresponder a gastos normales, necesarios destinados a la producción de la renta que cumplan a su vez con los extremos legales establecidos por el ejecutivo nacional.

Conforme a los anteriores artículos, se traen también a colación los que fueron por la administración tributaria, a saber:

Artículo 90 de la LISLR (...)

Artículo 91 de la LISLR (...)

Artículo 175 del RLISLR (...)

Cuando se genera un gasto, éste debe estar acompañado de una prueba de desembolso, facturas y/o algún comprobante pues sólo así pueden surtir plenos efectos probatorios y reconocimiento fiscal.

Ahora bien, de la experticia contable practicada, la cual goza de pleno valor probatorio al no ser impugnada por la parte contraria, los expertos evaluaron y se pronunciaron sobre 7 puntos, los cuales consistían en determinar si las partidas contables registradas por la contribuyente correspondían exclusivamente a las diferencias cambiarias producto de ajustes de los activos o pasivos denominados en moneda extranjera para los años 2014 y 2015.

Procedimiento realizado por los expertos contables:

(...Omissis...)

Del informe contable anteriormente señalado, se evidencia que de todas las operaciones realizadas por la contribuyente para los ejercicios fiscales 2014- 2015, sólo 11 operaciones de la partida contable 53052510 '**Diferencia en cambio financiera**' fueron pagadas.

Todas las demás operaciones registradas en la partida contable 53052521 'Pérdida en Valoración de Derivados Comercial', partida contable 53052505 'Diferencia en Cambio Comercial', partida contable 53052510 'Diferencia en Cambio Financiera', partida contable 53052520 'Pérdida en la Valoración Financiera', partida contable 53052521 'Pérdida en la Valoración de Derivados Comercial' y las 87 restantes de la partida contable 53052510 'Diferencia en cambio financiera', se deben a operaciones valorados en el ejercicio fiscal, pero que no han sido pagadas.

Finalmente, los expertos lograron constatar que 73 operaciones que fueron registradas por la contribuyente, presentaron diferencia en la T.C. de valoración al cierre del año 2014, con respecto a la T.C. vigente del Banco Central de Venezuela a esa fecha, la diferencia corresponde a Bs 26.235 a favor de la Administración Tributaria.

Se observa de la revisión en el caso de autos que, la recurrente se concentró en afirmar que los montos eran deducibles porque cumplen con los extremos establecidos para su deducibilidad, toda vez que arguye que corresponden a gastos necesarios y normales destinados a la producción de la renta y pagados, no obstante, la misma afirmó que no todas las operaciones fueron adquiridas a través del CENCOEX sino que tuvo que recurrir a otros

mecanismos para la adquisición de divisas, así como también de los resultados de la experticia contable se observa que en algunas operaciones la tasa utilizada presenta diferencia respecto a la tasa oficial establecida por el Banco Central de Venezuela.

En base a las consideraciones anteriores y los resultados de la experticia contable practicada, este administrador de justicia concluye que las 11 operaciones que afirman ser pagadas por la contribuyente en la partida contable 53052510 **‘Diferencia en cambio financiera’** no constituyen una prueba suficiente pues no logró demostrar la tasa a la que dichas operaciones fueron pagadas, no basta con alegar el pago sino que debe existir un justificativo que la respalde como lo es la factura para que pueda proceder su deducibilidad, por consiguiente las mismas no cumplen los requisitos establecidos en la LISLR. **Así se decide.**

Asimismo, evidencia también este Juzgado que la recurrente afirmó haber pagado todas las operaciones registradas en la partida contable 53052510 **‘Diferencia en cambio financiera’**, no obstante, se aprecia de la experticia practicada, que la contribuyente no efectuó el pago de todas las obligaciones, por lo que las 87 restantes sólo fueron valoradas en ese ejercicio fiscal, aunado, no consignó en autos algún elemento probatorio que demostrara la efectiva cancelación de esas operaciones restantes y en atención a lo que establece el artículo 32 en su párrafo único, estas operaciones debían ser declaradas como ingresos el año siguiente y tampoco fue demostrado en el caso de autos. **Así se decide.**

Seguidamente, se extrae de la experticia contable que 73 operaciones que fueron registradas por la contribuyente, presentaron diferencia en la T.C. de valoración al cierre del año 2014, con respecto a la T.C. vigente del Banco Central de Venezuela a esa fecha, la diferencia corresponde a Bs. 26.235 a favor de la Administración Tributaria, sobre lo cual resulta improcedente declarar su deducibilidad pues no cumple con los extremos legales establecidos, ya que no quedó demostrado que las 11 operaciones efectivamente pagadas se encuentren dentro de las anteriores 73 operaciones. **Así se decide.**

De las demás operaciones restantes registradas en los ejercicios fiscales 2014 y 2015, se observa que sólo fueron valoradas en los ejercicios fiscales respectivos, pero las mismas no resultan deducibles, pues si bien el artículo 32 en su párrafo único, determina que estas operaciones que no han sido pagadas, pueden ser declaradas como ingresos al año siguiente, esto tampoco fue demostrado por la contribuyente en el caso de autos. **Así se decide.**

En atención a todas las consideraciones expresadas, este Juzgado desestima el alegato de falso supuesto de hecho y de derecho. **Así se decide.**

ii) Si la Resolución Culminatoria de conformidad con lo establecido en el artículo 25 de la Constitución, y en el numeral 1º del artículo 250 del Código Orgánico Tributario incurrió en violación al principio de legalidad penal, numeral 6º del artículo 49 de la Constitución, violación de la garantía de ‘aplicación de la sanción más favorable’, prevista en el artículo 24 de la Constitución; derecho a la igualdad, artículo 21 de la Constitución; y violación del artículo 316 de la Constitución que contempla el principio de la capacidad contributiva del cual se deriva también la proporcionalidad de las sanciones sobre lo cual se considera que existe falso supuesto de derecho en la determinación y liquidación de las multas.

(...Omissis...)

Ejercicio	Impuesto	Sanción	Multa	Valor	Multa
-----------	----------	---------	-------	-------	-------

Gravable	Bs. (S)	%	Bs. (S)	U.T	U.T
01/01/2014 31/12/2014	641,98	200	1.283,96	0,00160	855.973,33
01/01/2015 31/12/2015	761,55	200	1.523,10	0,00177	860.508,47

En atención a este punto, se observa del acto administrativo impugnado que la administración calculó la multa por el presunto impuesto omitido de conformidad con lo establecido en el artículo 112 del COT, el cual señala un porcentaje para el cálculo de multas por omisión del tributo de un 100% hasta un 300%.

En relación a la falta de aplicación del artículo 82 del Código Orgánico Tributario que se refiere a la concurrencia de ilícitos tributarios, se trae a colación el siguiente, a saber: (...)

(...Omissis...)

Del dispositivo normativo anteriormente transcrito, se puede constatar que la legislación tributaria de 2014, consagró la figura de la concurrencia de infracciones en materia tributaria al establecer como regla la acumulación de sanciones ante la comisión de dos o más ilícitos tributarios constatados en un procedimiento de fiscalización, en tal sentido al verificarse dicha circunstancia de hecho la Administración Tributaria con el propósito de imponer multa debe considerar la pena más grave aumentada con la mitad de las otras penas, vale decir, la sanción más grave y la adición del término medio de las otras correspondientes al resto de las actuaciones antijurídicas cometidas por el sujeto pasivo.

La norma citada prevé como regla general que la concurrencia se utilizará ‘aún cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos’, teniendo como condición que las consecuencias sean impuestas en la misma actuación administrativa.

*Por lo cual se evidencia que si bien la administración, hizo una correcta aplicación del artículo 112 del Código Orgánico Tributario, ésta omitió la aplicación del artículo 82 Código Orgánico Tributario al momento de efectuar el reparo, para cada uno de los períodos impositivos del año 2014 y 2015, debiendo ser impuesta conforme al método sancionatorio acumulativo establecido en el artículo 82, el cual determina la fijación de la sanción correspondiente al ilícito más grave, aumentada con los restantes correctivos en su valor medio, aunque se trate de un ilícito de la misma o diferente índole. **Así se decide.***

Aunado a esto, la contribuyente alega que el ajuste desproporcional de la multa se debe a la aplicación del artículo 92 del COT, el cual considera que es inconstitucional y una violación a su capacidad contributiva y solicita su desaplicación por control difuso.

Por ello, es necesario traer a colación el artículo 20 del Código de Procedimiento civil, concatenado con el artículo 334 de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela, lo cual establece lo siguiente: (...)

(...Omissis...)

Como puede verse claramente de las normas antes transcritas establecen que el juez es el director del proceso, pudiendo denunciar de oficio la inconstitucionalidad de alguna disposición como la alegada por la parte recurrente.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 24, consagra la irretroactividad de la ley, en los siguientes términos: (...)

(...Omissis...)

Como puede verse claramente de la norma antes transcrita, la aplicación retroactiva de las disposiciones legislativas está prohibida por imperativo constitucional, admitiéndose excepcionalmente su aplicación hacia el pasado únicamente en casos en que beneficien al destinatario de las mismas.

(...Omissis...)

Ahora bien, resulta necesaria la transcripción del artículo 92 del Código Orgánico Tributario, a saber: (...)

(...Omissis...)

La norma parcialmente transcrita establece la forma de calcular el valor de la Unidad Tributaria que debe tomarse en cuenta a los fines de aplicar la sanción por la ocurrencia de algún ilícito tributario, señalando que las sanciones de multas expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de Unidades Tributarias que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma vigente para el momento del pago.

Es oportuno señalar que la denuncia de inconstitucionalidad por violación del principio de irretroactividad de la ley, ya ha sido resuelta en diversos fallos dictados por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, entre los cuales se pueden mencionar, la sentencia N° 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso: The Walt Disney Company Venezuela S.A., criterio ratificado en decisión N° 00063 del 21 de enero de 2010, caso: Majestic Way C.A., y la N° 00587 de fecha 11 de mayo de 2011, caso: Citibank, N.A., entre otras.

(...Omissis...)

*En concordancia con el criterio de la Sala, se concluye que el artículo 92 del Código Orgánico Tributario no resulta inconstitucional pues el mismo sólo es referido a un mecanismo de protección para de los efectos inflacionarios de la economía a fin de evitar que con el pasar del tiempo disminuyan los efectos de la sanción, por tal razón se desestima este alegato. **Así se decide.***

*En consecuencia, declarado lo anterior, resulta forzoso para éste juzgado declarar a su vez, improcedente la solicitud de Desaplicación por Control Difuso de la inconstitucionalidad la norma contenida en el artículo 92 por cuanto ha quedado evidenciado que el mismo no genera irretroactividad de la ley ni lesiona los derechos constitucionales de la contribuyente. **Así se decide.***

*El proceso tributario se caracteriza por presentar un marcado carácter inquisitivo, pudiendo ser ampliamente impulsado por el juez, en virtud de ello, se hace mención que el Estado se encuentra obligado a la creación y adopción de medidas de acción, que sean necesarias para configurar el orden en las relaciones económicas a los fines de la protección de los derechos relativos a las libertades económicas, de allí deviene la **INDEXACIÓN**, cuya acción se encuentra encaminada a actualizar el valor del daño sufrido al momento de ordenar su liquidación, corrigiendo así, la pérdida del poder adquisitivo de la moneda por su envilecimiento como efecto de los fenómenos inflacionarios garantizando así los postulados del artículo 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela relativo al Estado Social de Derecho y de Justicia.*

(...Omissis...)

*Ello así, este Tribunal considera, realizando una aplicación mutatis mutandi del criterio expresado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 14 de mayo de 2014, EXP N°:14-0218, y sin que esto resulte en incongruencia, que el hecho de que no exista un dispositivo legal que ordene expresamente la indexación y corrección monetaria sobre conceptos derivados de una relación jurídico-tributaria, no puede ser justificación para no aplicarse la misma al monto de los reparos impuestos a los contribuyentes, únicamente respecto a tributos dejados de pagar, ya que las sanciones son expresadas o convertidas en Unidades Tributarias cuyo valor se ajusta periódicamente, y en cuanto a los intereses moratorios, tampoco podría aplicarse ningún ajuste ya que se estaría incurriendo en una especie de anatocismo; ello así, por cuanto dicha indexación es la consecuencia de un hecho que consiste en la pérdida del valor adquisitivo de la moneda en el tiempo y el objetivo de ésta es alcanzar el mayor grado de justicia social posible, garantizar un nivel de vida digna para todos por igual, promover la responsabilidad social y la distribución de las cargas públicas, como el medio más idóneo para el desarrollo de los individuos y de la sociedad. **Así se establece.***

*En consecuencia, establecida como ha sido la procedencia del pago en Bolívares del monto del reparo tomando la omisión del pago del impuesto como la fecha del pago definitivo del mismo, así como de la indexación en casos como el de autos, por ser conceptos de exigibilidad inmediata, este Juzgado Superior, declara procedente el pago de la indexación sobre los montos en reparo, con exclusión de los intereses moratorios y de la multa impuesta, la cual resulta debidamente actualizada según las previsiones del legislador señaladas en el artículo 92 del Código Orgánico Tributario 2014; en el período comprendido del 17 de marzo de 2021, fecha de admisión del presente recurso, hasta la fecha de ejecución del presente fallo, entendida ésta como de efectivo pago, para lo cual deberá solicitarse al Banco Central de Venezuela un informe sobre el índice inflacionario acaecido en el país desde la fecha de admisión de la presente demanda hasta la fecha de la ejecución del presente fallo, entendida como la fecha del efectivo pago, con exclusión de los lapsos en los cuales el proceso haya estado suspendido por acuerdo de las partes o por motivos no imputables a ellas (como por ejemplo caso fortuito o fuerza mayor, vacaciones judiciales, huelgas tribunalicias, etc.); a fin de que este índice se aplique sobre el monto que en definitiva corresponda pagar por el contribuyente, para lo cual se ordena realizar experticia complementaria del fallo de conformidad con el artículo 249 del Código de Procedimiento Civil y dicha experticia se realizará conforme a lo dispuesto en Capítulo VI, Título II del libro II del Código de Procedimiento Civil. **Así se decide.***

Finalmente, pasa este Tribunal a pronunciarse sobre la improcedencia de los intereses moratorios, esgrimida por la parte recurrente (...)

