



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **EULALIA COROMOTO GUERRERO RIVERO**
Exp. N° 2013-0576

Mediante Oficio N° 224-13 de fecha 15 de marzo de 2013, recibido el 8 de abril del mismo año, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente signado bajo el N° 2584 (de su nomenclatura), contenido del recurso contencioso tributario interpuesto por el ciudadano **Luís Alfredo MAZZEI GUEVARA**, (C.I. V-4.067.982), actuando en su propio nombre, asistido por el abogado Giovanni ALVARADO DÍAZ (INPREABOGADO N° 123.497), contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo N° SNAT/ GRTI/RLA/DSA/2011/058 de fecha 17 de octubre de 2011, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que determinó a cargo del contribuyente la obligación de pagar la suma de cincuenta mil ochocientos cuarenta y cuatro bolívares con quince céntimos (Bs. 50.844,15) por concepto de diferencia de impuesto sobre la renta dejado de pagar para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2008, con fundamento en los artículos 1, 16, 31, 61 y 62 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, aplicable *ratione temporis*; así como la cantidad de setenta y nueve mil treinta y nueve bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (Bs. 79.039,54) en razón de sanción de multa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, y treinta y dos mil cuatrocientos un bolívares con seis céntimos (Bs. 32.401,06) por intereses moratorios, según lo establecido en el artículo 66 *eiusdem*.

La remisión se efectuó con ocasión de la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva N°379-2012 dictada en fecha 23 de noviembre de 2012, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto, siendo oída en ambos efectos por el *a quo* el 15 de marzo de 2013.

El 10 de abril de 2013 se dio cuenta en Sala, y se designó ponente al Magistrado Emiro García Rosas, fijándose un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

En fecha 23 de abril de 2013 la representación judicial del Fisco Nacional consignó escrito de fundamentación de la apelación. No hubo contestación.

El 30 de mayo de 2013 la causa entró en estado de sentencia.

En fecha 29 de diciembre de 2014 se incorporaron a esta Sala Político- Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel y Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta, designados y juramentados por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año.

En fecha 11 de febrero de 2015 fue electa la Junta Directiva de este Supremo Tribunal, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala de la siguiente manera: Presidente, Magistrado Emiro García Rosas; Vicepresidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; las Magistradas Evelyn Marrero Ortíz y Bárbara Gabriela César Siero, y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta.

El 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha. La Sala quedó constituida conforme a lo dispuesto en los artículos 8 y 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidenta, Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; y los Magistrados, Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y Marco Antonio Medina Salas. Asimismo, se reasignó la ponencia a la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Por diligencia de fecha 26 de abril de 2016, la representación fiscal solicitó se dictara sentencia.

I ANTECEDENTES

Como resultado de la investigación fiscal practicada, se emitió el Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2010/ISLR/090 de fecha 14 de octubre de 2010, notificada el 18 del mismo mes y año, en la cual se determinó que el contribuyente Luís Alfredo MAZZEI GUEVARA no canceló la totalidad de sus obligaciones tributarias en materia de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2008, imponiéndosele la obligación de pagar la suma de cincuenta mil ochocientos cuarenta y cuatro bolívares con quince céntimos (Bs. 50.844,15) por concepto de diferencia de impuesto sobre la renta, con fundamento en los artículos 1, 16, 31, 61 y 62 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, aplicable por razón del tiempo.

Presentados los descargos correspondientes, la Administración Tributaria dictó la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo N° SNAT/GRTI/RLA/DSA/2011/058 de fecha 17 de octubre de 2011, que confirmó totalmente el acta de reparo antes señalado, imponiéndose además la obligación para el contribuyente de pagar la cantidad de setenta y nueve mil treinta y nueve bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (Bs. 79.039,54) en razón de sanción de multa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis* y treinta y dos mil cuatrocientos un bolívares con seis céntimos (Bs. 32.401,06) por intereses moratorios, según lo establecido en el artículo 66 *eiusdem*.

Por disconformidad con mencionada Resolución, el 9 de enero de 2012 el ciudadano Luís Alfredo Mazzei Guevara, asistido por abogado, interpuso recurso contencioso tributario donde afirmó que la

administración tributaria había “...incurrido en un serio error actuando bajo un falso supuesto de hecho y de derecho, al haber interpretado falsamente los hechos ocurridos y el derecho aplicable ... por cuanto es totalmente falso que [el contribuyente] haya omitido ningún ingreso gravable, así como tampoco [hizo] uso indebido de las rebajas previstas en la Ley”. (Agregados de la Sala).

Expone que la posición asumida por el órgano exactor “...contraviene abierta y directamente el criterio vinculante expuesto por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007 y publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38635 de fecha 01/03/2007”, el cual se encontraba plenamente vigente durante el período que fue investigado “...según las aclaratorias posteriores que determinan su aplicación en el tiempo contenidas en las sentencias Nros. 390 del 09 de marzo de 2007 y 980 de fecha 17 de junio de 2008. N° 01540 del 3 de diciembre de 2008”. (Sic).

En cuanto al uso indebido de rebajas por cargas familiares por la suma de cuatrocientos sesenta bolívares (Bs. 460,00), explicó que cumple con los requisitos exigidos por las normas, pues su hija Luisana Mazzei, a pesar de estar en Vancouver, Canadá estudiando inglés, cumplió “...con las otras dos condiciones establecidas en el numeral 2 del mencionado artículo [artículo 61 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007], estaba estudiando tal como consta en la constancia emitida por Western Town College ... y era menor de 25 años”.

