



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADO PONENTE: MARCO ANTONIO MEDINA SALAS
EXP NÚM. 2016-0597

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental mediante oficio número 261/2016 de fecha 27 de julio de 2016 remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente signado con letras y números KP02-U-2012-000126 (nomenclatura del aludido juzgado), contenido del recurso de apelación ejercido el 20 de enero de 2016 por la abogada Reina García, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 31.165, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, tal como se evidencia en el instrumento poder autenticado ante la Notaría Pública Vigésima Quinta del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital el 21 de abril de 2015, inserto bajo el número 09, tomo 62 de los libros de autenticaciones llevados por dicha oficina; contra la sentencia definitiva número 021/2015 de fecha 15 de diciembre de 2015 dictada por el tribunal remitente, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por el ciudadano **ALEXIS RAMÓN MONJES GARCÍA**, con cédula de identidad V-17.378.147, asistido por el abogado Rafael Meléndez, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 66.841.

El caso que ahora se examina se trata de un recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 30 de noviembre de 2012 ante el tribunal de la causa contra la *Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo* identificada con las siglas y números **SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 2377/026/124** del 2 de octubre de 2012, emitida por la **DIVISIÓN DE SUMARIO ADMINISTRATIVO DE LA GERENCIA REGIONAL DE TRIBUTOS INTERNOS DE LA REGIÓN CENTRO OCCIDENTAL DEL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que confirmó las objeciones formuladas en el *Acta de Reparación* distinguida con letras y números **SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/2377/299** de fecha 23 de noviembre de 2011, que estableció a cargo del contribuyente la obligación de pagar por concepto de impuesto sobre la renta la cantidad de catorce mil quinientos siete bolívares con treinta y siete céntimos (Bs. 14.507,37), así como la comisión del ilícito material previsto en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, producto de diferencias en los enriquecimientos netos gravables provenientes de sueldos y salarios percibidos durante el período fiscal comprendido desde el 1° de enero hasta el 31 de diciembre de 2010, sanción de multa por el monto de doscientos catorce coma setenta y cinco unidades

tributarias (214,75 U.T.), equivalente a dieciséis mil trescientos veinte bolívares con setenta y nueve céntimos (Bs. 16.320,79) e intereses moratorios por la suma de cuatro mil setecientos dieciocho bolívares con setenta y cinco céntimos (Bs. 4.718,75).

En fecha 3 de octubre de 2012, la Administración Tributaria expidió la *Planilla de Liquidación* número 0310012330022579, por concepto de impuesto, sanción de multa e intereses de mora, por la suma total de treinta y ocho mil quinientos cincuenta y tres bolívares con treinta y ocho céntimos (Bs. 38.553,38).

Decidida la causa en primera instancia, por auto de fecha 26 de julio de 2016 el tribunal de mérito oyó en ambos efectos la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional y remitió el expediente a esta Sala Político-Administrativa.

El 25 de octubre de 2016 se dio cuenta en Sala y se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia, preceptuado en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Asimismo, se designó Ponente al Magistrado Marco Antonio Medina Salas y se fijaron cuatro (4) días continuos en razón del término de la distancia y un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, lo cual hizo en fecha 9 de noviembre de 2016 el abogado José Gregorio Arreaza, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 54.070, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, según se aprecia en el instrumento poder autenticado ante la Notaría Pública Undécima de Caracas del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital el 29 de septiembre de 2016, inserto bajo el número 17, tomo 146 de los libros de autenticaciones llevados por dicha oficina. No hubo contestación.

En fecha 8 de diciembre de 2016 la causa entró en estado de sentencia, de acuerdo a lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Realizado el estudio de las actas que conforman el expediente pasa esta alzada a decidir, con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

I ANTECEDENTES

Mediante la *Providencia Administrativa* distinguida con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/2377/299* de fecha 23 de noviembre de 2011, notificada el 23 del mismo mes y año, la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), autorizó al funcionario Felipe Rojas y a la funcionaria Lourdes Sandoval, con cédulas de identidad V- 6.024.954 y V- 9.486.269, respectivamente, a objeto de practicar una fiscalización al ciudadano Alexis Ramón Monjes García, en materia de impuesto sobre la renta, para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2010.

Durante el procedimiento llevado a cabo por la Administración Tributaria se dejó constancia en el *Acta de Reparación* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/2377/299* de fecha 23 de noviembre de 2011, que para el ejercicio investigado el contribuyente “*en su declaración de Impuesto Sobre*

La Renta Forma DPN-99025 N° 1190644330, presentada en forma electrónica en fecha 24/03/2011 (...), incluyó como ingresos por sueldos, salarios y demás remuneraciones similares y participaciones en Sociedades, la cantidad de (...)

(Bs. 116.915,14); la fiscalización determinó que el monto correcto por este concepto es de (...) (Bs. 225.944,13), surgiendo una diferencia de (...)

(Bs. F. 109.028,99) (...)". (Sic).

En fecha 18 de enero de 2012, el sujeto pasivo Alexis Ramón Monjes García, asistido por el abogado Rafael Meléndez, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 66.841, presentó escrito de descargos contra el precitado acto administrativo.

Luego, por *Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo* distinguida con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 2377/026/124* del 2 de octubre de 2012, la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del mencionado Servicio confirmó el *Acta de Reparación* signada con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/2377/299* de fecha 23 de noviembre de 2011, señalando que "la (sic) contribuyente en la declaración definitiva de rentas N° 1190875408, correspondiente al ejercicio fiscal 01/01/2010 al 31/12/2010, presentada en fecha 29/03/2011, vía electrónica a través del portal www.seniat.gob.ve; acusó la cantidad de Bs. 116.915,14 por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones, siendo que dicha cantidad no se corresponde con la totalidad de los ingresos obtenidos por concepto de remuneraciones pagadas o abonadas, por la empresa C.A. ENERGÍA ELÉCTRICA DE BARQUISIMETO, en virtud de la prestación de servicios bajo relación de dependencia, siendo que la fiscalización verificó que el contribuyente percibió ingresos según Comprobante de Retención (AR-C) por un monto de Bs. 225.944,13, lo cual fundamenta el reparo por la cantidad de Bs. 109.028,99, por concepto de ingresos no declarados, las cuales no fueron incluidas en la mencionada declaración, no obstante que forma parte de su enriquecimiento neto sueldos, salarios, y demás remuneraciones similares (...)"