(...Omissis...)

Vale la pena destacar que el Código Orgánico Tributario con relación a la causación de los intereses moratorios, en los siguientes términos: (...)

Artículo 66 (...)

De la norma antes transcrita se advierte que el incumplimiento en el pago de la obligación principal hace surgir de pleno derecho los intereses moratorios, siempre y cuando la falta de pago ocurra dentro del plazo fijado por el texto normativo respectivo, preceptuando además

que la obligación nace sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria.

(...Omissis...)

Así pues, los intereses moratorios se causan desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, de conformidad con lo establecido en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2014.

Finalmente, tomando en cuenta que en las actas que conforman el presente expediente no consta que la contribuyente haya pagado el reparo, los intereses moratorios y las multas antes descritas, este Tribunal señala que la Administración Tributaria, al momento de liquidar estas últimas, deberá realizar el correspondiente ajuste en relación a la unidad tributaria vigente a la fecha del pago efectivo de dichas sanciones y la aplicación del artículo 82 del Código Orgánico Tributario que contempla la concurrencia de ilícitos, es decir, la administración deberá imponer sólo la sanción más alta aumentada con la mitad de las restantes y deberá ajustarlas conforme a lo dispuesto en el artículo 92 ejusdem. De igual manera deberá recalcular de los intereses moratorios sobre el reparo fiscal impuesto. **Así se establece.**

-VI-

DISPOSITIVO DEL FALLO

Por todas las razones arriba expuestas, este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central con competencia en los estados Aragua, Carabobo y Cojedes, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley declara:

1. PARCIALMENTE CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de suspensión de efectos interpuesto por (...) la sociedad mercantil **C.A. VENEZOLANA DE PINTURAS** (...) contra el acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria de Sumario N° **SNAT/INTI/GRTI/RCNT/DSA/2019/ISLR/ EXP. N° 00068/2018-037** de fecha 11 de noviembre de 2019, emanada de la Jefatura de la División de Sumario Administrativo de la **Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)**.

2. FIRME acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria de Sumario N° **SNAT/INTI/GRTI/RCNT/DSA/2019/ISLR/EXP. N° 00068/ 2018-037** (...), con excepción de las sanciones pecuniarias impuestas y se ordena la aplicación del artículo 82 del Código Orgánico Tributario que contempla la concurrencia de ilícitos, es decir, la administración deberá imponer sólo la sanción más alta aumentada con la mitad de las restantes y deberá ajustarlas conforme a lo dispuesto en el artículo 92 ejusdem hasta el momento del pago. Se condena al pago de los tributos con indexación en los términos establecidos en este fallo, para lo cual se ordena realizar una experticia complementaria del fallo. Se ordena el recálculo de los intereses moratorios hasta el momento del pago.

3. No hay expresa condenatoria en costas debido a la naturaleza del fallo.

4. El contribuyente C.A. VENEZOLANA DE PINTURAS, deberá dar cumplimiento voluntario de la presente decisión dentro de los cinco (5) días siguientes a que quede firme la presente decisión de conformidad con el artículo 287 del Código Orgánico Tributario 2014 (...). (Sic). (Resaltado del texto original).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 28 de febrero de 2023, los abogados Esteban Palacios Lozada y María Genoveva Páez-Pumar, antes identificados, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la prenombrada sociedad de comercio, presentaron escrito de fundamentación de la apelación, los cuales se detallan a continuación:

“(…)

1. Errada apreciación de los hechos y aplicación derecho de la Sentencia en cuanto el vicio de nulidad de la Resolución Culminatoria de conformidad con lo establecido en el numeral 3° del artículo 250 del Código Orgánico Tributario, por lo que respecta a la determinación de las pérdidas cambiarias reconocidas como no deducibles.

La sentencia (...) a pesar de afirmar que los artículos 5, 27, 32 y 188 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, resultan aplicables a las pérdidas cambiarias, y justifican el gravamen o deducibilidad de las diferencias en cambio de obligaciones o acreencias en moneda extranjera cuando éstas sean exigibles, estén o no pagadas, pretende contrariamente afirmar que [su] representada para poder deducir dichas pérdidas debía comprobar el desembolso o pago de las obligaciones que dieron origen a tales diferencias.

En este sentido, el informe pericial reconoce que todos los registros contables que forman parte de las cuentas incluidas en el ITEM 784 ‘OTROS GASTOS’ del ejercicio 2014 y en el ítem 743 ‘OTROS GASTOS’ del ejercicio 2015, se corresponden exclusivamente con diferencias cambiarias producto de ajustes de los activos y pasivos en moneda extranjera para los años 2014 y 2015, pasivos u obligaciones que si bien en su mayoría no estaban aún pagadas, como lo señala la sentencia, estaban causados y exigibles desde el mismo momento en que se registraron contablemente las obligaciones que producen la diferencia cambiaria.

(...Omissis...)

Así mismo, la sentencia señala que, si bien conforme al párrafo único del artículo 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta se pueden deducir gastos no pagados, según el sentenciador [su] representada no demostró que dichos pagos eran declarados como ingresos en el ejercicio siguiente, pretendiendo el Juez, con esta afirmación que, CAVP se desvirtúa una determinación no planteada en la Resolución Culminatoria, pues se trata de un aspecto no objetado en la fiscalización, ya que en ese procedimiento fue verificado la inclusión de tales diferencias en los ejercicios siguientes, lo que a simple vista se evidencia del contenido de la Resolución Culminatoria (...) donde se compara lo declarado versus lo fiscalizado, específicamente, en el ITEM 748 del ejercicio 2014, bajo el concepto de ‘GASTOS DEDUCIDOS EN EJERCICIOS ANTERIORES NO PAGADOS’ y en el ITEM 748 y 749 del ejercicio 2015, bajo el concepto de ‘GASTOS DEDUCIDOS EN EJERCICIOS ANTERIORES PAGADOS’ y ‘INGRESOS CAUSADOS EN EJERCICIOS ANTERIORES COBRADOS’, razón por la cual el Acta de Reparación no objetó la no inclusión de la diferencia en cambio en los ejercicios objetivos siguientes.

Queda en evidencia que el Juez Aquo al dictar la sentencia recurrida, no sólo yerra al aplicar las disposiciones de la ley de impuesto sobre la renta relativas al régimen de

gravabilidad o deducibilidad de las diferencias en cambio producto del ajuste de los activos o pasivos en moneda extranjera, sino que tampoco considera ni aplica el criterio jurisprudencial [reiterado] sobre esta materia existe, y se extralimita al pretender asumir una función fiscalizadora 'inquisitoria', argumentando impertinente[mente] que CAVP debía demostrar que declaró las diferencias en cambio no pagadas en los siguientes, lo cual si fue corroborado favorablemente en la fiscalización por lo que no constituía un punto debatido, más no apreciado por el Juez en la sentencia.

(...Omissis...)

2. Del falso supuesto de derecho en la determinación y liquidación de las multas.

(...Omissis...)

[Alegó] que las sanciones liquidadas, violan el principio de igualdad, no confiscatoriedad, legalidad en materia sancionatoria, proporcionalidad de la pena favorable, viciando de nulidad conforme al artículo 25 de la Constitución y el numeral 1° del artículo 250 del Código Orgánico Tributario.

(...Omissis...)

Así, podemos ver en (...) la Resolución Culminatoria, que el impuesto supuestamente omitido y determinado en el ejercicio 2014 fue seiscientos cuarenta y un bolívares fuertes con noventa y ocho céntimos (Bs. 641,98) mientras que para el ejercicio 2015 del tributo omitido alcanzó la cantidad de setecientos sesenta y un bolívares fuertes con cincuenta y cinco céntimos (Bs. 761,55), mientras que las sanciones finalmente liquidadas alcanzaron la cantidad de cuarenta y dos millones setecientos noventa y ocho mil quinientos dos Bolívares Soberanos con cero céntimos (Bs. 42.798.502,05) y cuarenta y tres millones veinticinco mil ciento noventa y ocho Bolívares Soberanos con dieciséis céntimos (Bs. 43.025.198,16), respectivamente, cifras estas últimas que de ninguna manera equivalente al doscientos por ciento (200%) del tributo omitido.

De una simple operación aritmética, que constituye una máxima de experiencia al alcance de cualquier juez, se puede evidenciar que el monto liquidado en el presente caso como sanción representa más de 2.000.000% del tributo omitido, lo cual sobrepasa el porcentaje que corresponde aplicar a cada falta de acuerdo con lo previsto en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario, como señala la Resolución Culminatoria que correspondería, causando una contradicción que vicia a la Resolución Culminatoria de nulidad absoluta por ilegalidad e imposible ejecución de conformidad con lo previsto en el numeral 3° del artículo 250 Código Orgánico Tributario, alegato que no fue tomado en cuenta por la sentencia apelada, incurriendo en una omisión que aquí denunciaremos y por lo que debe ser revocada la sentencia, toda vez que el argumento configura una clara violación del artículo 112 del Código Orgánico Tributario, por el cual debe sea declarada la nulidad de la Resolución Culminatoria (...)

(...Omissis...)

3. De la extralimitación y errada aplicación del derecho de la sentencia aplicada.

El juez de la primera instancia en la sentencia apelada se extralimita de sus potestad al pretender justificar la indexación de la obligación tributaria, o cual no está previsto en el ordenamiento jurídico tributario, pretendiendo imponer vía interpretación jurisprudencial de materia no tributaria, y por el contrario desconociendo el criterio reiterado que sobre esta

materia existe en cuanto a que este concepto viola a todas luces el principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario.

(...Omissis...)

Vale acotar que es una práctica reitera por los tribunales en general, el no computar dentro de cualquier período de actuación o indexación, los lapsos en los cuales las causas judiciales estuvieron paralizadas, pues se trata de lapsos no imputables a las partes, así, de la misma manera, el tiempo que demore la administración en fiscalizar y determinar no puede afectar la obligación del contribuyente y mucho menos pretender indexar la misma por el período transcurrido desde el nacimiento de la obligación hasta que la misma quede firme, cuando la pérdida del valor de dicha obligación hasta que la misma quede firme, cuando la pérdida del valor de dicha obligación es causa de la política monetaria del Estado (acreedor de esa obligación), no imputable al contribuyente.

No podemos pasar como inadvertido que la pretensión del Juez de indexar las obligaciones tributarias provenientes de un reparo, no es más que la idea de resucitar el contenido del párrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, con miras a distanciarse del criterio establecido en dicha sentencia, esa reforma y su consecutivas, incluyendo la actualmente vigente, no han incluido nuevamente una disposición legal que establezca un mecanismo de indexación, intereses compensatorios o actualización monetaria de los ajustes provenientes de los reparos, de lo que se evidencia que no es la intención del legislador tributario la de imponer dicha carga a los contribuyentes (...)

(...Omissis...)

4. De la nulidad de la Resolución Culminatoria por falta de aplicación del artículo 82 del Código Orgánico Tributario.

En el capítulo V que se refiere a la Motivación para Decidir, la sentencia únicamente reconoce el vicio de nulidad alegado por CAVP por falta de aplicación, en la Resolución Culminatoria, del artículo 82 del Código Orgánico Tributario relativo a la concurrencia de ilícitos tributarios, con base al cual se declara parcialmente con lugar el recurso.

En este sentido, reconocemos que dicha declaración resulta acertada y para el supuesto negado de que esta Sala considere que la determinación fiscal es procedente, y rechaza todas las violaciones denunciadas en el recurso contencioso tributario y evidenciadas en actas del expediente judicial, hacemos valer la aplicación del artículo 82 del Código Orgánico Tributario (...)

5. Improcedencia de la cuantificación de la multa impuesta al omitir la Administración Tributaria la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más favorable. Falta de aplicación del artículo 24 de la Constitución, 2 del Código Penal y 8 del Código Orgánico Tributario.

(...) la Resolución Culminatoria determinó la comisión del ilícito previsto en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario del 2014, cuyo término medio debía alcanzar el 200% del Impuesto sobre la Renta determinado en el Acta de Reparo, sin embargo, la liquidación

definitiva de las multas en el presente caso superan ese porcentaje, en razón de la aplicación del artículo 92 del Código Tributario del mismo año.

Ahora bien, el ajuste o corrección de la corrección de la multa en función del incremento del valor de la unidad tributaria, comporta la imposición de una sanción más onerosa a la magnitud económica que resultaría de la aplicación del mecanismo de actualización de las sanciones previsto en el Código Orgánico Tributario de 2020; en consecuencia, para el supuesto negado, que este tribunal considere improcedente la apelación por lo que respecta al fondo del asunto y confirme el reparo y la disminución ilegítima de los ingresos tributarios que acarreó la multa respectiva, hacemos valer la obligatoria aplicación de los artículos 24 de la Constitución, 2 del Código Penal y 8 del Código Orgánico Tributario y calcular la actualización de la multa en función del tipo de norma penal más benigna, en este caso, el mecanismo de indexación en función del tipo de cambio de la moneda de mayor valor publicada por el Banco Central de Venezuela y consagrado en el artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2020 (...). (Sic). (Resaltado y subrayado del texto original). (Agregados de esta Alzada).

IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

En fecha 14 de marzo de 2023, la abogada Orlandi Rossana Prieto Cañizalez, antes identificada, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República, presentó escrito de contestación a los fundamentos de la apelación ejercida por la contribuyente, en atención a lo siguiente:

“(…)

1) Errada apreciación de los hechos y aplicación derecho de la Sentencia en cuanto el vicio de nulidad de la Resolución Culminatoria de conformidad con lo establecido en el numeral 3° del artículo 250 del Código Orgánico Tributario, por lo que respecta a la determinación de las pérdidas cambiarias reconocidas como no deducibles.

(...) lo debatido es la procedencia o no de dichas deducciones, por consiguiente, es preponderante citar el contenido de los siguientes artículos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta:

Artículo 27. (...)

22. (...)

(...Omissis...)

En consecuencia, si el enriquecimiento es disponible en el momento en que se causa, significa que podrá gravarse el ingreso aunque no esté cobrado, pero podrán imputársele al

ingreso todos los costos y gastos, aunque no hayan sido pagados, salvo los que la Ley expresamente exija que estén pagados, como sería el caso de los tributos deducibles, gastos de investigación y desarrollo, donaciones y liberalidades.

Asimismo, en el caso de tratarse de rentas que se consideran disponibles en el momento de pago, entonces las deducciones deberán corresponder a egresos efectivamente pagados en el año gravable (base efectiva) con excepción de las siguientes partidas: depreciación de activos permanentes y pérdidas de los bienes destinados a la producción de rentas.

(...Omissis...)

(...) la recurrente se concentró en afirmar que los montos eran deducibles porque cumplen con los extremos establecidos para su deducibilidad, toda vez que arguye que corresponden a gastos necesarios y normales destinados a la producción de la renta y pagados, no obstante, la misma contribuyente afirmó que no todas las operaciones fueron adquiridas a través del CENCOEX sino que tuvo que recurrir a otros mecanismos para la adquisición de divisas, así como también de los resultados de la experticia contable se observó que en algunas operaciones la tasa utilizada presentaba diferencias respecto a la tasa oficial establecida por el Banco Central de Venezuela.

*Por lo que, el Juez concluyó que las ONCE (11) operaciones que dicen ser pagadas por la contribuyente en la partida contable 53052510 '**Diferencia en cambio financiera**' no constituyen una prueba suficiente, pues no logró demostrar la tasa a la que dichas operaciones fueron pagadas y no basta con alegar el pago sino que debe existir un justificativo que la respalde como lo es la factura para que pueda proceder su deducibilidad, por consiguiente las mismas no cumplen los requisitos establecidos en la LISLR.*

*Asimismo, (...) la recurrente afirmó haber pagado todas las operaciones registradas en la partida contable 53052510 '**Diferencia en cambio financiera**', no obstante, se aprecia de la experticia practicada, que la contribuyente no efectuó el pago de todas las obligaciones, por lo que las 87 restantes sólo fueron valoradas en ese ejercicio fiscal, aunado [a que], no consignó en autos algún elemento probatorio que demostrara la efectiva cancelación de esas operaciones restantes y en atención a lo que establece el artículo 32 en su parágrafo único, estas operaciones debían ser declaradas como ingresos el año siguiente y tampoco fue demostrado en el caso de autos.*

(...Omissis...)

En consecuencia, no existe la errada apreciación de los hechos y aplicación del derecho de la sentencia en cuanto al vicio de nulidad de la Resolución Culminatoria de conformidad con lo establecido en el numeral 3 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario, con respecto a la determinación de las pérdidas cambiarias reconocidas como no deducibles, tal como lo señaló el Juez en su decisión (...).

2) Del falso supuesto de derecho en la determinación y liquidación de las multas.

Los apoderados judiciales sostienen que la sentencia recurrida omitió pronunciarse sobre el

excedente liquidado como sanción y tampoco consideró la obligatoria aplicación de la reconversión monetaria a los fines del cálculo y liquidación de las supuestas sanciones.

En el recurso contencioso tributario alegaron que las sanciones liquidadas violan el principio de igualdad, no confiscatoriedad, legalidad en materia sancionatoria, proporcionalidad y de la pena más favorable, viciando de nulidad conforme el artículo 25 de la Constitución y el numeral 1° del artículo 250 del Código Orgánico Tributario.

Ahora bien, el Juez consideró que era evidente que la Resolución Culminatoria determinó la comisión de un mismo ilícito en varios ejercicios o períodos fiscales (2014 y 2015), que fueron sancionadas todas con penas pecuniarias estimadas con base en la norma del artículo 11 del Código Orgánico Tributario, criterio compartido por esta representación de la República.

3) De la extralimitación y errada aplicación del derecho de la sentencia aplicada.

(...Omissis...)

Contrario a lo afirmado por los apoderados judiciales, el Juez en su decisión consideró acertadamente que realizando una aplicación mutatis mutandi del criterio expresado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 14 de mayo de 2014, EXP N°:14-0218, y sin que esto resulte en incongruencia, que el hecho de que no exista un dispositivo legal que ordene expresamente la indexación y corrección monetaria sobre conceptos derivados de una relación jurídico-tributaria, no puede ser justificación para no aplicarse la misma al monto de los reparos impuestos a los contribuyentes, únicamente respecto a tributos dejados de pagar, ya que las sanciones son expresadas o convertidas en Unidades Tributarias cuyo valor se ajusta periódicamente, y en cuanto a los intereses moratorios, tampoco podría aplicarse ningún ajuste ya que se estaría incurriendo en una especie de anatocismo; ello así, por cuanto dicha indexación es la consecuencia de un hecho que consiste en la pérdida del valor adquisitivo de la moneda en el tiempo y el objetivo de ésta es alcanzar el mayor grado de justicia social posible, garantizar un nivel de vida digna para todos por igual, promover la responsabilidad social y la distribución de las cargas públicas, como el medio más idóneo para el desarrollo de los individuos y de la sociedad (...).

A su vez señaló que, establecida como ha sido la procedencia del pago en Bolívars del monto del reparo tomando la omisión del pago del impuesto como la fecha del pago definitivo del mismo, así como de la indexación en casos como el de autos, por ser conceptos de exigibilidad inmediata, (...), con exclusión de los intereses moratorios y de la multa impuesta, la cual resulta debidamente actualizada según las previsiones del legislador señaladas en el artículo 92 del Código Orgánico Tributario 2014; en el periodo comprendido del 17 de marzo de 2021, fecha de admisión del presente recurso, hasta la fecha de ejecución del presente fallo, entendida ésta como de efectivo pago, para lo cual deberá solicitarse al Banco Central de Venezuela un informe sobre el índice inflacionario acaecido en el país desde la fecha de admisión de la presente demanda hasta la fecha de la ejecución del presente fallo, entendida como la fecha del efectivo pago, con exclusión de los lapsos en los cuales el proceso haya estado suspendido por acuerdo de las partes o por motivos no imputables a ellas (como por ejemplo caso fortuito o fuerza mayor, vacaciones judiciales, huelgas tribunalicias, etc.); a fin de que este índice se aplique sobre el monto que en definitiva corresponda pagar por el contribuyente, para lo cual se ordena realizar

experticia complementaria del fallo de conformidad con el artículo 249 del Código de Procedimiento Civil y dicha experticia se realizará conforme a lo dispuesto en Capítulo VI, Título II del libro II del Código de Procedimiento Civil (...).

4) De la nulidad de la Resolución Culminatoria por falta de aplicación del artículo 82 del Código Orgánico Tributario.

En lo que respecta a la decisión adoptada por el Tribunal a quo relativa a la aplicación de la reglas de concurrencia de infracciones contempladas en el artículo 82 del Código Orgánico Tributario al presente caso, esta representación fiscal considera que hubo una errónea interpretación por parte de la sentenciadora de dicha norma (...).

(...Omissis...)

(...) la primera condición establecida por el legislador para que sean aplicables estas reglas es que efectivamente concurran dos o más ilícitos tributarios distintos, sancionados con penas pecunarias. Es el supuesto de lo que se conoce en el Derecho Penal como concurso real o material de delitos, que se verifica cuando el sujeto ejecuta diversos hechos delictivos independientes entre sí, con los cuales se violan dos o más disposiciones legales, lo que no encuadra dentro del presente caso, toda vez que se cometieron varias infracciones que quebrantaron una sola norma, a saber, el artículo III (sic) del Código Orgánico Tributario.

(...Omissis...)

Sin embargo, para que proceda la aplicación de la concurrencia de infracciones es imprescindible la coincidencia de dos (2) o más ilícitos tributarios, lo cual no ocurrió en el presente caso, pues –insistimos–, se trató de la comisión de una infracción, es decir, de un solo ilícito material que violó una disposición legal en varios períodos impositivos, por ello, las reglas sobre concurrencia de infracciones no son aplicables al supuesto de hecho analizado en esta oportunidad.

De allí que, cuando el Juez a quo consideró que la Administración Tributaria debía calcular la sanción impuesta a la contribuyente, tomando en cuenta lo previsto en el artículo 82 del Código Orgánico Tributario, evidentemente incurrió en el vicio de errónea interpretación acerca del contenido y alcance de esa norma (...).

5) Improcedencia de la cuantificación de la multa impuesta al omitir la Administración Tributaria la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más favorable. Falta de aplicación del artículo 24 de la Constitución, 2 del Código Penal y 8 del Código Orgánico Tributario.

(...) los apoderados de la contribuyente pretenden (...) la improcedencia de la multa por omitir la administración tributaria la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más favorable y la falta de aplicación del artículo 24 de la Constitución, 2 del Código Penal y 8 del Código Orgánico Tributario.

En este sentido consideramos importante mencionar el contenido del artículo 92 del Código Orgánico Tributario, a saber: (...).

(...Omissis...)

La norma parcialmente transcrita establece la forma de calcular el valor de la Unidad Tributaria que debe tomarse en cuenta a los fines de aplicar la sanción por la ocurrencia de algún ilícito tributario, señalando que las sanciones de multas expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de Unidades Tributarias que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma vigente para el momento del pago.

(...Omissis...)

*Esta representación de la República considera que, en el presente caso, no puede hablarse de la aplicación retroactiva **DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE**, por cuanto no se trata de la aplicación de una norma a una situación jurídica anterior a su vigencia sino de la aplicación de una norma jurídica vigente a una situación de hecho acaecido dentro de su vigencia (...)*. (Sic). (Resaltado del texto original). (Agregados de esta Sala).

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca del recurso de apelación ejercida por la representación judicial de la sociedad de comercio C.A. Venezolana de Pinturas, contra la sentencia definitiva Nro. 1557 del 18 de julio de 2022, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado con medida cautelar de suspensión de efectos, por la referida contribuyente.

Vistos los términos de la decisión judicial apelada, esta Alzada observa que la controversia se circunscribe a determinar si el Tribunal de mérito incurrió en: **i)** vicio de “*omisión*” de pronunciamiento, por cuanto, fue alegada la “(...) *contradicción que vicia a la Resolución Culminatoria de nulidad absoluta por ilegalidad e imposible ejecución de conformidad con lo previsto en el numeral 3° del artículo 250 Código Orgánico Tributario, alegato que no fue tomado en cuenta por la sentencia apelada (...)*”; **ii)** “(...) *errada apreciación de los hechos y aplicación derecho (...)* por lo que respecta a la determinación de las pérdidas cambiarias reconocidas como no deducibles (...)”; **iii)** “(...) *falso supuesto de derecho en la determinación y liquidación de las multas (...)*”; **iv)** “(...) *la extralimitación y errada aplicación del derecho de la sentencia aplicada (...)*”; y **v)** “(...) *Falta de aplicación del artículo 24 de la Constitución, 2 del Código Penal y 8 del Código Orgánico Tributario (...)*”.

Del mismo modo, esta Sala advierte que los alegatos de la representación judicial de la prenombrada contribuyente relativos al **i)** “(...) *falso supuesto de derecho en la determinación y liquidación de las multas (...)*”; y **ii)** “(...) *la extralimitación y errada aplicación del derecho de la sentencia aplicada (...)*”, deben conocerse de forma conjunta, dada la estrecha relación existente entre ellos, al estar circunscritos al *quantum* de las sanciones de multas impuestas por la Administración Tributaria en virtud de lo dispuesto en los

artículos 92 y 112 del Código Orgánico Tributario de 2014, aplicable en razón del tiempo, y que el Juez de instancia efectuó su pronunciamiento con base a la interrelación de tales planteamientos

Delimitada como ha quedado la *litis*, pasa esta Alzada a decidir y, al efecto, observa:

i) Vicio de “*omisión*” de pronunciamiento, por cuanto, fue alegada la “(...) *contradicción que vicia a la Resolución Culminatoria de nulidad absoluta por ilegalidad e imposible ejecución de conformidad con lo previsto en el numeral 3° del artículo 250 Código Orgánico Tributario, alegato que no fue tomado en cuenta por la sentencia apelada (...)*”

Con respecto a este punto, la representación en juicio de la prenombrada contribuyente, arguyó que el acto administrativo recurrido incurrió en “(...) *una contradicción que vicia a la Resolución Culminatoria de nulidad absoluta por ilegalidad e imposible ejecución de conformidad con lo previsto en el numeral 3° del artículo 250 Código Orgánico Tributario, alegato que no fue tomado en cuenta por la sentencia apelada, incurriendo en una omisión (...)*”.

Sobre el referido vicio esta Sala ha indicado que de acuerdo con las exigencias impuestas por la legislación procesal, específicamente en el ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa, con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia, ya que cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia, el cual se manifiesta cuando el Juez con su decisión modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limitó a resolver sólo lo pretendido por las partes, o porque no resolvió sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. [*Vid.*, sentencia Nro. 05406 del 4 de agosto de 2005, caso: *Puerto Licores, C.A.*, ratificada en los fallos Nros. 01147 y 01008, de fechas 25 de octubre de 2017, y 9 de noviembre de 2023, casos: *Fivenca Casa de Bolsa, C.A.*, y *Complejo Siderúrgico de Guayana, C.A. (COMSIGUA)*, respectivamente].