Finalmente alega que “...su hija Luisana Mazzei, estuvo en efecto realizando estudios de inglés en la ciudad de Vancouver-CANADÁ, desde el 09 de marzo de 2008 al 31 de agosto de 2008, es decir, estuvo en la ciudad Canadiense por un período continuo de CIENTO SETENTA Y CUATRO (174) DIAS en el año calendario del ejercicio investigado, quedando un remanente de CIENTO NOVENTA Y NUEVE (199) DIAS en los que efectivamente permaneció en su residencia, todo lo cual se acreditará suficientemente en la oportunidad procesal correspondiente”. (Sic). (Mayúsculas del escrito).

Por su parte, la representación fiscal en su escrito de informes indicó que el contribuyente “...además de las asignaciones por sueldos y salarios percibió ingresos por concepto de bonificaciones, aguinaldos y utilidades, las cuales no fueron incluidas en su respectiva Declaración de Impuesto Sobre la Renta y sobre las mismas se practicó la correspondiente retención de impuesto, por cuanto la investigación fiscal considera que tienen carácter salarial y forman parte de sus Ingresos Brutos, de conformidad con lo establecido en los artículos 1, 16 y 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y artículo 32 de su Reglamento vigente para el ejercicio investigado”. (Mayúsculas del Escrito).

Afirma el Fisco Nacional que “...la actuación fiscal toma como incuestionables los Sueldos y Salarios reflejados en el Comprobante de Retenciones de ISLR emitido por la Empresa, Ente Empleador BANCO SOFITASA BANCO UNIVERSAL, C.A., para el ejercicio reparado y no el aportado por el sujeto pasivo en donde se reflejó un Monto por Concepto de Remuneración Acumulada, de Bs. 96.000,00; muy por debajo del reflejado en dicho comprobante de retenciones”. (Mayúsculas del Escrito).

En cuanto a la rebaja por carga familiar de su hija Luisana Mazzei, el representante del Fisco Nacional opina que la actuación fiscal estuvo ajustada a derecho, pues la referida persona se encontraba domiciliada fuera de la República, cursando estudios en Canadá.

II DECISION APELADA

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, dictó la sentencia definitiva N° 379-2012 de fecha 23 de noviembre de 2012, en la que declaró con lugar el recurso contencioso tributario

interpuesto por el ciudadano Luís Alfredo Mazzei Guevara, sobre la base de las siguientes consideraciones:

“(…)

Observa este despacho, que la controversia planteada queda circunscrita a revisar las defensas expuestas en los siguientes términos:

VICIO DE FALSO SUPUESTO.

Considera el recurrente que la Administración Tributaria incurrió en un falso supuesto de hecho al interpretar falsamente los mismos y el derecho aplicable, y que no existe diferencia de impuesto a cancelar, en virtud que no omitió el ingreso gravable, así como tampoco hizo uso indebido de las rebajas que prevé la ley.

En relación a la diferencia de Bs 398.176,90 de los sueldos y salarios y demás remuneración, considera que las bonificaciones no conforman el enriquecimiento neto de conformidad al criterio establecido por la Sala Constitucional del Tribunal. (Sic).

Por otra parte, opina el gerente que según la información suministrada por el Banco Sofitasa los bonos percibidos por el contribuyente son regulares y tienen carácter salarial formando así parte de los ingresos brutos de conformidad a lo establecido en los artículos 1, 16 y 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, interpretó el gerente de la sentencia de la Sala Constitucional que las remuneraciones percibidas por parte del recurrente desde el año 2006 no son accidentales sino regulares y permanentes, por lo tanto, forman parte integral de la base imponible para la determinación del Impuesto sobre la Renta a pagar.

Ahora a los fines de resolver la presente es preciso traer a colación la Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia 301 alegada por el recurrente, el cual, contiene el siguiente criterio: (Sic).

‘Encuentra la Sala que la decisión es precisa, clara y positiva, pues efectivamente lo accidental se contrapone a regular y permanente, por lo que -independientemente- del nombre que pueda dársele a una determinada remuneración, no puede afirmarse, como lo sostiene los representantes judiciales del SENIAT, que dicha interpretación [...] podría estimular la elusión fiscal’, en todo caso sería la evasión al pago de los tributos, pues el quid para su inclusión o exclusión a los efectos del cálculo de la base imponible obedece a su forma de ocurrir, o de percibirse, sin que pueda existir elusión alguna proveniente del fallo ya que los pagos salariales regulares, no pueden sustituirse con bonos u otro tipo de remuneración.’ (Sic).

Resalta la Sala, 1) que esta decisión se refiere al régimen impositivo de los asalariados, esto es, de quienes perciben un salario por la prestación de un servicio; y 2) que los bonos y otras remuneraciones no regulares ni permanentes, no son pechables al no estar incluidas en el salario normal.

...omissis...

En el caso de las personas naturales cuya fuente de ingresos proviene de una relación laboral, la legislación impositiva tomó una amplísima base: «los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenida por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia». Esta noción, guarda correspondencia con lo que la doctrina del derecho laboral define como salario integral, a partir de lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, según el cual se «entiende por salario la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que

pueda evaluarse en efectivo, que corresponda al trabajador por la prestación de su servicio y, entre otros, comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participación en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extras o trabajo nocturno, alimentación y vivienda». (Destacado del fallo de instancia).

Es importante realizar una lectura concatenada del pronunciamiento establecido por la Sala Constitucional en relación a la modificación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el siguiente sentido:

...omissis...

De esta manera, la Sala ejerciendo su labor de máxima intérprete de la Constitución ajusta la disposición legal antes referida a los postulados constitucionales, la cual además se adecua a la letra y espíritu del párrafo cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, que dispone 'cuando el patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó'. Así se decide.

Según el pronunciamiento arriba transcrito, se entiende que las remuneraciones que deben considerarse como base imponible para el cálculo del impuesto, tasa o contribución tributaria para los asalariados, es decir, los trabajadores bajo relación de dependencia, son aquellas que se perciben como salario normal que establece el párrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo. (Derogada) Artículo 107 de la nueva ley a saber:

...omissis...