Asimismo, en la referida Resolución Culminatoria del Sumario se estableció a cargo del mencionado ciudadano la obligación de pagar por concepto de impuesto sobre la renta, sanción de multa e intereses moratorios, los montos siguientes:

"(...)

<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Tributo Omitido en Bs.</i>	<i>Multa artículo 111 COT 2001 (112,5%) en Bs.</i>	<i>Conversión en U.T. Art. 94 (P° 2) COT 2001 (*)</i>
<i>01/01/2010 al 31/12/2010</i>	<i>14.507,37</i>	<i>16.320,79</i>	<i>214,75</i>
<i>(*) La Unidad Tributaria Bs. 76,00 aplicable para el cálculo de la multa es la vigente al momento de la comisión del ilícito tributario, para el ejercicio fiscal desde el 01/01/2010 G.O N° 39.623 de fecha 21/02/2.011</i>			

(...)

<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Monto Impuesto</i>	<i>Fecha Vencimiento</i>	<i>Fecha de la Resolución</i>	<i>Días de Mora</i>	<i>Intereses de Mora En Bs</i>

	<i>Omitido En Bs.</i>	<i>Plazo</i>	<i>Sumario Administrativo</i>		
2010	14.507,37	31/03/2011	02/10/2012	612	4.718,75

Cuadro Resumen

<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Concepto</i>	<i>Impuesto en Bs. F</i>	<i>Multas en U.T.</i>	<i>Intereses en Bs</i>
2010	<i>Impuesto Omitido</i>	14.507,37	214,75	4.718,75

(...)" (Sic).

En fecha 3 de octubre de 2012, la Administración Tributaria expidió la *Planilla de Liquidación* número 0310012330022579, por concepto de impuesto, sanción de multa e intereses de mora, por la suma total de treinta y ocho mil quinientos cincuenta y tres bolívares con treinta y ocho céntimos (Bs. 38.553,38).

Luego, el día 30 de noviembre de 2012 el contribuyente de autos, asistido por el abogado Rafael Meléndez, antes identificado, ejerció contra los prenombrados actos administrativos el recurso contencioso tributario conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, invocando lo siguiente:

(i) Vicios en el procedimiento de fiscalización que generaron una “*desviación de poder*”, indicando que “*el concepto del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta que [le] aplican, es el que estaba vigente para el año 2007, pero no puede olvidarse que la Sala Constitucional (...) en la sentencia No. 301 de fecha 27/02/2007 publicada en la Gaceta Oficial No. 38.635 de fecha 01/03/2007 y con vigencia a partir del 01 de Enero del año 2008 MODIFICÓ DICHO CONCEPTO REINTERPRETANDO EL ALCANCE Y SENTIDO DE DICHA NORMA y solo con esa violación legal, se violó (sic) el procedimiento (...)*”. (Agregado de la Sala y mayúsculas del original).

(ii) Falso supuesto de hecho y de derecho con relación al comprobante de retenciones, toda vez que a su juicio, la Administración Tributaria contravino una interpretación vinculante de la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal contenida en la sentencia número 390 del 9 de marzo de 2007, caso: *Adriana Vigilancia y otros*, ya que “*con sólo ese documento (sic) no puede determinarse fehacientemente la omisión de ingresos porque después de la nueva interpretación vinculante a partir del 01 de enero del año 2008, del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta efectuada por la Sala Constitucional y aplicada reiteradamente por la Sala Social y la Sala Político Administrativa, no puede asignarse al comprobante de retenciones, la constancia de ser la prueba que demuestra que el monto total percibido por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones, es salario normal porque dentro de esos montos, hay remuneraciones accidentales no permanentes como por ejemplo el bono vacacional (utilidades) y el bono de fin de año, bonos compensatorios, gratificaciones (...) que no forman parte del salario normal*”. (Resaltados del escrito).

(iii) Violación del derecho a la defensa por cuanto hubo un desconocimiento de “*EL PORQUE (sic) EL SENIAT CONSIDERABA QUE LOS INGRESOS QUE INCLUYÓ ES PARTE DEL SALARIO NORMAL Y NO DEL SALARIO INTEGRAL cuando hay reiterada jurisprudencia de que este (sic) último tipo de salario no puede servir de base para el Impuesto Sobre la Renta y por lo tanto no era posible allanar[s]e y (...) defender[s]e en los descargos*”. (Agregados de la Sala). (Mayúsculas del original).

(iv) Quebrantamiento al principio de legalidad habida cuenta que el órgano fiscal le “*aplica normas reglamentarias que por efecto de la nueva interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, ya no puede (sic) interpretarse como lo pretende el SENIAT porque sería violar la Ley y [se] refiere al artículo 23 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta*”. (Interpolado de esta alzada).

(v) Infracción al derecho a la igualdad ya que “*el SENIAT para sustentar que todo (sic) los ingresos recibidos son salario NORMAL, hace una distinción entre trabajadores del sector público y del sector privado para poder justificar su interpretación de que algunas de las remuneraciones que reciben los trabajadores del sector privado pueden no ser salario normal (...). Sólo esa distinción hace nula la Resolución Culminatoria del Sumario porque entonces siempre un trabajador del sector público pagaría más Impuesto Sobre la Renta que un trabajador del sector privado por los ingresos percibidos por las mismas partidas (...)*”.

(vi) Igualmente resaltó que “*con la nueva Ley Orgánica del Trabajo no ha habido una modificación del contenido de lo que preveía el (...) artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo vigente rationae (sic) temporis y por lo tanto, esa norma por mandato constitucional, debía ser aplicada por el SENIAT al momento de efectuar reparo en materia de Impuesto Sobre la Renta, para excluir todas aquellas partidas que no integran el salario normal*”.

(vii) Denunció la nulidad de la sanción de multa impuesta así como de los intereses moratorios calculados, al resultar nulos los reparos levantados por el órgano exactor.

(viii) Para el caso de resultar procedentes las sanciones, solicitó se le aplique la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria prevista en el artículo 171 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2007, así como la contenida en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, instrumentos aplicables en razón de su vigencia temporal.

(ix) Alegó las circunstancias atenuantes de responsabilidad penal tributaria, contenidas en el artículo 96, numerales 1, 2 y 6 *eiusdem*.

(x) Invocó la incompetencia “*relativa*” del Jefe de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), para emitir el acto administrativo impugnado, toda vez que “*la misma generó la caducidad del procedimiento,- que es de orden público*”. (Sic).