Estas exigencias de carácter legal, como requisitos fundamentales e impretermitibles que deben contener las sentencias, han sido categorizadas por la jurisprudencia como: el deber de pronunciamiento, la congruencia y la prohibición de absolver la instancia. [*Vid.*, sentencia Nro. 01008 de fecha 9 de noviembre de 2023, caso: *Complejo Siderúrgico de Guayana, C.A. (COMSIGUA)*].

De allí estima esta Alzada que cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia, el cual se manifiesta cuando el juez o la jueza con su decisión modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limitó a resolver sólo lo pretendido por las partes, o porque no resolvió sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. (*Vid.*, sentencia Nro. 05406 del 4 de agosto de 2005, caso: *Puerto Licores, C.A.*, ratificada entre otros, en los fallos Nro. 00350 y 01147, de fechas 22 de junio y 25 de octubre

de 2017, casos: *Proagro C.A.*, y *Fivenca Casa de Bolsa, C.A.*, respectivamente).

Asimismo, ha sostenido este Alto Tribunal que no toda omisión de pronunciamiento podría generar una afectación de esta naturaleza y provocar en consecuencia la nulidad de la sentencia aparentemente defectuosa, toda vez que de acuerdo con el criterio reiterado de esta Alzada, el cual define el vicio de incongruencia negativa, éste se produce sólo cuando el órgano jurisdiccional no resuelve alguna de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. [*Vid.*, sentencia Nro. 01008 de fecha 9 de noviembre de 2023, caso: *Complejo Siderúrgico de Guayana, C.A.*, (COMSIGUA)].

En tal sentido el Juzgado de instancia se pronunció en los siguientes términos:

“(…)

Ahora bien, este Tribunal en aras de garantizar la debida congruencia pasará a resolver el fondo de la controversia invirtiendo el orden de los puntos en como fueron alegados por la recurrente en su escrito recursivo, pronunciándose primero sobre los puntos 1.1 y 2.3 en un mismo punto, debido a que sus contenidos están estrechamente vinculados entre sí y al decidir uno, ya se estaría resolviendo el siguiente al ser consecuencia directa uno de otro, en la forma siguiente:

i) Si el acto administrativo incurrió o no en un vicio de falso supuesto de hecho y de derecho en la determinación del reparo fiscal y por consiguiente, debe ser declarada su nulidad en atención a lo dispuesto en el numeral 3° del artículo 250 del Código Orgánico Tributario:

(...Omissis...)

*En cuanto al vicio de falso supuesto de hecho cabe destacar, en concordancia de la jurisprudencia y doctrina previamente citada, que la Administración Tributaria sólo podría incurrir en ella cuando esta procede a dictar un acto administrativo, siendo este el Acta Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria de Sumario N° **SNAT/INTI/GRTI/RCNT/DSA/2019/ISLR/EXP.N°00068/2018-037** de fecha 11 de Noviembre de 2019, emanada de la Jefatura de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).*

En este punto, advierte quien aquí decide, que no es un hecho controvertido que la contribuyente presentó sus Declaraciones Definitivas de Impuesto sobre la Renta, durante los ejercicios 2014 y 2015, respectivamente tal como se desprende del acto administrativo impugnado y dedujo de ellas los montos por concepto de presunta pérdida cambiaria; por lo que, lo debatido es la procedencia o no de dichas deducciones, por consiguiente, es preponderante citar el contenido de los siguientes artículos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta:

(...Omissis...)

(...) se evidencia que para el reconocimiento fiscal de las pérdidas económicas producto de las fluctuaciones o variaciones del valor de cambio por ajustar las deudas o créditos en moneda extranjera, se deben considerar lo dispuesto en los artículos 5 y 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, conjuntamente con el artículo 188 ejusdem, además se concluye

que los supuestos para que proceda la deducibilidad es que deben corresponder a gastos normales, necesarios destinados a la producción de la renta que cumplan a su vez con los extremos legales establecidos por el ejecutivo nacional.

Conforme a los anteriores artículos, se traen también a colación los que fueron por la administración tributaria, a saber:

Artículo 90 de la LISLR (...)

Artículo 91 de la LISLR (...)

Artículo 175 del RLISLR (...)

Cuando se genera un gasto, éste debe estar acompañado de una prueba de desembolso, facturas y/o algún comprobante pues sólo así pueden surtir plenos efectos probatorios y reconocimiento fiscal.

Ahora bien, de la experticia contable practicada, la cual goza de pleno valor probatorio al no ser impugnada por la parte contraria, los expertos evaluaron y se pronunciaron sobre 7 puntos, los cuales consistían en determinar si las partidas contables registradas por la contribuyente correspondían exclusivamente a las diferencias cambiarias producto de ajustes de los activos o pasivos denominados en moneda extranjera para los años 2014 y 2015.

Procedimiento realizado por los expertos contables:

(...Omissis...)

*Del informe contable anteriormente señalado, se evidencia que de todas las operaciones realizadas por la contribuyente para los ejercicios fiscales 2014- 2015, sólo 11 operaciones de la partida contable 53052510 **‘Diferencia en cambio financiera’** fueron pagadas.*

Todas las demás operaciones registradas en la partida contable 53052521 ‘Pérdida en Valoración de Derivados Comercial’, partida contable 53052505 ‘Diferencia en Cambio Comercial’, partida contable 53052510 ‘Diferencia en Cambio Financiera’, partida contable 53052520 ‘Pérdida en la Valoración Financiera’, partida contable 53052521 ‘Pérdida en la Valoración de Derivados Comercial’ y las 87 restantes de la partida contable 53052510 ‘Diferencia en cambio financiera’, se deben a operaciones valorados en el ejercicio fiscal, pero que no han sido pagadas.

Finalmente, los expertos lograron constatar que 73 operaciones que fueron registradas por la contribuyente, presentaron diferencia en la T.C. de valoración al cierre del año 2014, con respecto a la T.C. vigente del Banco Central de Venezuela a esa fecha, la diferencia corresponde a Bs 26.235 a favor de la Administración Tributaria.

Se observa de la revisión en el caso de autos que, la recurrente se concentró en afirmar que los montos eran deducibles porque cumplen con los extremos establecidos para su deducibilidad, toda vez que arguye que corresponden a gastos necesarios y normales destinados a la producción de la renta y pagados, no obstante, la misma afirmó que no todas las operaciones fueron adquiridas a través del CENCOEX sino que tuvo que recurrir a otros mecanismos para la adquisición de divisas, así como también de los resultados de la experticia contable se observa que en algunas operaciones la tasa utilizada presenta diferencia respecto a la tasa oficial establecida por el Banco Central de Venezuela.

*En base a las consideraciones anteriores y los resultados de la experticia contable practicada, este administrador de justicia concluye que las 11 operaciones que afirman ser pagadas por la contribuyente en la partida contable 53052510 ‘**Diferencia en cambio financiera**’ no constituyen una prueba suficiente pues no logró demostrar la tasa a la que dichas operaciones fueron pagadas, no basta con alegar el pago sino que debe existir un justificativo que la respalde como lo es la factura para que pueda proceder su deducibilidad, por consiguiente las mismas no cumplen los requisitos establecidos en la LISLR. Así se decide.*

*Asimismo, evidencia también este Juzgado que la recurrente afirmó haber pagado todas las operaciones registradas en la partida contable 53052510 ‘**Diferencia en cambio financiera**’, no obstante, se aprecia de la experticia practicada, que la contribuyente no efectuó el pago de todas las obligaciones, por lo que las 87 restantes sólo fueron valoradas en ese ejercicio fiscal, aunado, no consignó en autos algún elemento probatorio que demostrara la efectiva cancelación de esas operaciones restantes y en atención a lo que establece el artículo 32 en su párrafo único, estas operaciones debían ser declaradas como ingresos el año siguiente y tampoco fue demostrado en el caso de autos. Así se decide.*

Seguidamente, se extrae de la experticia contable que 73 operaciones que fueron registradas por la contribuyente, presentaron diferencia en la T.C. de valoración al cierre del año 2014, con respecto a la T.C. vigente del Banco Central de Venezuela a esa fecha, la diferencia corresponde a Bs. 26.235 a favor de la Administración Tributaria, sobre lo cual resulta improcedente declarar su deducibilidad pues no cumple con los extremos legales establecidos, ya que no quedó demostrado que las 11 operaciones efectivamente pagadas se encuentren dentro de las anteriores 73 operaciones. Así se decide

De las demás operaciones restantes registradas en los ejercicios fiscales 2014 y 2015, se observa que sólo fueron valoradas en los ejercicios fiscales respectivos pero las mismas no resultan deducibles, pues si bien el artículo 32 en su párrafo único, determina que estas operaciones que no han sido pagadas, pueden ser declaradas como ingresos al año siguiente, esto tampoco fue demostrado por la contribuyente en el caso de autos. Así se decide.

En atención a todas las consideraciones expresadas, este Juzgado desestima el alegato de falso supuesto de hecho y de derecho. Así se decide (...). (Resaltado del texto original).

Conforme a la transcripción anterior, esta Máxima Instancia observa que -contrariamente a lo afirmado por la representación judicial de la contribuyente- el pronunciamiento del Juzgado *a quo* relativo a la “contradicción que vicia a la Resolución Culminatoria de nulidad absoluta por ilegalidad e imposible ejecución de conformidad con lo previsto en el numeral 3° del artículo 250 Código Orgánico Tributario”, se manifestó de manera expresa respecto de lo expuesto por la recurrente, asimismo, a los fines de desestimar el referido vicio, expresó que “(...) se evidencia que para el reconocimiento fiscal de las pérdidas económicas producto de las fluctuaciones o variaciones del valor de cambio por ajustar las deudas o créditos en moneda extranjera, (...) se concluye que los supuestos para que proceda la deducibilidad es que deben corresponder a gastos normales, necesarios destinados a la producción de la renta que cumplan a su vez con los extremos legales establecidos por el ejecutivo nacional (...)”, asimismo, expresó que “(...) cuando se genera un gasto, éste debe estar acompañado de una prueba de desembolso, facturas y/o algún comprobante pues sólo así

pueden surtir plenos efectos probatorios y reconocimiento fiscal (...)”.

Por consiguiente, esta Sala no advierte en el fallo apelado una falta de correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, que modificara la controversia judicial debatida, suficiente y necesaria para considerar procedente la denuncia de incongruencia formulada por la sociedad mercantil apelante, razón por la cual, se desestima la “*omisión*” de pronunciamiento, denunciada por la representación judicial de la prenombrada sociedad de comercio. (*Vid.*, decisión de esta Superioridad Nro. 01016 de fecha 9 de noviembre de 2023, caso: *Laboratorios Leti, S.A.V.*). **Así se declara.**

ii) La “(...) *errada apreciación de los hechos y aplicación derecho (...) por lo que respecta a la determinación de las pérdidas cambiarias reconocidas como no deducibles (...)*”.

Al respecto, la representación judicial de la contribuyente arguyó que la sentencia de instancia “(...) *a pesar de afirmar que los artículos 5, 27, 32 y 188 de la Ley de Impuesto sobre la Renta resultan aplicables a las pérdidas cambiarias, y justifican el gravamen o deducibilidad de las diferencias en cambio de obligaciones o acreencias en moneda extranjera cuando éstas sean exigibles, estén o no pagadas, pretende contrariamente afirmar que [su] representada para poder deducir dichas pérdidas debía comprobar el desembolso o pago de las obligaciones que dieron origen a tales diferencias (...)*”. (Agregado de esta Sala).

Asimismo, expresó que “(...) *la sentencia recurrida, no sólo yerra al aplicar las disposiciones de la ley de impuesto sobre la renta relativas al régimen de gravabilidad o deducibilidad de las diferencias en cambio producto del ajuste de los activos o pasivos en moneda extranjera, sino que tampoco considera ni aplica el criterio jurisprudencial reiterado sobre esta materia existe, y se extralimita al pretender asumir una función fiscalizadora ‘inquisitoria’, argumentando impertinente[mente] que CAVP debía demostrar que declaró las diferencias en cambio no pagadas (...)*”. (Corchetes de esta Superioridad).

Por su parte, la representación judicial del Fisco Nacional, alegó que “(...) *si el enriquecimiento es disponible en el momento en que se causa, significa que podrá gravarse el ingreso aunque no esté cobrado, pero podrán imputársele al ingreso todos los costos y gastos, aunque no hayan sido pagados, salvo los que la Ley expresamente exija que estén pagados, como sería el caso de los tributos deducibles, gastos de investigación y desarrollo, donaciones y liberalidades (...)*”.

Del mismo modo, indicó que “(...) *la recurrente afirmó haber pagado todas las operaciones registradas en la partida contable 53052510 ‘Diferencia en cambio financiera’, no obstante, se aprecia de la experticia practicada, que la contribuyente no efectuó el pago de todas las obligaciones, por lo que las 87 restantes sólo fueron valoradas en ese ejercicio fiscal, aunado [a que], no consignó en autos algún elemento probatorio que demostrara la efectiva cancelación de esas operaciones restantes y en atención a lo que establece el artículo 32 en su párrafo único, estas operaciones debían ser declaradas como ingresos el año siguiente y tampoco fue demostrado en el caso de autos (...)*”. (Interpolado de esta Alzada).

En tal sentido, el Tribunal *a quo* consideró que:

“(…) se evidencia que para el reconocimiento fiscal de las pérdidas económicas producto de las fluctuaciones o variaciones del valor de cambio por ajustar las deudas o créditos en moneda extranjera, se deben considerar lo dispuesto en los artículos 5 y 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, conjuntamente con el artículo 188 ejusdem, además se concluye que los supuestos para que proceda la deducibilidad es que deben corresponder a gastos normales, necesarios destinados a la producción de la renta que cumplan a su vez con los extremos legales establecidos por el ejecutivo nacional.