Tal como se observa ésta definición encuadra perfectamente con la Sentencia 301 Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007 y su posterior aclaratoria, precedentemente expuesta. (Sic).

A mayor abundamiento, se tiene pues que la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia 761 COMUNICACIONES CORPORATIVAS C.C.D., C.A fecha 3 de junio de 2009, en acatamiento a la sentencia de la Sala Constitucional emitió pronunciamiento donde reitera el criterio que la remuneraciones complementarias de carácter accidental o extraordinario no forman parte del salario ni sueldos, ni bajo la frase de remuneraciones de cualquier especie para los efectos del cálculo del impuesto. Así lo dejó sentado: (Sic). (Mayúsculas del fallo de instancia).

'Para aclarar más aun la situación interpretó: 'ahora bien, en cuanto a los conceptos inherentes a: bonificaciones, guardias, bono nocturno y horas extras, vacaciones, Domingo Hoy-The Guardian, suplencias, estima la Sala valederas las mismas consideraciones formuladas en torno a la gravabilidad de las utilidades, vale decir, que los mismos no están incluidos dentro de las definiciones de salario ni sueldos, ni bajo la frase de 'remuneraciones de cualquier especie'; por cuanto se trata de remuneraciones complementarias de carácter accidental o extraordinario dirigidas a beneficiar una situación especial de los empleados, pero que no implican un pago regular, como consecuencia de las labores ejecutadas por éstos durante la jornada ordinaria de trabajo'.

...omissis...

En cuanto a los conceptos referentes a: bonificaciones, horas extras y vacaciones, ha estimado esta Alzada valederas las mismas consideraciones formuladas en torno a la gravabilidad de las utilidades, vale decir, que los mismos no están incluidos dentro de las definiciones de salario ni sueldos, por cuanto se trata de remuneraciones

complementarias de carácter accidental o extraordinario dirigidas a beneficiar una situación especial de los empleados, pero que no implican un pago regular, como consecuencia de las labores ejecutadas por éstos durante la jornada ordinaria de trabajo. (Vid sentencia N° 00761 del 3 de junio de 2009, caso: Comunicaciones Corporativas C.C.D., C.A.).

Así pues tomando en cuenta las consideraciones previamente expuestas, observa este despacho que sin duda alguna las remuneraciones obtenidas de forma accidental que se encuentren bajo la figura de bonos y utilidades dirigidos a beneficiar una situación especial de los empleados, pero que no implican una gratificación regular, no conforman el ingreso gravable para el cálculo del Impuesto sobre la Renta, en tal sentido, remitiéndonos al caso bajo estudio los bonos y utilidades que se detallan en el F- 18 de la Resolución Culminatoria de Sumario considerados por la Administración Tributaria como parte integrante del sueldo o salario percibido por contribuyente en los años 2006, 2007, 2008 y 2009, no forman parte de la base imponible para el cálculo del impuesto que aquí se revisa, pues hay que dejar claro que no se debe confundir el Salario Normal a los fines de la determinación de los impuestos, tasa y contribuciones, con el concepto de Salario, en materia laboral, por tal motivo, se confirma el alegato del recurrente y se rechaza la interpretación de la Administración Tributaria, y a si se decide. (Sic).

SOBRE LA REBAJA POR CARGA FAMILIAR.

Alega el recurrente que la administración rechazó la carga familiar de su hija Luisana Mazzei Ramírez por encontrarse para la fecha fuera del país, sin tomar en cuenta las otras dos condiciones establecidas en el Artículo 61 numeral 2 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta sobre que estaba estudiando en Canadá y era menor de 25 años, además de ello se apega a lo que establece el Artículo 30 del Código orgánico Tributario y expone que su hija estudió por un período continuo de 174 días para lo cual permaneció 199 días en su residencia. (Sic).

Al respecto, consideró el gerente que al estar la hija del recurrente domiciliada fuera de la República Bolivariana de Venezuela no procedía la rebaja, desincorporando así de las rebajas la cantidad de cuatrocientos sesenta bolívares (Bs 460,00).

De la revisión del expediente, observa este despacho que en efecto la Administración Tributaria rechazó la rebaja familiar de la hija del recurrente, ciudadana Luisana Mazziel Ramírez por encontrarse domiciliada fuera de la República Bolivariana de Venezuela. (Sic).

Ahora bien, considera esta juzgadora necesario traer a colación lo que establecen los artículos 61 y 62 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en el cual fundamentó el gerente de tributos internos su motivación, así como también el artículo 30 del Código Orgánico Tributario:

...omissis...

Tomando en cuenta las disposiciones legales llevándolas al caso bajo examen, se observa que el legislador prevé goce de rebaja de impuesto de diez (10) unidades tributarias por cada ascendiente o descendiente directo que resida en el país o estén estudiando y sean menores de veinticinco (25) años. Asimismo, enfatiza el hecho que salvo disposición en contrario procederá la rebaja solo cuando el contribuyente se encuentre domiciliado o domiciliado en el país, para lo cual según el Código Orgánico Tributario para que la personas naturales sean consideradas domiciliadas en el país debe de cumplir con la condición de permanecer en el país en un período continuo o discontinuo de ciento ochenta y tres (183) en un año calendario o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo. (Sic).

De la revisión de los documentos probatorios que constan en el presente expediente se pudo observar que la ciudadana Luisana Mazziel Ramírez en efecto estuvo ausente del país, ello se pudo corroborar mediante la constancia de estudio que corre inserta al folio 104, sin embargo, tomando en cuenta el Artículo 30 del Código Orgánico Tributario ut supra, se tiene pues que la mencionada ciudadana reunió la condición establecida por el legislador, ya que la misma se ausentó por un espacio de 174 días continuos lo que indica que permaneció en Venezuela por un espacio de tiempo de más de ciento ochenta y tres (183) días, situación que hace merecedor al contribuyente de la rebaja de impuesto rechazada por la Administración Tributaria, y así se decide. (Sic).