(xi) Requirió la suspensión de los efectos del acto impugnado, aduciendo con respecto a la apariencia del buen derecho que de las actas procesales se demuestra la inclusión “*en la base imponible del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio 2010, partidas que no formaban parte del salario normal sino del integral como las vacaciones, utilidades (bono de fin de año), horas extras, bonos compensatorios, pago por auxilio eléctrico, gratificaciones entre lo declarado y lo señalado por la fiscalización*”. Con relación al peligro de daño, adujo que “*las cantidades que establece la Resolución Culminatoria del Sumario, (...) no sólo son ILEGALES SINO ADEMÁS, EXCESIVAS porque hasta incluye el pago de intereses moratorios por el día 31 de marzo de 2010, lo cual es totalmente ilegal*”. De igual manera esgrime estar en estado de indefensión al desconocer las razones del

monto del reparo efectuado, “*aunado al hecho de que el contenido del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que aplica el SENIAT no es el vigente*”.

Agregó que es “*un trabajador bajo relación de dependencia con un grupo familiar que depende de [él] y tener que invertir un dinero que no [tiene] porque no [posee] capacidad de ahorro, y que de tener que pagarlo, lo que [le] quedaría sería acudir a la Caja de Ahorros de ser procedente (...) se demuestra el peligro de daño*”. (Interpolados de la Sala).

Por otra parte, resulta oportuno destacar que el tribunal remitente en fecha 14 de agosto de 2013 dictó sentencia interlocutoria número 140/2013 suspendiendo los efectos del acto administrativo impugnado.

II DE LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia definitiva número 021/2015 del 15 de diciembre de 2015 el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por el ciudadano Alexis Ramón Monjes García, asistido por el abogado Rafael Meléndez, antes identificados, en los términos que a continuación se indican:

“(...) **PUNTOS PREVIOS:**

1.- (...) el 14 de agosto de 2013 se dictó sentencia interlocutoria (...) suspendiendo los efectos del acto impugnado, remitiéndose a la Sala Político Administrativa el 16/07/2014 (...) y a la fecha de la presente decisión, no se ha recibido respuesta.

2.- (...) la Administración Tributaria, no consignó el expediente administrativo y son ellos los que tiene (sic) la obligación de consignarlo (...) Obligación que en la presente causa no se cumplió, generando para el recurrente una presunción a su favor.

3.- Para decidir la presente controversia, este tribunal analizará (...) criterios jurisprudenciales (...) teniendo algunos de ellos, carácter vinculante no sólo para el ejercicio objeto de reparo, año 2010 sino también para la (sic) momento de la interposición del recurso, (...). Así se decide.

Efectuado los anteriores puntos previos, para decidir este tribunal determina que los alegatos sobre los cuales debe pronunciarse, se analizaran (sic) en el siguiente orden: (...)

1. Respecto al alegato de incompetencia del funcionario que únicamente firmó la resolución culminatoria del sumario y que genera su caducidad (...) tenemos que la competencia es de orden público y vicia de nulidad absoluta el acto administrativo cuando sea manifiesta, pero es evidente que al solicitar el recurrente que se declare la nulidad relativa, ya está indicando que la incompetencia alegada no es de la que genera la nulidad absoluta del acto. En tal sentido, (...) no está obligado este Tribunal a efectuar un análisis respecto a quién debe tener la competencia para emitir la resolución que decida dicho recurso por cuanto se debe es dar respuesta a los alegatos sobre hechos ocurridos y no sobre situaciones hipotéticas. Así se declara.

Ahora bien, (...) no hay ninguna norma que condicione la competencia de dicho funcionario a la publicación en Gaceta Oficial de la referida designación, por lo que se probó el nombramiento y debe ser producto de una omisión involuntaria que no se haya

anexado el acta de juramentación del referido funcionario, pero esta juzgadora considera que dicha omisión no es de tal relevancia que genere la nulidad relativa solicitada, por lo que es improcedente la incompetencia alegada. Así se decide.

2.-Vicio de falso supuesto de hecho y derecho:

*Se constata en los actos emitidos que el recurrente es un empleado fijo desempeñando sus labores como trabajador del sector público en la empresa estatal CORPOELEC para el ejercicio 2010 y el reparo se basa en que el trabajador a los efectos de la declaración del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio 2010, no incluyó la totalidad de los ingresos obtenidos por concepto de remuneraciones pagadas o abonadas por su patrono y lo cual según el acto recurrido, consta en el comprobante de retenciones, señalando que '...es el único soporte legal para la demostración de los ingresos generados por sueldos y salarios, todo a fin de realizar sus declaraciones de impuesto sobre la renta...' correspondiente al ejercicio 2010 '...indicando en el mismo que todos los conceptos son salario, además de las retenciones practicadas...' (folio 51), siendo emitido por el patrono del trabajador, empresa estatal CORPOELEC, el cual totaliza la cantidad de Bs. 225.944,13 y que al compararlo con la declaración efectuada por el contribuyente, hay una diferencia de ingresos no declarados por Bs. 109.028,99 (folio 47), los que fueron incluidos en la Resolución Culminatoria del Sumario (folio 49) de conformidad con los artículos 16 y 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (...) de fecha 16/02/2007 en concordancia con el artículo 23 de su Reglamento. (...). Por lo tanto, **aquellas remuneraciones que están sujetas a retención y que deben incluirse entonces en el formulario AR-C son los que constituyen la base imponible a los fines de la determinación del Impuesto Sobre la Renta, de las personas bajo relación de dependencia.**' (folio 49). (Negrillas del tribunal).*

Asimismo se indica en el referido acto que '...De las normas parcialmente transcritas anteriormente, se ... precisa lo que constituye el enriquecimiento neto de las personas naturales que prestan servicios bajo relación de dependencia, para el cálculo del impuesto sobre la renta, indicando que debe tomarse como base la totalidad percibida por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares' (folio 48) (Negrillas de este tribunal).

La anterior afirmación se refiere a los artículos 16 y 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de fecha 16/02/2007 y artículo 23 de su Reglamento, lo que nos indica expresamente que para la Administración Tributaria recurrida, la normativa a que hace referencia estaba vigente para el ejercicio objeto de reparo, específicamente respecto al artículo 31, y además señala que siendo el comprobante de retenciones el único soporte legal, dicho formulario es de obligatorio uso por parte de las unidades administradoras de los órganos de la República y de sus Entes Descentralizados tal como lo establece el artículo 15 del Reglamento N° 04 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público...'. (folio 51).