Conforme a los anteriores artículos, se traen también a colación los que fueron por la administración tributaria, a saber:

(...Omissis...)

Cuando se genera un gasto, éste debe estar acompañado de una prueba de desembolso, facturas y/o algún comprobante pues sólo así pueden surtir plenos efectos probatorios y reconocimiento fiscal.

Ahora bien, de la experticia contable practicada, la cual goza de pleno valor probatorio al no ser impugnada por la parte contraria, los expertos evaluaron y se pronunciaron sobre 7 puntos los cuales consistían en determinar si las partidas contables registradas por la contribuyente correspondían exclusivamente a las diferencias cambiarias producto de ajustes de los activos o pasivos denominados en moneda extranjera para los años 2014 y 2015.

(...Omissis...)

*En base a las consideraciones anteriores y los resultados de la experticia contable practicada, este administrador de justicia concluye que las 11 operaciones que afirman ser pagadas por la contribuyente en la partida contable 53052510 **‘Diferencia en cambio financiera’** no constituyen una prueba suficiente pues no logró demostrar la tasa a la que dichas operaciones fueron pagadas, no basta con alegar el pago sino que debe existir un justificativo que la respalde como lo es la factura para que pueda proceder su deducibilidad, por consiguiente las mismas no cumplen los requisitos establecidos en la LISLR. **Así se decide.***

*Asimismo, evidencia también este Juzgado que la recurrente afirmó haber pagado todas las operaciones registradas en la partida contable 53052510 **‘Diferencia en cambio financiera’**, no obstante, se aprecia de la experticia practicada, que la contribuyente no efectuó el pago de todas las obligaciones, por lo que las 87 restantes sólo fueron valoradas en ese ejercicio fiscal, aunado, no consignó en autos algún elemento probatorio que demostrara la efectiva cancelación de esas operaciones restantes y en atención a lo que establece el artículo 32 en su párrafo único, estas operaciones debían ser declaradas como ingresos el año siguiente y tampoco fue demostrado en el caso de autos. **Así se decide.***

Seguidamente, se extrae de la experticia contable que 73 operaciones que fueron registradas por la contribuyente, presentaron diferencia en la T.C. de valoración al cierre del año 2014, con respecto a la T.C. vigente del Banco Central de Venezuela a esa fecha, la diferencia corresponde a Bs. 26.235 a favor de la Administración Tributaria, sobre lo cual resulta improcedente declarar su deducibilidad pues no cumple con los extremos legales establecidos, ya que no quedó demostrado que las 11 operaciones efectivamente pagadas se

encuentren dentro de las anteriores 73 operaciones. Así se decide

De las demás operaciones restantes registradas en los ejercicios fiscales 2014 y 2015, se observa que sólo fueron valoradas en los ejercicios fiscales respectivos pero las mismas no resultan deducibles, pues si bien el artículo 32 en su párrafo único, determina que estas operaciones que no han sido pagadas, pueden ser declaradas como ingresos al año siguiente, esto tampoco fue demostrado por la contribuyente en el caso de autos. Así se decide.

En atención a todas las consideraciones expresadas, este Juzgado desestima el alegato de falso supuesto de hecho y de derecho. Así se decide (...)”.

En razón de lo antes expuesto, esta Sala Político-Administrativa considera necesario señalar que el vicio de falso supuesto se configura de dos (2) maneras diferentes: la primera, relativa al falso supuesto de hecho, cuando el Juez al dictar su decisión la fundamenta en hechos inexistentes, falsos o no relacionados con el asunto objeto de decisión; la segunda, cuando los hechos que dan origen a la sentencia existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el Juzgador al dictar el fallo los subsume en una norma errónea o inexistente en el universo normativo para sustentar su decisión, lo cual incide decisivamente en la esfera de los derechos subjetivos de las partes; situación en la cual se está en presencia de un falso supuesto de derecho. (*Vid.*, fallo de esta Sala Nro. 00048 de fecha 24 de febrero de 2022, caso: *Pepsico Alimentos, S.C.A.*).

Al respecto, esta Sala observa que la Administración Tributaria en fecha 19 de febrero de 2019, mediante el Acta de Reparación Nro. SNAT/GRTI/ RCNT/DF/2018/ISLR/00068/2019/08-00047, notificada el 20 de febrero de 2019, dejó constancia de las objeciones referidas a los reparos identificados como “*Diferencia en Cambio Comercial*”, “*Diferencia en Cambio Financiera*”, “*Pérdida en la Valoración de Derivados Financiera*” y “*Pérdida en la Valoración de Derivados Comercial Financiera*”.

En tal sentido, esta Sala advierte del contenido del acto administrativo *supra* transcrito, que el órgano exactor rechazó los gastos declarados por la contribuyente para los ejercicios fiscales comprendidos desde el “01/01/2014 al 31/12/2014” y el “01/01/2015 al 31/12/2015”, por cuanto, “(...) no están debidamente soportados por algún documento que dé valor probatorio del mencionado gasto (...)”. Del mismo modo, indicó que “(...) si la contribuyente pretende derivar valor probatorio alguno de las erogaciones imputadas en su Declaración de Rentas, tiene la carga de apoyar tales registros en comprobantes capaces de darles fe y mérito, en particular con las respectivas facturas o documentos equivalentes, pues de lo contrario dichos registros por sí solos no constituyen medios probatorios (...)”.

A tal efecto, esta Superioridad debe traer a colación los artículos 91 y 92 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y 2014, aplicables *ratione temporis*, redactados en idénticos términos, los cuales disponen lo siguiente:

“Artículo 91.- Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, 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 aquéllos.

Artículo 92.- Los emisores de comprobantes de ventas o de prestación de servicios realizados en el país, deberán cumplir con los requisitos de facturación establecidos por la Administración Tributaria, incluyendo en los mismos su número de Registro de Información Fiscal. A todos los efectos previstos en esta Ley, sólo se aceptarán estos comprobantes como prueba de haberse efectuado el desembolso, cuando aparezca en ellos el número de Registro de Información Fiscal del emisor y sean emitidos de acuerdo a la normativa sobre facturación establecida por la Administración Tributaria (...). (Destacados de esta Alzada).

Las citadas disposiciones regulan las obligaciones contables y fiscales que deben cumplir los contribuyentes del impuesto sobre la renta, así como la potestad de la Administración Tributaria para ejercer la vigilancia, investigación y control fiscal, con la finalidad de determinar no sólo la legalidad de las operaciones realizadas por los contribuyentes, sino la sinceridad que merezcan las mismas. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Nro. 00394 de fecha 5 de abril de 2018, caso: *Press Advertising, C.A.*).

A tal efecto, la mencionada Ley establece una serie de requisitos o condiciones para la deducibilidad de gastos y costos, a los efectos de ser admitidos como tales en la declaración anual del impuesto sobre la renta. Para que un gasto o costo sea admitido debe estar causado, ser normal y necesario, ocurrido en el país, con la finalidad de producir un enriquecimiento, y apoyados en los comprobantes correspondientes o las facturas que reúnan los respectivos requisitos formales. Sólo así, y de la correcta comprobación de tales supuestos, dependerá su admisibilidad. (*Vid.*, fallo de esta Alzada Nro. 00394 de fecha 5 de abril de 2018, caso: *Press Advertising, C.A.*).

Vinculado a lo señalado, esta Sala en reiteradas oportunidades ha manifestado que en cada caso particular, debe verificarse si la omisión de alguno de los requisitos de las facturas y otros comprobantes de pago, impide la labor de control y recaudación del tributo. [*Vid.*, sentencia Nro. 02158 del 10 de octubre de 2001, caso: *Hilados Flexilón, S.A.*, ratificada en los fallos Nros. 02991, 00252, 00111 y 01566 de fechas 18 de diciembre de 2001, 12 de marzo de 2013, 29 de enero de 2014 y 20 de noviembre de 2014, casos: *C.A. Tenería Primero de Octubre, Central San Tome IV, C.A., Bodegas Luedíaz, C.A., y Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV)*, respectivamente, y recientemente en la decisión Nro. 00176 del 24 de febrero de 2016, caso: *Inversiones Técnicas, C.A. (INTECA)*].

Según se desprende del Acta de Reparo Nro. SNAT/GRTI/RCNT/ DF/2018/ISLR/00068/2019/08-

00047 de 19 de febrero de 2019, la Administración Tributaria ejerció el control sobre los reparos identificados como “*Diferencia en Cambio Comercial*”, “*Diferencia en Cambio Financiera*”, “*Pérdida en la Valoración de Derivados Financiera*” y “*Pérdida en la Valoración de Derivados Comercial Financiera*”, a partir de la verificación de la veracidad de las “*erogaciones imputadas*” por el contribuyente para los ejercicios fiscales comprendidos desde el “*01/01/2014 al 31/12/2014*” y el “*01/01/2015 al 31/12/2015*”, sobre la base de la documentación aportada por la contribuyente.

En este orden de ideas, es necesario traer a colación el artículo 429 del Código de Procedimiento Civil, que dispone lo siguiente:

“Artículo 429.- *Los instrumentos públicos y los privados reconocidos o tenidos legalmente por reconocidos, podrán producirse en juicio originales o en copia certificada expedida por funcionarios competentes con arreglo a las leyes.*

Las copias o reproducciones fotográficas, fotostáticas o por cualquier otro medio mecánico claramente inteligible de estos instrumentos, se tendrán como fidedignas si no fueren impugnadas por el adversario, ya en la contestación de la demanda, si han sido producidas con el libelo, ya dentro de los cinco días siguientes, si han sido producidas con la contestación o en el lapso de promoción de pruebas. Las copias de esta especie producidas en cualquier otra oportunidad, no tendrán ningún valor probatorio si no son aceptadas expresamente por la otra parte (...).”

Asimismo, el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil, dispone que:

“Artículo 506.- *Las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho. Quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido liberado de ella, debe por su parte probar el pago o el hecho extintivo de la obligación”.*

La referida norma consagra el principio general en materia de la carga probatoria que se reduce a lo siguiente: el que alega, tienen el deber de demostrar la veracidad de sus argumentos, tal como quedó expresado en la Jurisprudencia de esta Sala (*vid.*, fallos Nros. 00351, 00751 y 00274, de fechas 22 de junio de 2017, 4 de julio de 2018 y 14 de octubre de 2021, casos: *Wonke Occidente, C.A.*; *Central Madeirense Compañía Anónima*; e *Industrias Unicon, C.A.*, respectivamente), que se transcribe a continuación:

“(...) Este Máximo Tribunal estima oportuno reiterar lo que al efecto se ha establecido en otras oportunidades, en cuanto a que si bien la Administración tiene la potestad y obligación de indagar la verdad de los hechos, desplegando la actividad probatoria que considere adecuada, tal circunstancia no implica que los contribuyentes no tengan la carga de traer al expediente administrativo las pruebas que le permitan demostrar ante la Administración, la licitud de su actuación.

Es por ello, que tanto en sede administrativa como en la jurisdiccional, existen principios que rigen el iter procedimental, entre otros, el principio procesal según el cual quien alega debe probar, por lo que las partes en cualquier estado y grado del procedimiento, tienen la carga de demostrar la veracidad de sus argumentos, no siendo suficiente la formulación de alegatos, sino que se debe desplegar una actividad

probatoria a los fines de demostrar la veracidad de las pretensiones, por cuya virtud no escapan de tal actividad las personas que impugnan actos administrativos mediante la interposición del recurso jerárquico y/o el recurso contencioso tributario.

De lo antes expuesto, observa este Alto Juzgado que es confirmado aún más el principio procesal de la carga de la prueba, en el sentido de que la parte que alega determinada pretensión debe promover los medios conducentes y pertinentes para demostrarla, y por interpretación en contrario, si la parte no presenta medios probatorios o los aportados son insuficientes para probar lo alegado -como en el presente caso-, no puede ser declarada procedente su pretensión o defensa esgrimida (vid., fallos Núms. 00351 y 00751 del 22 de junio de 2017 y 04 de julio de 2018, caso: Wonke Occidente, C.A., Central Madeirense Compañía Anónima) (...)."

En tal sentido, observa esta Sala que la parte que alega determinada pretensión o defensa debe presentar los medios para probarla, y por interpretación en contrario, si la parte no presenta medios probatorios o los aportados son insuficientes para demostrar lo alegado, no puede ser declarada procedente su pretensión o defensa esgrimida, referida en materia tributaria a la declaratoria de ilegalidad o no del acto administrativo de que se trate, es decir, a desvirtuar la presunción de legalidad y veracidad que lo reviste. (Vid., decisión de esta Alzada Nro. 00472 del 1° de junio de 2023, caso: *Pencentro, C.A.*).

Del mismo modo, esta Sala debe señalar que aunque la representación en juicio del Fisco Nacional no se opuso a la admisión de la prueba de experticia contable promovida por la prenombrada sociedad mercantil, tal supuesto no afecta necesariamente la presunción de legalidad y veracidad de los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria. [Vid., fallo de esta Sala Nro. 00061 de fecha 13 de febrero de 2025. caso: *Poliolefinas Internacionales, C.A. (POLINTER)*].

En virtud de los razonamientos antes expuestos, esta Alzada debe señalar que los “*gastos rechazados por falta de comprobación*” concernientes a los reparos identificados como “*Diferencia en Cambio Comercial*”, “*Diferencia en Cambio Financiera*”, “*Pérdida en la Valoración de Derivados Financiera*” y “*Pérdida en la Valoración de Derivados Comercial Financiera*”, se derivan de la falta de comprobación de los gastos declarados por la prenombrada sociedad de comercio. Asimismo, se observa que la contribuyente no aportó medios probatorios tendentes a desvirtuar la presunción de legalidad y veracidad del Acta de Reparo Nro. SNAT/GRTI/RCNT/DF/2018/ISLR/ 00068/2019/08-00047 de fecha 19 de febrero de 2019, notificada el día 20 del mismo mes y año, en consecuencia esta Sala desestima el alegato de la representación en juicio de la contribuyente referido a la “*(...) errada apreciación de los hechos y aplicación derecho (...)*”, por lo que, se confirma el pronunciamiento del Juzgado de instancia sobre este punto en particular. **Así se decide.**

iii) El “*(...) falso supuesto de derecho en la determinación y liquidación de las multas (...)*”; y **iv)** “*(...) la extralimitación y errada aplicación del derecho de la sentencia aplicada (...)*”.