De todo lo anteriormente expuesto la motiva queda resumida de la siguiente manera:

- Se confirma el alegato del recurrente en cuanto a que los bonos, utilidades y otras remuneraciones obtenidas de forma accidental no permanentes no forman parte de la base imponible para el cálculo del Impuesto sobre la Renta.*
- Es merecedor el contribuyente de la rebaja de impuesto familiar de cuatrocientos sesenta bolívares (Bs. 460,00).*
- Se anula la Resolución Culminatoria de Sumario SNAT/INTI/GRTI/RLA/DSA2011/058 de fecha 17 de octubre de 2011, emitida la Gerencia de Tributos Internos Región los Andes, Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria Aduanera y Tributaria. (Sic).*

En lo atinente a las costas procesales el artículo 327 del Código Orgánico Tributario señala:

‘Declarado totalmente sin lugar el recurso contencioso, o en los casos en que la Administración Tributaria intente el juicio ejecutivo, el tribunal procederá en la respectiva sentencia a condenar en costas al contribuyente o responsable, en un monto que no excederá del diez (10%) de la cuantía del recurso o de la acción que dé lugar al juicio ejecutivo, según corresponda’...

En consecuencia al ser el recurso contencioso con lugar, procede la condena en costas a la República Bolivariana de Venezuela, sin embargo en acatamiento de la sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia Nro 00215 de fecha 10 de marzo de 2010 caso: Guerrero Valverde C.A...(GUEVALCA), se hace improcedente la condena a la República y así se decide. (Sic).

VI DECISIÓN

Por las razones precedentemente expuestas, ESTE TRIBUNAL SUPERIOR DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA REGION LOS ANDES EN NOMBRE DE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY SE DECLARA:

1.- CON LUGAR, el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por el ciudadano LUIS ALFREDO MAZZEI GUEVARA, titular de la cédula de identidad Nro V- 4.067.982, inscrito en el Registro de Información Fiscal bajo el Nro V-04067982-7, ... contra la Resolución Culminatoria de Sumario Nro SNAT/INTI/GRTI/RLA/ DSA2011/058 de fecha 17 de octubre de 2011, emitida la Gerencia de Tributos Internos Región los Andes, Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria Aduanera y Tributaria. (Sic).

2.- SE ANULA, la Resolución Culminatoria de Sumario Nro SNAT/INTI/GRTI/RLA/DSA2011/058 de fecha 17 de octubre de 2011, emitida la

Gerencia de Tributos Internos Región los Andes, Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria Aduanera y Tributaria. (Sic).

3. IMPROCEDENTE LA CONDENA EN COSTAS DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA.”(Mayúsculas del fallo de instancia).

III FUNDAMENTACION DE LA APELACION

La representación judicial del Fisco Nacional fundamentó su apelación alegando la “...*falsa aplicación de la norma jurídica, específicamente el artículo 133 de la derogada Ley Orgánica de Trabajo, o el artículo 107 de la vigente*”. (Sic).

Adujo que el error de interpretación lo cometió el *a quo* “...*respecto al pago de las contribuciones o impuestos, aplicando falsamente la normas jurídicas, a los efectos de diferenciar lo que corresponde a un salario normal respecto a las remuneraciones totales, que contengan pagos recibidos de carácter accidental, eventual u ocasional por desempeño*”. (Subrayado del escrito).

Explicó que “...*la Administración Tributaria ha mantenido clara y reiteradamente su posición respecto de los conceptos que deben considerarse como parte de la base imponible a los efectos del Impuesto Sobre la Renta, tal como se desprende de la opinión emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos según Oficio N° SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2009/1549-2281, al dar respuesta a la Consulta N° DCR-5-46891 en relación a la aplicación de la interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, contenida en la Sentencia N°301, emitida por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia*”.

Opinó que el tribunal de instancia erró en la interpretación “...*acerca del contenido y alcance del artículo 133 de la derogada Ley Orgánica del Trabajo, o el artículo 107 de la vigente, ya que procedió a excluir de forma total todos los conceptos que correspondían a la figura de bonos y utilidades, sin discriminar qué parte de ellos están incluidos dentro de lo que constituye un salario normal, el cual está considerado según el párrafo segundo del artículo 133 ejusdem como ‘...la remuneración devengada por el trabajador en forma regular y permanente por la prestación de su servicio’, que compone dentro de sí horas extra, utilidades, bonos vacacionales, entre otros, ya que parte de éstos conforman el salario normal, muy distintos a otro tipo de gratificaciones recibidas por el trabajador a lo largo del ejercicio económico gravable, las cuales reciben el nombre de percepciones de carácter accidental que no tienen carácter salarial*”. (Sic).

Que, en su criterio, la exclusión que hizo el *a quo* de todas las percepciones relacionadas con utilidades y bonificaciones es contrario a lo establecido en la Ley Orgánica del Trabajo de 2012 sin distinguir “...*lo que representa un salario normal de las percepciones de carácter accidental sin perfil salarial*”.

Finalmente la representación fiscal expuso que “...*ante la intención de la Jueza a quo de suprimir del enriquecimiento del contribuyente este sustancial monto, a través de la eliminación total de bonos y utilidades, merecía una justa discriminación de los conceptos que lo conforman, para así poder determinar si esa cantidad*

era objeto o no del pago de contribuciones o impuestos ... situación que patentiza una vez más el vicio de falsa aplicación de la norma jurídica objeto de la presente denuncia”.