Ahora bien, observa este tribunal que el recurrente alegó y se acogió a los criterios jurisprudenciales establecidos tanto por la Sala Constitucional como por la Sala Político Administrativa contenidos en diversas sentencias que comenta en su escrito recursivo, relacionadas con la interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta efectuada por la Sala Constitucional mediante las sentencias No. 301 de fecha 27/02/2007; la Nro. 390 de fecha 09/03/2007 y la No. 980 de fecha 17/06/2008, (...).

(...) aplicando dicha sentencia y sus aclaratorias al presente caso visto que no debe haber distinción entre los trabajadores del sector público con los del sector privado respecto a la existencia del salario integral y del salario normal y éste último, respecto al pago de tributos, tenemos que el reparo se efectuó sobre el salario integral y no sobre el salario

normal, tal como lo ordena el legislador en el párrafo 4to del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo vigente rationae (sic) temporis.

(...) Considera este tribunal que (...) ese criterio de la Sala Constitucional estaba vigente tanto para el ejercicio 2010, como para la fecha de emisión de la Resolución Culminatoria del Sumario recurrida y a la fecha de interposición del presente recurso contencioso tributario, siendo de aplicación vinculante para este Tribunal de conformidad con el artículo 335 de nuestra Carta Magna. Así se declara.

(...) Al aplicar las referidas normas al presente asunto y revisando el contenido del comprobante de retenciones, se desprende el monto total pagado y que no hubo retenciones y es falso que el patrono del trabajador (...) esté declarando que ese comprobante incluya todos los conceptos laborales regulares y permanentes cancelados al trabajador porque ese comprobante no se basa en el contenido del párrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo aplicable rationae (sic) temporis, sino en lo que ordena el Decreto de Retenciones emitido por la Administración Tributaria Nacional en materia de Impuesto sobre la Renta y esa afirmación de la parte recurrida genera la convicción de que se parte del concepto de salario integral, el cual incluye pagos que le realizan a cualquier trabajador sea del sector público o del sector privado, no sólo por la prestación de un servicio mensual, sino que se incluyen beneficios remunerativos que los patronos, entre ellos y sobre todo, el Estado Venezolano (...), por ello a los efectos de determinar la base de cálculo del Impuesto sobre la Renta debe hacerse sobre el salario normal cancelado por la prestación mensual del servicio y no sobre el salario integral que es el reflejado en el comprobante de retenciones.

(...) Ahora bien, (...) este Tribunal determina la existencia de un falso supuesto de hecho y derecho en cuanto al reparo por tributo omitido al haberse efectuado con base en el comprobante de retenciones basándose en que esa documental es el único soporte legal, determinando que todas las remuneraciones recibidas por el trabajador recurrente eran regulares y permanentes sin haberse investigado cuáles eran las partidas sujetas a retención mediante el procedimiento de fiscalización, cuál fue el salario normal que percibió el trabajador durante el ejercicio 2010, por lo cual se anula el reparo en cuanto al tributo omitido por Bs. 14.507,37 y consecuentemente debido al carácter accesorio que tienen la sanción (multa) y los intereses liquidados y considerando asimismo lo alegado por el recurrente respecto a la solicitud de nulidad de las multas impuestas y de los intereses liquidados, todo con relación al tributo omitido, se declara la nulidad de la multa impuesta por 214,75 unidades tributarias y de los intereses moratorios liquidados por Bs. 4.718,75 hasta el 02/10/2012, todo determinados de conformidad con los artículos III y 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente rationae (sic) temporis y cuya liquidación a los efectos del pago consta en la planilla Nro. 031001233002579 de fecha 03 de octubre de 2012, la cual visto lo decidido, se anula. Así se decide.

Independientemente de lo anterior y visto que el monto por salarios declarado por el trabajador es igual que el indicado por su patrono le canceló por concepto de salarios percibidos regularmente, se decide que no procede efectuar una nueva determinación del Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2010. Así también se decide.

3.-Vicios en el procedimiento que generaron una desviación de poder y violación del principio de legalidad:

(...) Al respecto, nada probó el actor respecto a la supuesta desviación en la finalidad del acto, por el contrario, ha quedado suficientemente demostrado a lo largo de la motiva de la presente decisión, que al emitir la providencia administrativa impugnada el Contralor General de la República actuó tempestivamente, dentro de sus competencias y aplicando la normativa vigente para la fecha de ocurrencia de los hechos generadores de

responsabilidad, y por tal motivo debe desecharse cualquier consideración sobre la existencia del vicio de desviación de poder. Así se declara.

(...) A los efectos de decidir sobre lo alegado por las partes, es necesario hacer las siguientes apreciaciones: La Administración Tributaria Nacional ordenó aplicarle al recurrente un procedimiento de fiscalización y consta que fue notificado de la providencia emitida, se le requirió la entrega de documentación mediante acta de requerimiento y la entregó. Luego se le notificó el Acta de Reparación y posteriormente se le notificó la Resolución Culminatoria del Sumario, siendo recurrida por el contribuyente oportunamente en vía contenciosa tributaria y todo lo anterior viene a colación a los fines de dilucidar si el procedimiento instaurado fue vulnerado. (...)

Ahora bien, analizando el contenido del acta de reparación (folios 57 al 62) se verifica que le efectuaron un requerimiento de información y documentación, que la entregó y la misma se concilio (sic) con la declaración efectuada resultando según el acta de reparación, que se evidenció del comprobante de retenciones que no declaró la totalidad de los ingresos obtenidos, arrojando una diferencia de ingresos que se incluyó y que genera el reparo efectuado.

Del referido análisis efectuado se determina que a los efectos de determinar el enriquecimiento neto del trabajador, sólo se consideró el comprobante de retenciones y éste lo que refleja para el caso de los trabajadores bajo relación de dependencia, es el total cancelado por concepto de salarios y si hubo o no la retención de impuesto, pero no permite inferir del total cancelado, cuáles pagos son regulares o permanentes percibidos por el trabajador mensualmente con ocasión de la prestación de sus servicios y cuáles son accidentales.

En tal sentido, este tribunal es del criterio que para determinar el monto de la base imponible en materia de Impuesto sobre la Renta respecto a los trabajadores que laboran bajo relación de dependencia, se debió analizar las nóminas y recibos de pago para determinar las partidas canceladas al trabajador por la prestación mensual de sus servicios y que constituyen la base imponible del referido impuesto para los trabajadores bajo relación de dependencia, (...).