En tal sentido, la representación judicial de la contribuyente alegó que “*(...) el monto liquidado en el presente caso como sanción representa más de 2.000.000% del tributo omitido, lo cual sobrepasa el*

porcentaje que corresponde aplicar a cada falta de acuerdo con lo previsto en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario (...)”.

Asimismo, arguyó que “(...) es una práctica reitera por los tribunales en general, el no computar dentro de cualquier período de actuación o indexación, los lapsos en los cuales las causas judiciales estuvieron paralizadas, pues se trata de lapsos no imputables a las partes, así, de la misma manera, el tiempo que demore la administración en fiscalizar y determinar no puede afectar la obligación del contribuyente y mucho menos pretender indexar la misma por el período transcurrido desde el nacimiento de la obligación hasta que la misma quede firme, cuando la pérdida del valor de dicha obligación hasta que la misma quede firme, cuando la pérdida del valor de dicha obligación es causa de la política monetaria del Estado (acreedor de esa obligación), no imputable al contribuyente (...)”.

Por su parte, la representación en juicio del Fisco Nacional expuso que “(...) el Juez consideró que era evidente que la Resolución Culminatoria determinó la comisión de un mismo ilícito en varios ejercicios o períodos fiscales (2014 y 2015), que fueron sancionadas todas con penas pecuniarias estimadas con base en la norma del artículo 11[2] del Código Orgánico Tributario, criterio compartido por esta representación de la República (...)”. (Agregado de esta Alzada).

Aunado a lo antes expuesto, añadió que “(...) el hecho de que no exista un dispositivo legal que ordene expresamente la indexación y corrección monetaria sobre conceptos derivados de una relación jurídico-tributaria, no puede ser justificación para no aplicarse la misma al monto de los reparos impuestos a los contribuyentes, únicamente respecto a tributos dejados de pagar, ya que las sanciones son expresadas o convertidas en Unidades Tributarias cuyo valor se ajusta periódicamente, y en cuanto a los intereses moratorios, tampoco podría aplicarse ningún ajuste ya que se estaría incurriendo en una especie de anatocismo; ello así, por cuanto dicha indexación es la consecuencia de un hecho que consiste en la pérdida del valor adquisitivo de la moneda en el tiempo y el objetivo de ésta es alcanzar el mayor grado de justicia social posible, garantizar un nivel de vida digna para todos por igual, promover la responsabilidad social y la distribución de las cargas públicas, como el medio más idóneo para el desarrollo de los individuos y de la sociedad (...)”.

Al respecto, el Juzgado de mérito se pronunció en los siguientes términos:

“(...) En atención a este punto, se observa del acto administrativo impugnado que la administración calculó la multa por el presunto impuesto omitido de conformidad con lo establecido en el artículo 112 del COT, el cual señala un porcentaje para el cálculo de multas por omisión del tributo de un 100% hasta un 300%.

(...Omissis...)

Aunado a esto, la contribuyente alega que el ajuste desproporcional de la multa se debe a la aplicación del artículo 92 del COT el cual considera que es inconstitucional y una violación a su capacidad contributiva y solicita su desaplicación por control difuso.

Por ello, es necesario traer a colación el artículo 20 del Código de Procedimiento civil, concatenado con el artículo 334 de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela, lo cual establece lo siguiente: (...)

(...Omissis...)

Como puede verse claramente de las normas antes transcritas establecen que el juez es el director del proceso, pudiendo denunciar de oficio la inconstitucionalidad de alguna disposición como la alegada por la parte recurrente.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 24, consagra la irretroactividad de la ley, en los siguientes términos: (...)

(...Omissis...)

Como puede verse claramente de la norma antes transcrita, la aplicación retroactiva de las disposiciones legislativas está prohibida por imperativo constitucional, admitiéndose excepcionalmente su aplicación hacia el pasado únicamente en casos en que beneficien al destinatario de las mismas.

En conexión con esta disposición, la doctrina ha señalado que la consagración del principio de irretroactividad de la ley en el régimen jurídico venezolano, encuentra su justificación en la seguridad jurídica que debe ofrecer la normativa legal a los ciudadanos, en el reconocimiento de sus derechos y relaciones ante la mutabilidad de aquél.

Ahora bien, resulta necesaria la transcripción del artículo 92 del Código Orgánico Tributario, a saber: (...)

(...Omissis...)

La norma parcialmente transcrita establece la forma de calcular el valor de la Unidad Tributaria que debe tomarse en cuenta a los fines de aplicar la sanción por la ocurrencia de algún ilícito tributario, señalando que las sanciones de multas expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de Unidades Tributarias que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma vigente para el momento del pago.

Es oportuno señalar que la denuncia de inconstitucionalidad por violación del principio de irretroactividad de la ley, ya ha sido resuelta en diversos fallos dictados por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, entre los cuales se pueden mencionar, la sentencia N° 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso: The Walt Disney Company Venezuela S.A., criterio ratificado en decisión N° 00063 del 21 de enero de 2010, caso: Majestic Way C.A., y la N° 00587 de fecha 11 de mayo de 2011, caso: Citibank, N.A., entre otras.

En estas decisiones, ha expresado la Sala, en lo atinente a las unidades tributarias, lo siguiente: (...)

*En concordancia con el criterio de la Sala, se concluye que el artículo 92 del Código Orgánico Tributario no resulta inconstitucional pues el mismo sólo es referido a un mecanismo de protección para de los efectos inflacionarios de la economía a fin de evitar que con el pasar del tiempo disminuyan los efectos de la sanción, por tal razón se desestima este alegato. **Así se decide.***

*En consecuencia, declarado lo anterior, resulta forzoso para este juzgado declarar a su vez improcedente la solicitud de Desaplicación por Control Difuso de la inconstitucionalidad la norma contenida en el artículo 92 por cuanto ha quedado evidenciado que el mismo no genera irretroactividad de la ley ni lesiona los derechos constitucionales de la contribuyente. **Así se decide.***

*El proceso tributario se caracteriza por presentar un marcado carácter inquisitivo, pudiendo ser ampliamente impulsado por el juez, en virtud de ello, se hace mención que el Estado se encuentra obligado a la creación y adopción de medidas de acción, que sean necesarias para configurar el orden en las relaciones económicas a los fines de la protección de los derechos relativos a las libertades económicas, de allí deviene la **INDEXACIÓN**, cuya acción se encuentra encaminada a actualizar el valor del daño sufrido al momento de ordenar su liquidación, corrigiendo así, la pérdida del poder adquisitivo de la moneda por su envilecimiento como efecto de los fenómenos inflacionarios garantizando así los postulados del artículo 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela relativo al Estado Social de Derecho y de Justicia.*

(...Omissis...)

*Ello así, este Tribunal considera, realizando una aplicación mutatis mutandi del criterio expresado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 14 de mayo de 2014, EXP N°:14-0218, y sin que esto resulte en incongruencia, que el hecho de que no exista un dispositivo legal que ordene expresamente la indexación y corrección monetaria sobre conceptos derivados de una relación jurídico-tributaria, no puede ser justificación para no aplicarse la misma al monto de los reparos impuestos a los contribuyentes, únicamente respecto a tributos dejados de pagar, ya que las sanciones son expresadas o convertidas en Unidades Tributarias cuyo valor se ajusta periódicamente, y en cuanto a los intereses moratorios, tampoco podría aplicarse ningún ajuste ya que se estaría incurriendo en una especie de anatocismo; ello así, por cuanto dicha indexación es la consecuencia de un hecho que consiste en la pérdida del valor adquisitivo de la moneda en el tiempo y el objetivo de ésta es alcanzar el mayor grado de justicia social posible, garantizar un nivel de vida digna para todos por igual, promover la responsabilidad social y la distribución de las cargas públicas, como el medio más idóneo para el desarrollo de los individuos y de la sociedad. **Así se establece.***

En consecuencia, establecida como ha sido la procedencia del pago en Bolívares del monto del reparo tomando la omisión del pago del impuesto como la fecha del pago definitivo del mismo, así como de la indexación en casos como el de autos, por ser conceptos de exigibilidad inmediata, este Juzgado Superior, declara procedente el pago de la indexación sobre los montos en reparo, con exclusión de los intereses moratorios y de la multa impuesta, la cual resulta debidamente actualizada según las previsiones del legislador señaladas en el artículo 92 del Código Orgánico Tributario 2014; en el periodo comprendido del 17 de marzo de 2021, fecha de admisión del presente recurso, hasta la fecha de ejecución del presente fallo, entendida ésta como de efectivo pago, para lo cual deberá solicitarse al Banco Central de Venezuela un informe sobre el índice inflacionario acaecido en el país desde la fecha de admisión de la presente demanda hasta la fecha de la ejecución del presente fallo, entendida como la fecha del efectivo pago, con exclusión de los lapsos en los cuales el proceso haya estado suspendido por acuerdo de las partes o por motivos no imputables a ellas (como por ejemplo caso fortuito o fuerza mayor, vacaciones

judiciales, huelgas tribunalicias, etc.); a fin de que este índice se aplique sobre el monto que en definitiva corresponda pagar por el contribuyente, para lo cual se ordena realizar experticia complementaria del fallo de conformidad con el artículo 249 del Código de Procedimiento Civil y dicha experticia se realizará conforme a lo dispuesto en Capítulo VI, Título II del libro II del Código de Procedimiento Civil. Así se decide. (...)”. (Sic). (Resaltado del texto original).

En virtud de las consideraciones antes expuestas, esta Sala considera necesario destacar que el artículo 112 del Código Orgánico Tributario de 2014, aplicable en razón del tiempo, establece la sanción de multa equivalente al cien por ciento (100%) del tributo omitido, hasta un máximo de trescientos por ciento (300%) del monto de dichas cantidades, la cual, al estar expresada en términos porcentuales será calculada en razón de lo dispuesto en el artículo 92 *eiusdem*, los cuales se transcriben a continuación:

“Artículo 112.- Quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 119, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un cien por ciento (100 %) hasta el trescientos por ciento (300 %) del tributo omitido (...)”.

“Artículo 92.- Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago”.

Precisado lo anterior, a los efectos del cómputo de la sanción consagrada en el artículo 112 *eiusdem*, entenderíamos entonces, que la Administración Tributaria estaría obligada a convertir la multa que -en principio- está establecida en términos porcentuales al equivalente en unidades tributarias vigentes para el momento de la comisión de la infracción, vale decir, al momento de hacer la declaración de impuesto sobre la renta y, posteriormente, emitir las Planillas de Liquidación en bolívares (moneda de curso legal), con el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha de la emisión del acto administrativo sancionador, tomando en cuenta que esa será la oportunidad del pago de la sanción; sin embargo, si el infractor no paga la multa, ésta deberá ajustarse hasta tanto se efectúe el mismo. (*Vid.*, sentencias de esta Sala Nros. 00567 y 01056 de fechas 19 de octubre de 2022, y 30 de noviembre de 2023, casos: *Gustavo José Reyna Parés*, y *Álvaro Álvarez Vásquez*, respectivamente).

De las precitadas normas, se desprende que las sanciones de multa impuestas están expresadas en términos porcentuales, presupuesto jurídico que debe ser analizado conforme lo prevé el artículo 92 del Código en comentario, el cual establece dos fases para el cálculo de este tipo de sanciones: *i)* la conversión y *ii)* el ajuste de la misma para su pago efectivo. (*Vid.*, fallo de este Alto Tribunal Nro. 00629 del 7 de junio de 2018, caso: *Eurobuilding Internacional, C.A.*).

La primera de ellas, referida a la conversión de la sanción expresada en términos porcentuales a unidades tributarias, se contrae a mantener en el tiempo la pena pecuniaria mediante la utilización de la

mencionada unidad económica de valor monetario, razón por la cual se empleará el valor de la unidad tributaria vigente para el momento en el cual se cometió el ilícito, tal como lo indica la norma. (*Vid.*, sentencia Nro. 00098 del 15 de febrero de 2012, caso: *Sucesión de Antonio Miguel Figueira Dos Santos*).

Respecto a la segunda fase, la del ajuste de la sanción a la oportunidad de su pago, el artículo 92 *eiusdem* establece que se tomará en cuenta el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago, lo cual no infringe el principio de irretroactividad de la Ley, pues se trata de un mecanismo del cual se vale el Legislador para evitar que el transcurso del tiempo invalide o disminuya los efectos de la sanción que ha pretendido fijar como consecuencia del ilícito tributario, es decir, para que no pierda su efecto disuasivo. (*Vid.*, decisión de esta Sala Nro. 00063 del 21 de enero de 2010, caso: *Majestic Way, C.A.*, la cual ratifica en los fallos Nros. 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company Venezuela, S.A.* y 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 40.468 de fecha 5 de agosto de 2014).

La interpretación dada por esta Alzada al párrafo segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, redactada en idénticos términos del artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2014, ya fue puntualizada en la citada sentencia Nros. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*, según la cual el cálculo de la sanción de multa establecida en términos porcentuales (aún cuando se refiere en su análisis a las sanciones de multa por falta de enteramiento del tributo retenido y al enteramiento tardío del mismo) debe realizarse en dos etapas: la primera, convertir la multa de términos porcentuales a su equivalente en unidades tributarias tomando en cuenta su valor al momento de la comisión del ilícito, y la segunda, ajustar ese resultado a bolívares utilizando el valor de la unidad tributaria vigente en la oportunidad en que se emite el acto administrativo sancionatorio, “*tomando en cuenta que esa será la oportunidad de pago de la sanción; sin embargo, si el infractor no paga la multa, ésta deberá ajustarse hasta tanto se efectúe su pago*”. (*Vid.*, decisión de esta Sala Nro. 00629 del 7 de junio de 2018, caso: *Eurobuilding Internacional, C.A.*).