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado, así como los alegatos expuestos en su contra por la representación del Fisco Nacional, observa la Sala en el caso concreto que la controversia planteada queda circunscrita a decidir si el Tribunal de la causa incurrió en los vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho en la aplicación del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2006, modificado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en el fallo N° 00301 del 27 de febrero de 2007; así como al considerar -la Sentenciadora- que el referido artículo adecuó el principio de progresividad del impuesto al contribuyente asalariado.

Planteada así la *litis*, pasa esta Alzada a conocer y decidir el recurso de apelación interpuesto, para lo cual observa:

A fin de resolver la denuncia formulada, esta Máxima Instancia 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.*, entre otras, sentencias Nos. 00183, 00039, 00618 y 00278 de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio de 2010 y 11 de abril de 2012, casos: *Banesco*, *Banco Universal, C.A.*, *Alfredo Blanca González*, *Shell de Venezuela y Automóviles el Marqués III, C.A.*, respectivamente).

Sostiene la representación fiscal que el Tribunal de mérito incurrió en los vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho al inferir que la interpretación dada por la Sala Constitucional del Máximo Tribunal del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, en la sentencia N°00301 del 27 de febrero de 2007, adecua el principio de progresividad del impuesto al contribuyente asalariado, al excluir de sus ingresos gravables los beneficios remunerativos marginales otorgados de forma accidental, a fin de evitar su dilución con el pago de los impuestos; cuando lo cierto -a decir del sustituto del Procurador General de la República- es que los pagos efectuados al contribuyente Luís Alfredo Mazzei Guevara, bajo la denominación de *“utilidades”*, *“bono de producción enero”*, *“bono de producción julio”*, *“bono semestral de funcionarios”* y *“bono vacacional enero”*, constituyen contraprestaciones recibidas por el recurrente en su condición de trabajador y con motivo de su vínculo laboral bajo relación de dependencia, por lo que deben ser consideradas regulares y permanentes, dado que: *i)* se repiten o subsisten en el tiempo; no fue un bono único percibido en el primer año de prestación de sus servicios personales; *ii)* no derivan de la prestación de antigüedad; y *iii)* provienen de una vinculación laboral bajo relación de dependencia.

A fin de reforzar sus argumentaciones, la representación judicial del Fisco Nacional refiere lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, Las Trabajadoras y Los Trabajadores de 2012 (artículo 133 de

la derogada Ley), en el cual se establece la base del cálculo de las prestaciones sociales; así como lo dispuesto en los artículos 16 y 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2006 y su Reglamento, respectivamente, en los que se describen los conceptos que integran el ingreso bruto global de los contribuyentes del impuesto en referencia.

Por su parte el fallo apelado indica que sólo las remuneraciones devengadas en forma regular y permanente por la prestación de servicios laborales bajo relación de dependencia, constituyen enriquecimientos netos conforme a la modificación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, plasmada en el fallo de la Sala Constitucional N° 00301 del 27 de febrero de 2007; y percibidas de forma mensual, según la aclaratoria de esa decisión N° 00980 de fecha 17 de junio de 2008; en consecuencia, afirma que los pagos realizados al contribuyente, denominados “utilidades”, “bono de producción enero”, “bono de producción julio”, “bono semestral de funcionarios”, y “bono vacacional enero”, no son regulares ni permanentes y algunos se calculan sobre la utilidad de la empresa para la cual labora, aún cuando sean fraccionados en tres (3) porciones depositadas en cuenta durante los meses de marzo, agosto y octubre de 2008, por lo que no puede considerársele una remuneración regular y permanente dado que su pago no fue mensual.

También aprecia que la argumentación fiscal pretende trasladar al plano fiscal la conceptualización de las remuneraciones con incidencia salarial prevista en la Ley Orgánica del Trabajo, Las Trabajadoras y Trabajadores de 2012; siendo que la modificación realizada por la Sala Constitucional del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2006, que con idéntica regulación se plasmó en la Ley de 2007, establece claramente los conceptos remunerativos que integran el enriquecimiento neto a los efectos de determinar la base imponible del impuesto.

Ahora bien, a fin de analizar lo controvertido en la apelación, esta Máxima Instancia debe señalar que la modificación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006 -realizada por la Sala Constitucional en la decisión N° 00301 del 27 de febrero de 2007- aplica para el ejercicio fiscal investigado, es decir, el coincidente con el año civil 2008, tal como lo aclaró la decisión N° 00980 del 17 de junio de 2008 de la Sala en referencia, caso *Carlos César Moreno Bethermint*.

Sentado lo anterior, esta Máxima Instancia estima conveniente en primer lugar, a objeto de verificar la existencia del vicio denunciado, establecer si los pagos efectuados al contribuyente Luís Alfredo Mazzei Guevara bajo relación laboral de dependencia constituyen remuneraciones regulares y permanentes, o si por el contrario revisten un carácter marginal al salario normal, otorgados de forma accidental.

En este sentido, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia N° 301 del 27 de febrero de 2007, caso *Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.635 de fecha 1° de marzo de 2007, interpretó el sentido y alcance de la proposición contenida en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, en los términos siguientes:

“(…)

la Sala es de la opinión que la norma que estipula los conceptos que conforman el enriquecimiento neto de los trabajadores, puede ser interpretada conforme a los postulados constitucionales, estimando que éste sólo abarca las remuneraciones otorgadas en forma regular (salario normal) a que se refiere el parágrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, con ocasión de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, excluyendo entonces de tal base los beneficios remunerativos marginales otorgados en forma accidental, pues de lo contrario el trabajador contribuyente perdería estas percepciones -si no en su totalidad, en buena parte- sólo en el pago de impuestos.