(...) Con relación a si se encuentran establecidos los requisitos relativos a los literales 'c) y d)' del artículo 183 y numerales '3 y 4' del artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001 tanto en el acta de reparación como en la resolución culminatoria del sumario, este tribunal considera que en ambos actos se indicó el tributo a investigar, el período a investigar: ejercicio 2010 y el único elemento fiscalizado de la base imponible fue el monto total percibido y que está reflejado en el comprobante de retenciones, el cual estableció un monto global (salario integral) cancelado al trabajador, sin discriminar las partidas sujetas a retención que deben ser las relativas a los pagos de salarios regulares y permanentes percibidos con ocasión del servicio y en ese sentido considera esta juzgadora que los funcionarios actuantes efectuaron fue una verificación de la declaración comparándola con otras documentales como lo fue el comprobante de retenciones y las relativas a las cargas familiares, por lo que no ejecutó una investigación de fondo como lo es el procedimiento de fiscalización y aun cuando es cierto que actuaron dentro de la competencia otorgada a la Administración Tributaria Nacional, no aplicaron la '... normativa vigente para la fecha de ocurrencia de los hechos generadores de responsabilidad...', toda vez y tal como se indicó en el análisis del falso supuesto de hecho y derecho declarado precedente, la Administración Tributaria Nacional no aplicó el contenido del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio 2010 con base en el criterio interpretativo vinculante de la Sala Constitucional tantas veces citado y menos consideraron lo establecido en los párrafos segundo y cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo aplicable rationae (sic) temporis; normas y

criterio interpretativo que debía aplicarse con base en el artículo 89 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela por ser el trabajo un hecho social protegido por el Estado.

(...) Al haber efectuado esa interpretación la Sala Constitucional, -cuyo criterio vinculante no puede dejar de aplicarse-, lógicamente se basó en el análisis concordado de normas previstas en la Ley Orgánica del Trabajo y en la Ley de Impuesto sobre la Renta, lo cual no ocurrió en el caso bajo análisis en sede administrativa. Es más, al analizar los dos recibos de pagos (folios 132-133) enviados como anexos al informe presentado por la empresa estatal CORPOELEC al evacuar la referida prueba promovida, nos encontramos que se le incluye como asignaciones al trabajador, 'APORTE EMPRESA BANAVIH FAOV, APOSITE EMPRESA FONDO JUBILACIÓN' y éstas son obligaciones legales del patrono y no deberían aparecer registradas como asignación al trabajador y esta circunstancia nos indica que el procedimiento de fiscalización realizado no se llevó a cabo como una investigación de fondo porque ha debido el fiscal percatarse de esta circunstancia, lo cual no ocurrió por haber basado la fiscalización ordenada, en el comprobante de retenciones, el cual no prueba la regularidad y permanencia de los ingresos percibidos por el trabajador; es decir, no prueba el salario normal sino el salario integral y aun cuando pudiera considerarse que si se indicó en los actos emitidos, el elemento fiscalizado de la base imponible, éste no se correspondía con la base legal que debía aplicarse considerando el criterio vinculante de la Sala Constitucional, por lo cual -y tal como se indicó precedentemente- el procedimiento de fiscalización desde un punto meramente formal se cumplió pero desde un punto de vista material, el mismo no se realizó tal como lo ordena el legislador; generando a criterio de quien decide, la violación del principio de legalidad tributaria - que constituye otro de los alegatos del trabajador- al desconocer la verdadera base imponible del impuesto sobre la renta para los trabajadores bajo relación de dependencia como ocurre en el presente asunto y en tal sentido se considera que aun cuando está previsto el requisito establecido en el literal c) del artículo 183 y numeral 3 del artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001 en los actos recurridos, lo relativo (sic) tributo y el período fiscal a investigar; el elemento fiscalizado de la base imponible sólo lo refirió al monto total cancelado al trabajador sin discriminar lo regular y permanente o accidental del ingreso por cuanto el fiscal se conformó con considerar el monto total cancelado al trabajador y reflejado en el comprobante de retenciones del ejercicio 2011 y con respecto al requisito previsto en el literal d) del artículo 183 y numeral 4 del artículo 191 eiusdem, se considera que están previstos en los referidos actos aun cuando fueron mal apreciados por los funcionarios actuantes, lo que determina que el resultado del procedimiento efectuado, violó el principio de legalidad en cuanto a la base imponible del Impuesto sobre la Renta. Así se decide

(...) Ahora bien, con base en el análisis efectuado, este tribunal considera que se generó una violación del principio de legalidad por cuanto es la ley la que establece los elementos integradores del tributo, siendo uno de ellos, la base imponible, por lo que no le es permitido al operador tributario escoger la base imponible del Impuesto sobre la Renta que aplicará a los trabajadores bajo relación de dependencia y al haberlo hecho, se transgredió el principio de legalidad, por lo cual más que desviación de poder por cuanto no es un problema que se generó por el fin del acto sino por la cuantía del tributo producto del reparo ya que la cuota tributaria que se ordenó cancelar es superior a la realmente debida por el trabajador y todo fue producto de no cumplir con el fin del procedimiento de fiscalización que está relacionado con una investigación de fondo, conformándose los funcionarios actuantes con sólo realizar una escueta verificación documental, es por lo cual este tribunal declara improcedente la desviación de poder y con lugar la violación del principio de legalidad y en tal sentido, se reitera la nulidad del reparo efectuado que generó el tributo omitido por Bs. 14.507,37 y su respectiva multa e intereses liquidados por 214,75 unidades tributarias y Bs. 4.718,75 respectivamente. Así se declara.

4.- Nulidad de la multa e intereses: *Se constata que se pide la nulidad de la multa impuesta y de los intereses. En tal sentido, este Tribunal ya decidió previamente la nulidad del tributo omitido producto del reparo efectuado y por ser accesorios al mismo, se declaró la nulidad de la multa impuesta por 214,75 unidades tributarias e intereses moratorios liquidados por Bs. 4.718,75. Así se declara.*

5.-Violación del derecho a la igualdad: *Es de indicar que la representación fiscal en sus informes no presentó alegato alguno a los efectos de rebatir lo expuesto por el recurrente.*

El trabajador recurrente considera que siendo funcionario del sector público y contribuyente del Impuesto sobre la Renta por ser trabajador asalariado, está siendo sujeto a un trato desigual con relación a los trabajadores del sector privado en cuanto al salario que se debe considerar para determinar el referido impuesto, lo que se traduciría en un trato desigual a los iguales al hacer la distinción entre sus ingresos porque considerando lo expuesto por el ente tributario, él sólo percibe salario normal y los del sector privado por el contrario, percibirían salario normal e integral, a pesar de que ambos son trabajadores bajo relación de dependencia y sus ingresos dependen de lo que perciben de cada patrono y respecto a ello, el representante fiscal señala que ni en el Acta de Reparación ni en la Resolución Culminatoria del Sumario constan que se haya efectuado alguna distinción entre trabajador del sector público y trabajador del sector privado.