Aunado a lo antes expuesto, con respecto al pronunciamiento del Juez de instancias referido a la aplicación del artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2014, esta Alzada debe ratificar el criterio establecido en sentencia Nro. 1.426 del 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company (Venezuela), S.A.*, en la cual se desestimó una solicitud de desaplicación por control difuso de la constitucionalidad de la referida disposición, señalándose que la norma en comentario, no viola el principio de irretroactividad de la Ley, como contrariamente alega la recurrente, toda vez que la unidad tributaria (U.T.) es “(...) *un mecanismo del cual se vale el legislador para evitar que el transcurso del tiempo invalide o disminuya los efectos de la sanción que ha pretendido fijar como consecuencia de un ilícito tributario* (...)”. (*Vid.*, fallo Nro. 00019 del 6 de febrero de 2025, caso: *Galaxia Médicas, C.A.*).

En el mismo orden de ideas, sobre la indexación la Sala Constitucional mediante la sentencia Nro.

576 de fecha 20 de marzo de 2006, caso: *Teodoro de Jesús Colasante Segovia*, se pronunció en los siguientes términos:

“(…) A juicio de esta Sala, quien pretende que su contraparte sea condenada, tomando en cuenta la indexación, debe pedirlo en autos expresamente, ya que a pesar de que puede en ciertas materias operar de pleno derecho (asuntos de orden público o interés social), tal ajuste responde a un derecho subjetivo de quien lo pretende, el cual no puede ser suplido por el juez, máxime cuando la ley (como luego se apunta en este fallo) trae un régimen de condenas que no es uniforme, y que por tanto exige peticiones para su aplicación.

Resulta injusto, que el acreedor reciba años después del vencimiento, el monto exigible de la acreencia en dinero devaluado, lo que lo empobrece y enriquece al deudor; a menos que exista por parte del acreedor una renuncia a tal ajuste indexado, la cual puede ser tácita o expresa, cuando la convención no contiene una cláusula escalatoria de valor.

En un sistema de derecho y de justicia, resulta un efecto de derecho, que el acreedor demandante está pidiendo se le resarza su acreencia, con el poder adquisitivo de la moneda para la fecha del pago real, que a los fines de la ejecución no es otro que el de fijación o liquidación de la condena.

Sin embargo, tal efecto de derecho, implícito en cada cobro, no puede ser pedido en cualquier oportunidad del juicio por el demandante, ya que el mismo atiende a sus derechos subjetivos, renunciables, en las materias donde no está interesado el orden público y el interés social, y por ello debe ser solicitado expresamente por el accionante.

Esa necesidad de pedir, invariable, sin embargo en un Estado social de derecho y de justicia, puede sufrir excepciones, en materia de interés social y de orden público, donde el valor justicia y el de protección de la calidad de vida impera, y por ello en materia laboral y de expropiación -por ejemplo- se aplica de oficio la indexación, sin necesidad de alegación, aunque lo que se litiga son derechos subjetivos.

La Sala, sin entrar en las disquisiciones doctrinarias que distinguen equidad de justicia considera que de poder aplicarse de oficio, por equidad, la indexación, sin que medie para ello petición de parte, lo sería sólo en los casos de interés social y de orden público, donde priva la solución socialmente justa que debe imperar en esas materias, conforme a los principios constitucionales y la realidad social, que hay que ponderarlas.

El Estado social de derecho, implica que la interpretación y aplicación del derecho tenga en cuenta la realidad social a fin de no agravar más la condición de vulnerabilidad en que se encuentran algunos sectores de la sociedad en relación a otros, o a su calidad de vida.

El Estado social de derecho exige una visión del derecho compenetrada con la sociedad (el derecho sociológico), a fin de minimizar en lo posible y mediante la interpretación jurídica, los desajustes sociales; pero ello no puede atentar contra la seguridad jurídica, ni contra los principios claves que conducen a esa seguridad. De allí que la interpretación en cuanto a sus alcances debe ser en cierta forma restringida, ajustada a los principios procesales (...).”

En tal sentido, este Alto Tribunal observa que las obligaciones tributarias son tanto de orden público, como de interés social, por lo que, el pago del tributo omitido no consiste en pagar conforme al nacimiento de la obligación tributaria, sino que corresponde el pago del tributo omitido según el valor real de la moneda

para el momento de la extinción de la obligación tributaria por medio del pago ante la Administración Tributaria.

Visto que Venezuela es un Estado democrático y social de derecho y de justicia (artículo 2 constitucional); y que el Estado garantiza una justicia idónea y equitativa (artículo 26 constitucional); que la justicia es un principio en el cual se fundamenta incluso la seguridad de la nación (artículo 326 *eiusdem*); que el Estado administra justicia (artículo 257 constitucional). [Vid., decisión Nro. 576 de fecha 20 de marzo de 2006, caso: *Teodoro de Jesús Colasante Segovia*].

De conformidad con los términos expuestos en las jurisprudencias antes referida, se advierte que las penas pecuniarias impuestas a la contribuyente de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario de 2014, deben ser convertidas del término porcentual y ajustadas para su pago, en virtud de lo dispuesto en el artículo 92 *eiudem*, por consiguiente, se desestiman los alegatos concernientes al “(...) falso supuesto de derecho en la determinación y liquidación de las multas (...)”; y “(...) la extralimitación y errada aplicación del derecho de la sentencia aplicada (...)”, por lo que, se confirman los pronunciamientos del Tribunal de mérito en los términos expuestos en el presente fallo. **Así se dispone.**

v) la “(...) falta de aplicación del artículo 24 de la Constitución, 2 del Código Penal y 8 del Código Orgánico Tributario (...)”.

Sobre este particular la representación judicial de la contribuyente, expuso que “(...) la Resolución Culminatoria determinó la comisión del ilícito previsto en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario del 2014, cuyo término medio debía alcanzar el 200% del Impuesto sobre la Renta determinado en el Acta de Reparación, sin embargo, la liquidación definitiva de las multas en el presente caso superan ese porcentaje, en razón de la aplicación del artículo 92 del Código Tributario del mismo año (...)”.

En virtud de lo expuesto, la representación en juicio del Fisco Nacional, arguyó que “(...) la forma de calcular el valor de la Unidad Tributaria que debe tomarse en cuenta a los fines de aplicar la sanción por la ocurrencia de algún ilícito tributario, señalando que las sanciones de multas expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de Unidades Tributarias que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma vigente para el momento del pago (...)”.

En virtud de lo anterior, y una vez constatada la supresión de la referida formalidad, estima conveniente esta Superioridad reproducir el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual consagra el principio de irretroactividad de la Ley, expresando de manera textual lo siguiente:

“Artículo 24.- Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia aún en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto benefician al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron. Cuando haya duda se

aplicará la norma que beneficie al reo o rea”.

Como puede leerse del citado precepto, el principio de irretroactividad de la Ley proscribire, en beneficio de la seguridad jurídica de los sujetos de derecho, la aplicación de una determinada normativa a situaciones de hecho suscitadas con anterioridad a su entrada en vigencia, de forma que la disposición novedosa resulta ineficaz para regular situaciones fácticas consolidadas en el pasado, permitiéndose la retroactividad de la norma, única y excepcionalmente, como defensa o garantía de la libertad del ciudadano (retroactividad *in bonus*). [Vid., sentencia Nro. 00872 del 1° de agosto de 2017, caso: *Inversiones Delta Xtreme, S.A.*].

A su vez, el artículo 2 del Código Penal prevé la excepción legal a ese principio general, al disponer que “*Las leyes penales tienen efecto retroactivo en cuanto favorezcan al reo, aunque al publicarse hubiere ya sentencia firme y el reo estuviere cumpliendo la condena*”.

En el mismo de ideas, el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2014, vigente en razón del tiempo, establece lo siguiente:

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

Las normas de procedimientos Tributarios se aplicaran desde la entrada en vigencia de la ley, aún en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

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

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

De la lectura de la norma que antecede, y en especial del fragmento resaltado por este Alto Tribunal, puede apreciarse que el Legislador Nacional de 2014, inspirado en los principios del Derecho Penal, incorporó al ámbito de las relaciones impositivas una derivación del principio “*in dubio pro reo*”, el cual, supone la flexibilización del principio sancionatorio “*tempus commissis infrationis*” en provecho inmediato, ya no de la garantía a la libertad personal como sucede en el ámbito penal, sino como medio de protección a las garantías económicas del contribuyente o responsable infractor, y de manera mediata, en obsequio a la observancia del derecho a la igualdad ante la Ley consagrado en el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que prohíbe un trato discriminatorio entre sujetos que violentaron la normativa aplicable en razón del tiempo, respecto de aquéllos que cometieron los mismos hechos luego de la despenalización de la conducta o de la atenuación o supresión de la sanción. (Vids., sentencias de esta Sala Nros. 00947 y 00299 del 10 de agosto de 2017, y 28 de mayo de 2024, casos: *Inversiones Belou, C.A.*, y *Inversiones Joyas de Alexandra, C.A.*, respectivamente).

En virtud de las consideraciones anteriores, y así como fue resuelto en el punto anterior, este Máximo Tribunal observa que el juzgado de instancia interpreto conforme a derecho las normas contenidas en los artículos 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 2 del Código Penal y 8 del Código Orgánico Tributario de 2014, vigente *ratione temporis*, en concordancia, los artículo 92 y 112 del Texto de la Especialidad referidos al cálculo que debe efectuar la Administración Tributaria al imponer la sanciones de multas en los términos señalados en dichas normas, ya que, deben ser convertidas conforme a los límites porcentuales del tributo omitido, y posteriormente ajustadas a los fines de ajustar su cálculo para el momento del pago, por consiguiente, se desestima el alegato referido a la “(...) *falta de aplicación del artículo 24 de la Constitución, 2 del Código Penal y 8 del Código Orgánico Tributario* (...)”, incoado por la representación en juicio de la prenombrada contribuyente y se confirma el pronunciamiento del Tribunal de instancia sobre este particular. **Así se declara.**

En consecuencia, vista la declaratoria anterior este Máximo Tribunal declara **sin lugar** la apelación ejercida por la representación en juicio de la sociedad de comercio C.A. Venezolana de Pinturas, contra la sentencia definitiva Nro. 1557 de 18 de julio de 2022, emanada del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCNT/DSA/ 2019/EXP.N°00068/2018-037 dictada en fecha 11 de noviembre de 2019 y notificada 21 noviembre de 2019, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que confirmó los reparos contenidos en el Acta de Reparo Nro. SNAT/GRTI/RCNT/DF/2018/ISLR/ 00068/2019/08-00047 del 19 de febrero de 2019, notificada el 20 de febrero de 2019, la cual se **confirma** en los términos expuestos. **Así se decide.**

De la consulta obligatoria.

Sin perjuicio de la declaratoria anterior, no pasa inadvertido para este Alto Tribunal que la prenombrada que la sentencia definitiva Nro. 1557 de 18 de julio de 2022, emanada del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, declaró parcialmente con lugar el referido recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil C.A. Venezolana de Pinturas, al considerar que la Administración Tributaria “(...) *omitió la aplicación del artículo 82 Código Orgánico Tributario al momento de efectuar el repara, para cada uno de los períodos impositivos del año 2014 y 2015* (...)”, por lo que, dicha decisión contiene un pronunciamiento que disminuye el *quantum* de las sanciones determinadas por el órgano exactor, lo cual, resulta desfavorable a la República.

Por cuanto, en virtud de lo previsto en el artículo 84 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.220 Extraordinario del 15 de marzo de 2016, según el cual “(...) *Toda sentencia definitiva contraria a la pretensión, excepción o defensa de la República, debe ser consultada al*

Tribunal Superior competente (...)”, habida cuenta que la representación judicial del Fisco Nacional no apeló dicho fallo y éste resultó perjudicial a los intereses del mismo.

Por consiguiente, esta Alzada debe verificar previamente en la decisión judicial sometida a su revisión las exigencias plasmadas 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, proferido por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal, caso: *Nestlé de Venezuela C.A.*; con exclusión de la valoración sobre la cuantía de la causa, según el criterio de esta Máxima Instancia contenido en la sentencia Nro. 1658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*, ratificado, entre otras, en las decisiones Nros. 00114 y 00468 de fechas 19 de febrero de 2015 y 26 de abril de 2018, casos: *Sucesión de Carlota Figueredo de Mancera*, y *Productos Alimentos Cook Chill, C.A.*, en ese orden.

De esta forma, no será condicionado el conocimiento en consulta de los fallos que desfavorezcan a la República a una cuantía mínima, por lo que en la causa bajo estudio los requisitos a considerar para la procedencia del aludido privilegio procesal serán los siguientes: **i)** que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación; y **ii)** que las indicadas decisiones judiciales resulten contrarias a las pretensiones de la República.