Por tal razón, con el objeto de adecuar el régimen impositivo a la renta aplicable a las personas naturales con ocasión de los ingresos devengados a título salarial, con los presupuestos constitucionales sobre los que se funda el sistema Tributario; ponderando, por una parte, el apego al principio de justicia tributaria y, por la otra, la preservación del principio de eficiencia presente en tales normas, en los términos bajo los cuales han sido definidos a lo largo de este fallo, esta Sala Constitucional modifica la preposición del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el siguiente sentido:

«Artículo 31. Se consideran como enriquecimientos netos los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley.

A los efectos previstos en este artículo, quedan excluidos del salario las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial» (Subrayados de la nueva redacción).

De esta manera, la Sala ejerciendo su labor de máxima intérprete de la Constitución ajusta la disposición legal antes referida a los postulados constitucionales, la cual además se adecua a la letra y espíritu del parágrafo cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, que dispone ‘cuando el patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó’. Así se decide”.

Así, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ratificó el citado criterio en su sentencia N° 00390 del 9 de marzo de 2007 (aclaratoria del fallo antes transcrito), en la cual expresó:

“(…)

*Resalta la Sala, 1) que esta decisión se refiere al régimen impositivo de los asalariados, esto es, de quienes perciben un salario por la prestación de un servicio; y 2) **que los bonos y otras remuneraciones no regulares ni permanentes, no son pechables al no estar incluidas en el salario normal***”. (Negritas de la sentencia).

De lo anterior se colige claramente que el cálculo de la base imponible del impuesto sobre la renta del trabajador asalariado debe atender al concepto de “salario normal” contenido en el antes artículo 133 de la referida Ley Orgánica del Trabajo, hoy parte *in fine* del artículo 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, Las Trabajadoras y Los Trabajadores de 2012, vale decir, exceptuando de éste todas aquellas remuneraciones percibidas por los trabajadores de carácter no regular ni permanente, tales como las utilidades, bonificaciones, horas extras y vacaciones, entre otras. (Vid., sentencias de esta Sala Político-Administrativa Nos. 00290 del 15 de febrero de 2007, caso *Digas Tropiven, S.A.C.A.*; 01540 del 3 de diciembre de 2008, caso *Cotécnica Caracas, C.A.*; 00273 del 26 de febrero de 2009, caso *H.L. Boulton & CO, S.A.*; 00296 del 4 de marzo de 2009, caso *C.A. La Electricidad de Caracas*; 00761 del 3 de junio de 2009, caso *Comunicaciones Corporativas C.C.D., C.A.*; 00227 del 10 de marzo de 2010, caso *Conducid, C.A.*; 00659 del 7 de julio de 2010, caso *Transporte Premex,*

C.A.; 01713 del 11 de diciembre de 2014, caso *Richard William McGowan*; y 00585 del 13 de junio de 2016, caso *Silvio Molina Contreras*.

Las prenombradas decisiones judiciales analizaron el salario normal a partir de la modificación que hiciera la Sala Constitucional del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, lo cual no debe entenderse como una adecuación del principio de progresividad del tributo al contribuyente asalariado, sino como la reivindicación del principio contemplado en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, referido a la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica de los contribuyentes, atendiendo a la elevación del nivel de vida de la población -siendo esto último uno de los objetivos principales del *Plan de la Patria. Plan de Desarrollo Económico y Social de la Nación 2013-2019*, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro.6.118 Extraordinario del 4 de diciembre de 2013-; dado que la legislación del impuesto sobre la renta había tomado una amplísima base de cálculo sobre la estimación del salario integral con una mínima posibilidad de disminuirla razonablemente (desgravamen único) alejándose en demasía de la progresividad propia de esta clase de tributos. (*Vid.*, sentencia de la Sala Constitucional Nro. 00301 del 27 de febrero de 2007, caso: *Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio*).

En sintonía con lo precedentemente expuesto, esta Sala Político- Administrativa considera necesario reiterar que si bien la interpretación constitucional de la norma bajo análisis se refiere a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2006, debe considerársele también efectuada respecto al artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, aplicable en razón del tiempo al caso objeto de estudio, por cuanto ambos preceptos legales son de idéntica redacción y espíritu, esto es, gravar todos los beneficios remunerativos del trabajador asalariado, lo cual, como se indicó con anterioridad, se aparta definitivamente de las garantías constitucionales del sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria. Así se declara.

En consecuencia, estima esta Máxima Instancia que la Administración Tributaria erró al interpretar de manera equivocada la modificación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, trasladada a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, aplicable en razón del tiempo al caso bajo estudio, contenida en la sentencia de la Sala Constitucional N° 00301 del 27 de febrero de 2007, así como sus aclaratorias Nos. 00390 y 00980 de fechas 9 de marzo de 2007 y 17 de junio de 2008, casos *Carlos Alberto Peña, Gustavo Fernández y otros.*; y *Carlos César Moreno Bethermint*, respectivamente; y proceder a incluir en los ingresos netos del recurrente los conceptos denominados “utilidades”, “bono de producción enero”, “bono de producción julio”, “bono semestral de funcionarios” y “bono vacacional enero”, por lo que dichos pagos se clasifican como remuneraciones marginales al salario normal, de tipo accidental; pues están condicionadas, en la mayoría de los supuestos, a la rentabilidad o utilidad de la empresa en un momento dado y en otro, al derecho del disfrute del bono vacacional que tiene todo trabajador luego de la prestación de servicios bajo relación de dependencia por el lapso de un año en forma ininterrumpida. (*Vid.*, fallo N° 01713 del 11 de diciembre de 2014, caso *Richard William McGowan* ; y 00585 del 13 de junio de 2016, caso *Silvio Molina Contreras*).