(...) Adicionalmente con base en el análisis efectuado, ya se ha dejado sentado que en el procedimiento de fiscalización realizado, no se determinaron las partidas sujetas a retención y ello se debe al criterio fiscal de considerar que todos los ingresos de un trabajador asalariado del sector público que se encuentren reflejados en el comprobante de retenciones, constituyen el enriquecimiento neto para determinar el Impuesto sobre la Renta y esto demuestra el trato discriminatorio alegado por cuanto a ese trabajador con base en el artículo 89 constitucional le era aplicable lo previsto en los párrafos segundo y cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo vigente rationae (sic) temporis, a los efectos de la determinación del referido impuesto, por lo cual es procedente el alegato de violación del derecho a la igualdad. Así se declara.

6.-Solicitud de eximentes y subsidiariamente, solicitud de atenuantes: *Esta juzgadora por el conocimiento judicial que tiene respecto a otras causas que ha decidido en las cuales se les hizo reparos tributarios para el ejercicio 2010 a trabajadores de la empresa estatal CORPOELEC en materia de Impuesto sobre la Renta y en las mismas se ha declarado la procedencia de la eximente por error de hecho y derecho prevista en el numeral 4° del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 2001 basándose en las confusiones generadas por la interpretación efectuada por la Sala Constitucional del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, inclusive a la propia Administración Tributaria Nacional tal como lo indicó la Sala Constitucional en la sentencia No. 980 del 17/06/2008, pero como en el presente caso no sólo se declaró la nulidad del reparo por tributo omitido y sus accesorios, la multa impuesta y los intereses liquidados, sino que visto que el trabajador declaró como sueldos y salarios percibidos durante el ejercicio 2010, el mismo monto que informa el patrono a este tribunal, le pago (sic) como sueldos y salarios percibidos durante el ejercicio 2010, que generó la decisión de no efectuar nueva determinación del Impuesto sobre la Renta para el referido ejercicio, por lo que es improcedente analizar la aplicación de eximentes y subsidiariamente de atenuantes cuando no hay sanción que aplicar por tributo omitido. Así se decide.*

7.- En cuanto al vicio de falso supuesto de derecho en cuanto al valor de la unidad tributaria aplicada: violación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario: (...).

Es de señalar que es cierto que la Sala Político Administrativa mantuvo el criterio que el tiempo que tardaba la Administración Tributaria en imponer una multa no debía ser imputable al recurrente, sin embargo dicho criterio fue modificado por cuanto indica que

la norma es muy clara en su redacción pero visto que se ha decidido la nulidad del reparo efectuado respecto al tributo omitido así como la de la multa y los intereses moratorios liquidados con base en el tributo omitido y adicionalmente se decidió no efectuar nueva determinación puesto que el trabajador en su declaración indicó por salarios recibidos, el mismo monto al informado a este tribunal por el patrono del trabajador, que le canceló durante el ejercicio 2010, por lo que resulta improcedente analizar el presente alegato. Así se decide.

*(...) En virtud de las razones precedentemente expuestas, este Tribunal (...) declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** el Recurso Contencioso Tributario ejercido por el ciudadano **ALEXIS RAMÓN MONJES GARCÍA** (...) contra de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° **SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 2377/026/124**, de fecha 02 de octubre de 2012, y de la planilla de liquidación y pago N° 031001233002579, del 03 de octubre de 2012, (...) emitidos por el Jefe de la División de Sumario Administrativo y Gerente Regional de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del (...) (SENIAT) respectivamente, en consecuencia: 1- Se declara la nulidad parcial de la Resolución Culminatoria del Sumario (...); 2.- Se declara la nulidad de la planilla de liquidación y pago (...) por concepto de impuesto, multas, recargos e intereses moratorios; 3.- Se declara la nulidad del reparo por concepto de tributo omitido por Bs. 14.507,37 así como los intereses liquidados hasta el 02/10/2012 por Bs. 4.718,75 y la multa impuesta en 214,75 unidades tributarias; 4.- Improcedentes los alegatos relativos a la incompetencia, aplicación de eximentes y subsidiariamente de atenuantes y respecto al vicio de falso supuesto de derecho con relación al valor de la unidad tributaria aplicada.*

Dada la naturaleza del fallo, no hay condenatoria en costas. (...)". (Resaltado de la Sala).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 9 de noviembre de 2016 el abogado José Gregorio Arreaza, antes identificado, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, consignó ante esta Sala el escrito de fundamentación de la apelación contra la sentencia definitiva número 021/2015 dictada por el tribunal remitente el 15 de diciembre de 2015 (folios 302 al 308 del expediente judicial). En su escrito señala lo siguiente:

Errónea interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, vigente en razón del tiempo, y falta de exhaustividad en el análisis de las disposiciones laborales, específicamente el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997, aplicable *ratione temporis*, que definen el salario y los conceptos que lo conforman.

Al respecto, manifiesta que el tribunal de instancia consideró que para los efectos tributarios se toma en cuenta el sueldo normal y no debe sumarse lo percibido en bonos y demás asignaciones, por estimar injusto que las bonificaciones de fin de año y el bono vacacional, que no son ganancias sino beneficios laborales, deban atenderse para determinar el enriquecimiento neto gravable.

Alega que la Administración Tributaria estima que las cantidades percibidas por el recurrente por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones en el ejercicio fiscal de 2010 fue por doscientos veinticinco mil novecientos cuarenta y cuatro bolívares con trece céntimos

(Bs. 225.944,13), las cuales constituyen ingresos gravables conforme a una interpretación concatenada de lo establecido en los artículos 1, 16 y 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, vigente para ese momento, y el artículo 23 de su Reglamento. Todo en virtud del contenido del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997, vigente *ratione temporis*.

Indica que según las sentencias dictadas por la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal, las demás remuneraciones como son las utilidades sí forman parte del salario normal y deben ser incluidas en los ingresos del o la contribuyente y las mismas no pierden el carácter de permanente o de regulares por el hecho de haber sido devengadas en forma anual.