Circunscribiendo las exigencias señaladas en el referido criterio jurisprudencial al caso bajo análisis, esta Superioridad constata lo siguiente: **(a)** se trata de una sentencia definitiva; y **(b)** dicho fallo resultó contrario a los intereses del Fisco Nacional, razones estas que a juicio de esta Alzada hacen **procedente** la consulta. **Así se declara.**

Por tal motivo, siendo procedente la consulta sobre los puntos desfavorables a la República, esta Sala verificará si el fallo de instancia incurrió en lo siguiente: **i)** determinar si el pronunciamiento de instancia se apartó del orden público (*vid.*, sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 01747 del 18 de diciembre de 2014, caso: *Importaciones Producciones Enológicas, C.A.*), **ii)** establecer si se violentaron normas de rango constitucional, **iii)** analizar si se inobservaron interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional, **iv)** si la decisión quebrantó formas sustanciales en el proceso o de las demás prerrogativas procesales y, **v).** verificar si hizo una incorrecta ponderación del interés general. (*Vid.*, fallo de la Sala Constitucional Nro. 1071 del 10 de agosto de 2015, caso: *María del Rosario Hernández Torrealba*; sentencia Nro. 01059 de esta Sala Político-Administrativa del 30 de septiembre de 2015, caso: *Productos Alimex C.A.*), razones estas que hacen procedente la consulta. **Así se decide.**

Constata este Alto Tribunal que habiéndose verificado el cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la presente consulta, la misma quedará circunscrita a determinar si el Juzgado de instancia actuó conforme a derecho, al considerar que la Administración Tributaria “(...) omitió la aplicación del

artículo 82 Código Orgánico Tributario al momento de efectuar el reparo, para cada uno de los períodos impositivos del año 2014 y 2015 (...)”.

Con respecto a este punto, el Juzgador de instancia expresó lo siguiente:

“(…)

<i>‘Ejercicio Gravable</i>	<i>Impuesto Bs. (S)</i>	<i>Sanción %</i>	<i>Multa Bs. (S)</i>	<i>Valor U.T</i>	<i>Multa U.T</i>
<i>01/01/2014 31/12/2014</i>	<i>641,98</i>	<i>200</i>	<i>1.283,96</i>	<i>0,00160</i>	<i>855.973,33</i>
<i>01/01/2015 31/12/2015</i>	<i>761,55</i>	<i>200</i>	<i>1.523,10</i>	<i>0,00177</i>	<i>860.508,47’</i>

En relación a la falta de aplicación del artículo 82 del Código Orgánico Tributario que se refiere a la concurrencia de ilícitos tributarios, se trae a colación el siguiente, a saber: (...)

(...Omissis...)

Del dispositivo normativo anteriormente transcrito, se puede constatar que la legislación tributaria de 2014, consagró la figura de la concurrencia de infracciones en materia tributaria al establecer como regla la acumulación de sanciones ante la comisión de dos o más ilícitos tributarios constatados en un procedimiento de fiscalización, en tal sentido al verificarse dicha circunstancia de hecho la Administración Tributaria con el propósito de imponer multa debe considerar la pena más grave aumentada con la mitad de las otras penas, vale decir, la sanción más grave y la adición del término medio de las otras correspondientes al resto de las actuaciones antijurídicas cometidas por el sujeto pasivo.

La norma citada prevé como regla general que la concurrencia se utilizará ‘aún cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos’, teniendo como condición que las consecuencias sean impuestas en la misma actuación administrativa.

*Por lo cual se evidencia que si bien la administración, hizo una correcta aplicación del artículo 112 del Código Orgánico Tributario, esta omitió la aplicación del artículo 82 Código Orgánico Tributario al momento de efectuar el reparo, para cada uno de los períodos impositivos del año 2014 y 2015 debiendo ser impuesta conforme al método sancionatorio acumulativo establecido en el artículo 82, el cual determina la fijación de la sanción correspondiente al ilícito más grave, aumentada con los restantes correctivos en su valor medio, aunque se trate de un ilícito de la misma o diferente índole. **Así se decide.***

En tal sentido, el artículo 82 del Código Orgánico Tributario de 2014, vigente *ratione temporis*, establece lo siguiente:

*“**Artículo 82:** Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad y de otro delito no tipificado en este Código. Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de las restantes.*

Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con pena pecuniaria, pena

restrictiva de libertad, clausura de establecimiento, o cualquier otra sanción que por su heterogeneidad no sea acumulable, se aplicarán conjuntamente.

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

La norma citada establece la institución de la concurrencia o concurso de delitos, entendida como la comisión de dos (2) o más hechos punibles de la misma o diferente índole, verificados en un mismo procedimiento sancionador. (*Vid.*, entre otras, sentencias de esta Sala Nros. 00351 y 00322 del 5 de abril de 2016 y 15 de marzo de 2018, casos: *L’oreal Venezuela, C.A.*; y *Ferretería Acevedo, C.A.*, respectivamente).

Asimismo, en los supuestos de sanciones pecuniarias, en las que se configure la concurrencia en materia tributaria, se toma la sanción más grave, a la cual se le adiciona el término medio de las otras penas correspondientes a las actuaciones antijurídicas cometidas. (*Vid.*, decisiones Nros. 00351 y 00153 de fechas 19 de marzo de 2014 y 19 de noviembre de 2020, casos: *Fletes G.A.G. C.A.*; y *Sucesión Lucía Badaracco de Vegas*, respectivamente).

Así, examinadas las actas procesales, se evidencia que en la Resolución Nro. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2015-0745 dictada el 30 de septiembre de 2015, notificada el 25 de noviembre de 2015, inserta desde los folios 30 al 69 de las actas procesales, fue impuesta cargo de la contribuyente las sanciones de multa en los siguientes términos:

A los fines de determinar la procedencia del pronunciamiento del Juez *a quo* referido a la concurrencia de infracciones, esta Sala estima necesario transcribir parcialmente el contenido de la Resolución Culminatoria del Sumario Nro. SNAT/INTI/ GRTI/RCNT/DSA/2019/EXP.N°00068/2018-037, notificada 21 noviembre de 2019, inserta desde los folios 22 al 58 de las actas procesales, que impuso a cargo de la prenombrada contribuyente las sanciones de multa aplicadas en los siguientes términos:

“(…)

<i>Ejercicio Gravable</i>	<i>Impuesto Bs. (S)</i>	<i>Sanción %</i>	<i>Multa Bs. (S)</i>	<i>Valor U.T</i>	<i>Multa U.T</i>
<i>01/01/2014 31/12/2014</i>	<i>641,98</i>	<i>200</i>	<i>1.283,96</i>	<i>0,00160 (*)</i>	<i>855.973,33</i>
<i>01/01/2015 31/12/2015</i>	<i>761,55</i>	<i>200</i>	<i>1.523,10</i>	<i>0,00177(**)</i>	<i>860.508,47</i>

(S) bolívares soberanos

() Según Gaceta Oficial N° 40.608 de fecha 25/02/2015*

*(**) Según Gaceta Oficial N° 40.846 de fecha 11/02/2015*

Unidades Tributarias debidamente llevadas a Bolívares Soberanos (...)”.

Conforme al cálculo *supra* transcrito, esta Alzada observa que el referido órgano fiscal, no aplicó la concurrencia de infracciones tributarias, acorde al artículo 82 del Código Orgánico Tributario de 2014, aplicable en razón del tiempo, ya que, la sanción de multa aplicada por la cantidad de “U.T. 860.508,47” para el ejercicio fiscal “01/01/2015-31/12/2015” representada como la multa más grave, no fue aumentada con la mitad de las sanciones de multa determinada por la cantidad de “U.T. 855.973,33” para el periodo fiscal “01/01/2015-31/12/2015”, en consecuencia, esta Máxima Instancia pasa a realizar el cálculo de las referidas sanciones de multas, de la siguiente manera:

Ejercicio Gravable	Impuesto Bs. (S)	Sanción %	Multa Bs. (S)	Valor U.T	Multa U.T	Multa U.T (Art. 82 C.O.T-2014)
01/01/2014 31/12/2014	641,98	200	1.283,96	0,00160	855.973,33 (Sanción más grave)	855.973,33 (Sanción más grave)
01/01/2015 31/12/2015	761,55	200	1.523,10	0,00177	860.508,47	430.254,23

Por tanto, al verificarse en el caso *sub examine* diversas sanciones aplicadas para ejercicios fiscales distintos, y visto que la Administración Tributaria no aplicó las reglas de concurrencia establecidas en el artículo 82 del Código Orgánico Tributario de 2014, vigente *ratione temporis*, esta Alzada conociendo en consulta **confirma** el pronunciamiento del Tribunal de mérito sobre este particular, y **ordena** al referido órgano exactor emitir nuevas Planillas de Liquidación realizando el recalcu de las sanciones de multa conforme a las consideraciones expuestas en el presente fallo. **Así se declara.**

En consecuencia, se declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario con medida cautelar de suspensión de efectos, por la representación judicial de la sociedad de comercio C.A. Venezolana de Pinturas, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCNT/DSA/2019/EXP.N°00068/2018-037 dictada en fecha 11 de noviembre de 2019 y notificada 21 noviembre de 2019, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que confirmó los reparos contenidos en el Acta de Reparación Nro. SNAT/GRTI/ RCNT/DF/2018/ISLR/00068/2019/08-00047 del 19 de febrero de 2019, notificada el 20 de febrero de 2019, actos administrativos que quedan **firmes** salvo el *quantum* de las sanciones de multa aplicadas, las cuales se **anulan** conforme a lo expresado en la presente decisión (*vid.*, sentencia Nro. 00360 de fecha 4 de agosto de 2022, caso: *Sociedad Civil Móvil Enlace Capital*). **Así se dispone.**

Ahora bien, visto que de los autos no se evidencia el pago de las sanciones pecuniarias por la

contribuyente, este Máximo Tribunal establece, de acuerdo con las motivaciones precedentemente expuestas, que las obligaciones accesorias en referencia deberán ser recalculadas a través de la emisión de las correspondientes Planillas de Liquidación Sustitutivas, conforme lo dispone expresamente el artículo 91 del Código Orgánico Tributario de 2014, vigente *ratione temporis*, aplicando las reglas de concurrencia de infracciones previstas en el artículo 82 *eiusdem*. (Vid., sentencias de esta Sala Político-Administrativa Nros. 00815 y 00019, de fechas 4 de junio de 2014 y 6 de febrero de 2025, casos: *Tamayo & CIA, S.A.*, y *Galaxia Médica, C.A.*, respectivamente). **Así se establece.**

Declarado como ha sido parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario, **no procede** la condenatoria en costas procesales a las partes en razón de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 335 del Código Orgánico Tributario de 2020. **Así se decide.**

Finalmente, resulta menester para esta Máxima Instancia precisar que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en aras de garantizar la consecución de los postulados consagrados en los artículos 2, 26, 49 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, reconoció la preponderancia de la ciencia, la tecnología, y los servicios de información como elementos de interés público, destacando el deber del Poder Público -y concretamente de los órganos jurisdiccionales- de valerse de los avances tecnológicos para su optimización, procediendo en consecuencia a dictar la Resolución Nro. 2021-0011 de fecha 9 de junio de 2021, contentiva de las normas generales que regularán la suscripción y publicación de decisiones con firma digital, práctica de citaciones y notificaciones electrónicas y la emisión de copias simples o certificadas por vía electrónica relacionadas con los procesos seguidos ante esta Sala Político-Administrativa.

Ello así y, visto que los artículos 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 3 de la Resolución *in comento*, consagran la posibilidad de practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, este Máximo Tribunal con miras a procurar la mejora continua del servicio de administración de justicia, **ordena** efectuar un análisis de las actas que conforman el expediente de la causa, a los efectos de determinar si las partes cuentan o no con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha actuación procesal y, de ser el caso, proceder a practicar las notificaciones a las que haya lugar por medios electrónicos; en el entendido de que la falta de indicación en autos de algunos de los elementos digitales previamente señalados, dará lugar a que se practique la notificación conforme a lo establecido en el artículo 5 de la aludida Resolución y en las leyes. **Así se declara.**

VI DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-

Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, declara:

1.- Que **PROCEDE** la consulta de la sentencia definitiva Nro. 1557 de 18 de julio de 2022, emanada del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, que declaró parcialmente con lugar el referido recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil **C.A. VENEZOLANA DE PINTURAS**, de la cual se **CONFIRMA**, el pronunciamiento del Tribuna *a quo* referido a que la Administración Tributaria “(...) *omitió la aplicación del artículo 82 Código Orgánico Tributario al momento de efectuar el reparo, para cada uno de los períodos impositivos del año 2014 y 2015 (...)*”.

2.- SIN LUGAR la apelación ejercida por la representación en juicio de la sociedad de comercio **C.A. VENEZOLANA DE PINTURAS**, contra la sentencia definitiva Nro. 1557 de 18 de julio de 2022, emanada del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, la cual se **CONFIRMA**.

3.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario con medida cautelar de suspensión de efectos, por la representación judicial de la sociedad de comercio C.A. Venezolana de Pinturas, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCNT/DSA/2019/EXP.N°00068/2018-037 dictada en fecha 11 de noviembre de 2019 y notificada 21 noviembre de 2019, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que confirmó los reparos contenidos en el Acta de Reparación Nro. SNAT/GRTI/ RCNT/DF/2018/ISLR/ 00068/2019/08-00047 del 19 de febrero de 2019, notificada el 20 de febrero de 2019, actos administrativos que quedan **FIRMES** salvo el *quantum* de las sanciones de multa aplicadas, las cuales se **ANULAN** conforme a lo expresado en la presente decisión.

4.- Se **ORDENA** a la Administración Tributaria emitir Planillas de Liquidación Sustitutivas, atendiendo a lo dispuesto en la motiva del presente fallo.

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES a las partes, de acuerdo a lo expresado en el presente fallo.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los cinco (5) días del mes de marzo del año dos mil veintiséis (2026). Años 215° de la Independencia y 167° de la Federación.

El Presidente –Ponente,
**MALAGUÍAS GIL
RODRÍGUEZ**

El
Vicepresidente,
JUAN

**CARLOS
HIDALGO
PANDARES**

El Magistrado Suplente,
**EMILIO RAMOS
GONZÁLEZ**

La Secretaria,
CHADIA FERMIN PEÑA
En fecha cinco (5) de marzo del año
dos mil veintiséis,
se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 00106.
La Secretaria,
CHADIA FERMIN PEÑA