Por tal razón, este Alto Tribunal concluye que la Jueza de instancia apreció de manera correcta los hechos y aplicó acertadamente el derecho, al estimar que el pago por los conceptos bajo análisis no debió ser incluido por la fiscalización en la base imponible del contribuyente para la determinación del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2008, por lo que declaró improcedente la

diferencia de impuesto, la sanción de multa y los intereses moratorios, pronunciamiento este que se confirma, en virtud de lo cual corresponde desestimar la existencia de los vicios de falso supuesto de hecho y de derecho en la sentencia de instancia denunciados por la representación judicial del Fisco Nacional, cuyo recurso de apelación se declara sin lugar. Así se decide.

Ahora bien, visto que en el fallo de instancia contiene un pronunciamiento contrario a los intereses de la República, que no fue incluido por la representación del Fisco Nacional en los fundamentos de su apelación, referido a la procedencia de la rebaja de la carga familiar de la hija del contribuyente, ciudadana Luisana Mazzei Ramírez, por encontrarse residenciada fuera de la República corresponde a esta Sala Político-Administrativa, de conformidad con lo previsto en el artículo 72 del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República del año 2008 (hoy artículo 84 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016), pronunciarse en consulta sobre el referido punto.

A fin de someter a consulta la referida declaratoria, desfavorable a los intereses de la República, debe verificarse con anterioridad el cumplimiento de las exigencias plasmadas en los fallos Nos. 00566, 00812 y 00911 dictados 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.*, *Banescobanco Universal, C.A.* e *Importadora Mundo del 2000, C.A.*, respectivamente; así como en el fallo Nro. 02157 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. 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso *Plusmetal Construcciones de Acero C.A.*, ratificado en la decisión judicial N° 00114 del 19 de febrero de 2015, caso *Sucesión de Carlota Figueredo de Mancera*.

En orden a lo anterior, del replanteamiento de la mencionada doctrina, no será condicionado el conocimiento en consulta de las decisiones judiciales que desfavorezcan a la República a una mínima cuantía, por lo que en el caso bajo estudio los requisitos a considerar para la procedencia del aludido privilegio procesal son los siguientes:

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

2.- Que las mencionadas decisiones judiciales resulten contrarias a las pretensiones de la República.

Asimismo, se verificará en consulta los casos siguientes: **(i)** cuando el fallo se aparta del orden público; **(ii)** cuando violenta normas de rango constitucional o interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal; **(iii)** cuando se hayan quebrantado formas sustanciales en el proceso o de las demás prerrogativas procesales; o **(iv)** cuando hubo en la decisión una incorrecta ponderación del interés general (*vid.*, decisión de la referida Sala Constitucional N° 01071 del 10 de agosto de 2015, caso *María del Rosario Hernández Torrealba*).

Al aplicar las exigencias indicadas en el referido criterio jurisprudencial al caso bajo análisis, esta Alzada constata que: *a)* se trata de una sentencia definitiva; y *b)* los pronunciamientos del fallo resultaron contrarios a las pretensiones de la República, en cabeza del Fisco Nacional; razones estas que a juicio de la Sala hacen procedente la consulta. Así se declara.

En la sentencia consultada, el tribunal *a quo* declaró procedente la rebaja de la carga familiar del contribuyente, referida a su hija, pues, a decir de la Administración Tributaria, se encontraba radicada en Canadá, realizando estudios, expresando lo siguiente:

“(…)

De la revisión de los documentos probatorios que constan en el presente expediente se pudo observar que la ciudadana Luisana Mazzei Ramírez en efecto estuvo ausente del país, ello se pudo corroborar mediante la constancia de estudio que corre inserta al folio 104, sin embargo, tomando en cuenta el Artículo 30 del Código Orgánico Tributario ut supra, se tiene pues que la mencionada ciudadana reunió la condición establecida por el legislador, ya que la misma se ausentó por un espacio de 174 días continuos lo que indica que permaneció en Venezuela por un espacio de tiempo de más de ciento ochenta y tres (183) días, situación que hace merecedor al contribuyente de la rebaja de impuesto rechazada por la Administración Tributaria, y así se decide.” (Sic).

Expuso el recurrente que la administración rechazó la carga familiar de su hija Luisana Mazzei Ramírez por encontrarse radicada fuera de la República Bolivariana de Venezuela, encontrándose realizando estudios durante el período fiscalizado, sin tomar en cuenta, a su decir, las otras dos condiciones establecidas en el artículo 61 numeral 2 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2007, aplicable *ratione temporis*, sobre que estaba estudiando en Canadá y era menor de 25 años, además de ello se apegó a lo que establece el artículo 30 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, y expone que su hija sólo estuvo en Canadá por un período continuo de ciento setenta y cuatro (174) días, razones por las que permaneció 199 días del año fiscal en su residencia.

Por su parte, la actuación fiscal consideró que al estar la hija del recurrente radicada fuera de la República Bolivariana de Venezuela no procedía la rebaja por carga familiar, desincorporando así de la rebaja correspondiente, por la cantidad de cuatrocientos sesenta bolívares (Bs. 460,00).

Revisadas las actas procesales, observa este Máximo Tribunal que, en efecto, la Administración Tributaria rechazó la rebaja familiar de la hija del recurrente, ciudadana Luisana Mazzei Ramírez, por encontrarse radicada fuera de la República Bolivariana de Venezuela. Sin embargo considera la Sala necesario traer a colación lo que establecen los artículos 61 y 62 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, aplicable *ratione temporis*, en los que basó la Administración Tributaria su motivación, que estatuyen lo siguiente:

“Artículo 61. *Las personas naturales residentes en el país, gozarán de una rebaja de impuesto de diez unidades tributarias (10 U.T) anuales. Además, si tales contribuyentes tienen personas a su cargo, gozarán de las rebajas de impuesto siguiente:*

... Diez unidades tributarias (10) por cada ascendiente o descendiente directo residente en el país. No darán ocasión a esta rebaja los descendientes mayores de edad a menos que estén incapacitados para el trabajo, o estén estudiando y sean menores de veinticinco (25) años...”