Señala que el juzgado de la causa vulneró el principio de igualdad ante el tributo implícito en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, “(...) *pues hallaríamos casos en los cuales dos contribuyentes con ingresos distintos, uno beneficiado con mayores recursos derivados de bonos o proventos irregulares y el otro no, terminarían pagando la misma cantidad de impuesto, por efecto de la interpretación injusta efectuada del concepto de salario. También se produciría la violación flagrante de la capacidad contributiva, en tanto y en cuanto sería mayormente incidido aquel contribuyente que sólo obtiene ingresos ‘regulares’ en contraposición de aquél que puede devengar una mayor remuneración, disfrazada en bonos, dietas, pensiones y otras figuras excluidas en la interpretación de la norma en comentario*”.

Agrega que la Administración Tributaria al dictar los actos administrativos impugnados actuó ajustada a derecho, habida cuenta que en los mismos se estableció el incumplimiento por parte de la recurrente de algunos deberes a los cuales estaba obligado, por lo tanto, el órgano recaudador no incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho. Tampoco hubo desviación de poder ni se vulneró el principio de legalidad durante el procedimiento de fiscalización, toda vez que se toma como base para la determinación del impuesto sobre la renta, los ingresos del contribuyente correspondientes a sueldos, salarios y demás remuneraciones, devengados de manera regular y permanente, conforme a lo previsto en los artículos 16 y 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, 23 de su Reglamento, 8 y 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, vigentes *ratione temporis*.

Refiere que su representada no infringió el derecho a la igualdad del tributo, ni se le dio un trato discriminatorio al sujeto pasivo, habida cuenta que el procedimiento de fiscalización se efectuó en el marco de las competencias del órgano recaudador, cuya actuación tiene su fundamento legal y además se aplicaron criterios jurisprudenciales, por lo tanto, resulta improcedente la declaratoria de nulidad efectuada por el tribunal de instancia.

Con fundamento en lo expresado, alega que las objeciones formuladas por la fiscalización están ajustadas a derecho y en consecuencia, es válida y legal la incorporación al ingreso gravable del contribuyente por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares en la declaración definitiva de rentas del ejercicio comprendido desde el 1º de enero hasta el 31 de diciembre de 2010, por la cantidad de doscientos veinticinco mil novecientos cuarenta y cuatro bolívares con trece céntimos (Bs. 225.944,13), no reflejada en la declaración presentada por el recurrente, por consiguiente, resultan procedentes las sanciones de multas y los intereses moratorios efectuados por la Administración Tributaria.

Sobre la base de lo expuesto, el representante del Fisco Nacional solicita a la Sala declarar con lugar la apelación interpuesta, revocar la sentencia definitiva número 021/2015 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental el 15 de diciembre de 2015 y que en caso contrario, se exima al Fisco Nacional del pago de las costas procesales por haber tenido suficientes motivos racionales para litigar y en aplicación del criterio sentado por la Sala Constitucional en la decisión número 1.238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez*, acogida por la Sala Político-Administrativa en su fallo número 113 de fecha 3 de febrero de 2010, caso: *CITIBANK, C.A.*, y otras.

IV MOTIVACIONES PARA DECIDIR

En virtud de la declaratoria contenida en la sentencia judicial apelada y examinadas como han sido las objeciones formuladas en su contra por la representación fiscal, esta Sala observa que la controversia planteada en el caso concreto se circunscribe a decidir, si el tribunal de instancia al dictar la decisión definitiva número 021/2015 del 15 de diciembre de 2015, incurrió en los vicios de falso supuesto de derecho por errónea interpretación 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 número 00301 del 27 de febrero de 2007; en concatenación con la falta de exhaustividad de la norma establecida en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997 (hoy artículo 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, las Trabajadoras y los Trabajadores de 2012), aplicables *ratione temporis*, que definen el salario y los conceptos que lo conforman; en cuyo contexto se verificará si la Administración Tributaria incurrió en vicios en el procedimiento que generaron una desviación de poder y violación del principio de legalidad, así como la transgresión del derecho a la igualdad y de la capacidad contributiva.

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

Con relación al **vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de Ley**, la Sala considera oportuno indicar que éste constituye un error de juzgamiento que se origina en la construcción de la premisa mayor del silogismo judicial, específicamente cuando el juez o la jueza que conoce del caso, no obstante apreciar correctamente los hechos y reconocer la existencia y validez de la norma jurídica apropiada a la relación controvertida, distorsiona el alcance del precepto general, dando como resultado situaciones jurídicas no previstas en la concepción inicial del dispositivo. Asimismo, si la norma escogida por el decisor o la decisoría no es efectivamente aplicable al supuesto de hecho controvertido, el error *in iudicando* que se configura, daría lugar a una falsa aplicación de una norma jurídica vigente, o a cualquier otra modalidad de falso supuesto de derecho. (*Vid.*, sentencias números 01614, 00975 y 00807 de fechas 11 de noviembre de 2009, 7 de octubre de 2010 y 27 de julio de 2016, casos: *Sucesión de Jesús Ovidio Avendaño Benítez*, *Servicios Halliburton de Venezuela, S.A.* y *Esmeralda Di Cristofaro Pellegrino*, respectivamente).

Sostiene la representación fiscal que el tribunal de mérito incurrió en el referido vicio al considerar que para los efectos tributarios se toma en cuenta el sueldo normal y no debe sumarse lo percibido en bonos y demás asignaciones, por estimar injusto que las bonificaciones de fin de año y el bono vacacional, que no son ganancias sino beneficios laborales, deban atenderse para determinar el enriquecimiento neto gravable.

A fin de reforzar sus argumentaciones, la representación judicial del Fisco Nacional alega que la Administración Tributaria estima que las cantidades percibidas por el recurrente por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones en el ejercicio fiscal de 2010 fue por doscientos veinticinco mil novecientos cuarenta y cuatro bolívares con trece céntimos (Bs. 225.944,13), las cuales constituyen ingresos gravables conforme a una interpretación concatenada de lo establecido en los artículos 1, 16 y 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, vigente para ese momento, artículo 23 de su Reglamento. Todo en virtud del contenido del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997, vigente *ratione temporis*.

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 número 00301 del 27 de febrero de 2007; y percibidas de forma mensual, según la aclaratoria de esa decisión número 00980 de fecha 17 de junio de 2008; en consecuencia, afirma que los pagos realizados al contribuyente, no son regulares ni permanentes dado que su pago no fue mensual.

También aprecia que la argumentación de la representación de la República pretende trasladar al plano fiscal la conceptualización de las remuneraciones con incidencia salarial prevista en la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras 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 número 00301 del 27 de febrero de 2007- aplica para el ejercicio fiscal investigado, es decir, el coincidente con el año civil 2010, tal como lo aclaró la decisión número 00980 de fecha 17 de junio de 2008 de la Sala en referencia, caso: *Carlos César Moreno Bethermint*.