“Artículo 62. *Salvo disposición en contrario las rebajas de impuesto concedidas en el presente título, solo procederán en los casos de contribuyentes domiciliados o radicados en el país.*

Por su parte, el artículo 30 del Código Orgánico de 2001, aplicable en razón del tiempo, en cuanto a la definición de domicilio de las personas físicas a los efectos fiscales, dispone:

“Artículo 30. *Se consideran domiciliados en Venezuela para los efectos tributarios:*

1. Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuo, de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo...”

De las normas citadas esta Sala observa que el legislador prevé el goce de una rebaja de impuesto de diez (10) unidades tributarias por cada ascendiente o descendiente directo que resida en el país, que esté estudiando y sea menor de veinticinco (25) años. Asimismo, enfatiza el hecho que, salvo disposición en contrario, procederá la rebaja sólo cuando el contribuyente se encuentre domiciliado o sea residente, para lo cual, según el Código Orgánico Tributario de 2001 antes referido, se requiere que la personas naturales cumplan con la condición de permanecer en el país en un período continuo o discontinuo de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo.

Revisados los elementos probatorios cursantes en autos, la Sala constata que la ciudadana Luisana Mazzei Ramírez estuvo ausente del país por razones de estudio, ello se pudo corroborar mediante la constancia correspondiente sin apostillar emitida por la institución educativa extranjera que corre inserta al folio 104, a la que se concede el valor probatorio de documento privado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 429 del Código de Procedimiento Civil, por no haber sido impugnada por la contraparte.

También se observa de la copia del Acta de Nacimiento inserta al folio 66, que la ciudadana Luisana Mazzei Ramírez era menor de 25 años de edad durante el período fiscal investigado, documental a la que se concede valor probatorio por tratarse de un documento público, de conformidad con lo previsto en el artículo 429 antes referido.

Igualmente, se desprende de la Comunicación N° 20126518 de fecha 31 de octubre de 2012, emitida por el Servicio Administrativo de Identificación, Migración y Extranjería (SAIME), que cursa a los folios 389 al 391 de la Pieza N° 2 del expediente judicial, a la cual la jurisprudencia le *“reconoce la misma fuerza probatoria que a un documento público”* por su *“autenticidad”* (vid., sentencia de la Sala Constitucional número 211 del 9 de abril de 2014, caso *Alejandro Esis Urdaneta*), donde se informa que la ciudadana Luisana Mazzei salió del territorio nacional hacia la ciudad de Toronto, Canadá, en fecha 9 de marzo de 2008 y regresó en fecha 31 de agosto del mismo año.

Tomando en cuenta el caudal probatorio antes analizado, así como el contenido del artículo 30 del Código Orgánico Tributario antes transcrito, se tiene pues que la mencionada ciudadana reunió las condiciones establecidas por el legislador para que el contribuyente tuviera derecho a la rebaja de la carga familiar por su hija, ya que la misma se ausentó por un espacio de ciento setenta y cuatro (174) días continuos, lo que indica que permaneció en la República Bolivariana de Venezuela por un espacio de tiempo superior a ciento ochenta y tres (183) días, era menor de 25 años de edad y se encontraba estudiando para ese momento, situación que hace merecedor al recurrente de la rebaja de impuesto rechazada por la Administración Tributaria, y así se decide.

En virtud del razonamiento anterior, corresponde a este Alto Tribunal declarar sin lugar la apelación ejercida por la representación fiscal y confirmar la sentencia de instancia. Así se declara.

Por último, visto que la apelación ejercida por el Fisco Nacional fue declarada sin lugar, correspondería condenar en costas procesales al órgano exactor; sin embargo, las mismas no proceden en atención a la prohibición de condenatoria en costas a la República como privilegio procesal cuando ésta resulte vencida en los

juicios en los que haya sido parte por intermedio de cualquiera de sus órganos, (*Vid.*, sentencia N° 01238 dictada por la Sala Constitucional en fecha 30 de septiembre de 2009, caso *Julián Isaías Rodríguez Díaz*). Así se declara.

V DECISIÓN

En virtud de los razonamientos precedentemente expuestos, esta Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1) **SIN LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva N° 379-2012 dictada en fecha 23 de noviembre de 2012 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, por lo que respecta a la supuesta diferencia de impuesto sobre la renta detectada por la fiscalización, cuya declaratoria se **CONFIRMA**.

2) Que **PROCEDE** la consulta de la definitiva.

3) Conociendo en consulta, se **CONFIRMA** el pronunciamiento del Tribunal *a quo* atinente a la procedencia de la rebaja por carga familiar de su hija Luisana Mazzei, efectuada por el contribuyente.

4) **CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por el ciudadano **Luís Alfredo MAZZEI GUEVARA** contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo N° SNAT/GRTI/RLA/DSA/2011/058 de fecha 17 de octubre de 2011, dictada por la **Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que confirmó el Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/ 2010/ISLR/090 del 14 de octubre de 2010, actos administrativos que se **ANULAN**.

NO PROCEDE la condenatoria en costas contra el Fisco Nacional, en los términos expuesto en el presente fallo.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Remítase 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 veintiséis (26) días del mes de julio del año dos mil dieciséis (2016). Años 206° de la Independencia y 157° de la Federación.

La Presidenta
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH
VILLARROEL**

La
Vicepresidenta
- Ponente
**EULALIA
COROMOTO**

**GUERRERO
RIVERO**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

El Magistrado
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Secretaria,
YRMA ROSENDO MONASTERIO

**En fecha veintiséis (26) de julio del
año dos mil dieciséis, se publicó y
registró la anterior sentencia bajo el
N° 00768.**

La Secretaria,
YRMA ROSENDO MONASTERIO