Sentado lo anterior, esta alzada estima conveniente en primer lugar, a objeto de verificar la existencia del vicio denunciado, establecer si los pagos efectuados al contribuyente Alexis Ramón Monjes García 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 número 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 número 38.635 de fecha 1º 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". (Subrayado de la transcripción). (Destacado de la Sala).

Así, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ratificó el citado criterio en su sentencia número 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 o de la trabajadora asalariada 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, los Trabajadores y las Trabajadoras de 2012, vale decir, exceptuando de éste todas aquellas remuneraciones percibidas por los trabajadores y las trabajadoras de carácter no regular ni permanente, tales como las utilidades, bonificaciones, horas extras y vacaciones, entre otras. (Vid., sentencias de esta Sala Político-Administrativa números 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*; 00585 del 13 de junio de 2016, caso: *Silvio Molina Contreras*; y, 00768 de fecha 26 de julio de 2016, caso: *Luis Alfredo Mazzei Guevara*.

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 o la contribuyente asalariado o asalariada, 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 y las 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 número 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 número 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 o de la trabajadora asalariada, 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 número 00301 del 27 de febrero de 2007, así como sus aclaratorias números 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 los pagos por conceptos de utilidades y bono vacacional, entre otros, 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 o trabajadora luego de la prestación de servicios bajo relación de dependencia por el lapso de un (1) año en forma ininterrumpida. (*Vid.*, fallo número 01713 del 11 de diciembre de 2014, caso: *Richard William McGowan* y 00585 del 13 de junio de 2016, caso: *Silvino Molina Contreras*).

Por tal razón, esta alzada concluye que la jueza de instancia apreció de manera correcta los hechos y aplicó acertadamente el derecho, al estimar que los pagos por concepto de bonos y demás remuneraciones distintas al salario normal, no debieron ser incluidos por la fiscalización en la base imponible del contribuyente para la determinación del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2010, por lo que declaró improcedente la diferencia de impuesto, la sanción de multa y los intereses moratorios; en virtud de lo cual corresponde **desestimar** la existencia de los vicios de **falso supuesto de derecho** y la **falta de exhaustividad** en el análisis de las disposiciones laborales que definen el salario y de los conceptos que lo conforman, en la sentencia apelada denunciados por la representación judicial del Fisco Nacional. **Así se declara.**

Por consiguiente, se **confirma** la sentencia del tribunal de mérito respecto a que el órgano exactor incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho en cuanto al reparo por tributo omitido por haberse efectuado con base en el comprobante de retenciones al considerar el órgano tributario que todas las remuneraciones recibidas por el trabajador recurrente eran regulares y permanentes sin determinar mediante el procedimiento de fiscalización, cuál fue el salario normal que percibió el trabajador durante el ejercicio 2010, por lo que anuló el reparo en cuanto al tributo omitido por catorce mil quinientos siete bolívares con treinta y siete céntimos (Bs. 14.507,37) y consecuentemente debido al carácter accesorio que tienen la sanción y los intereses determinados y considerando asimismo lo alegado por el recurrente respecto a la solicitud de nulidad de la multa y de los intereses liquidados, se declaró la nulidad de la sanción por doscientas catorce coma setenta y cinco unidades tributarias (214,75 U.T.) y de los intereses moratorios liquidados por cuatro mil setecientos dieciocho bolívares con setenta y cinco céntimos (Bs. 4.718,75). **Así se decide.**

Respecto al supuesto quebrantamiento de los principios constitucionales de **igualdad ante la ley** y de **capacidad tributaria** de la recurrente que rigen la materia impositiva; la Sala advierte lo siguiente:

La representación judicial del Fisco Nacional señala que la sentenciadora de la causa incurrió en violación del derecho a la igualdad ante el tributo, implícito en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, pues se encontraría casos en los cuales dos (2) contribuyentes con ingresos distintos, uno beneficiado o beneficiada con mayores recursos derivados de bonos o proventos irregulares y el otro o la otra no, terminarían pagando la misma cantidad de impuesto.

En este sentido, esta alzada advierte de la línea argumentativa del abogado de la República que aún cuando la violación de los principios constitucionales de igualdad ante la ley y la capacidad contributiva no fueron controvertidos en el recurso contencioso tributario, y por ende tampoco fueron resueltos por el tribunal de mérito, esta Máxima Instancia conocerá de dichos alegatos formulados por la representación judicial del Fisco Nacional en los fundamentos de su apelación, tomando en cuenta que se encuentran relacionados con la base de cálculo del impuesto sobre la renta que sí fue decidido por el fallo impugnado.

Es por ello que debe la Sala observar, en primer lugar, que el artículo 1 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos establece que *“Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros”*, mientras que el Texto Constitucional venezolano, dispone en su artículo 21 que *“todas las personas son iguales ante la ley”*.

Esto es lo que la Sala ha dejado sentado como *igualdad formal*, entendida fundamentalmente como inmunidad frente a tratamientos discriminatorios del legislador o la legisladora, quien por disposición constitucional se ve privado o privada de competencia normativa para discriminar; a diferencia de la *igualdad material* que consiste en la pretensión de obtener una cierta cantidad de prestaciones en alimento, sanidad, condiciones de vida, educación, información, capacitación, entre otros, para el desenvolvimiento de la propia autonomía en similares condiciones. Todo ello se traduce en el axioma “trato igual a los iguales” (donde la igualdad de trato viene por equiparación), y “desigualdad de trato a los desiguales”, donde la igualdad viene dada como diferenciación (Vid., fallo de la Sala Político-Administrativa número 0062 del 2 de febrero de 2012, caso: *Rafael Enrique González Larreal Vs. Contralor General de la República*).

En relación a este principio, la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal, en la sentencia número 266 del 17 de febrero de 2006, caso: *José Joel Gómez Cordero*, dejó sentado:

“... Ahora bien, el referido artículo establece que todas las personas son iguales ante la ley, lo que explica que no se permitan discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.

Esta Sala ha sostenido con anterioridad que el principio de igualdad implica un trato igual para quienes se encuentren en situación de igualdad -igualdad como equiparación-, y un trato desigual para quienes se encuentren en situación de desigualdad -igualdad como diferenciación- (vid. sentencia n° 898/2002, del 13 de mayo). En este último supuesto, para lograr justificar el divergente tratamiento que se pretenda aplicar, el establecimiento de las diferencias debe ser llevado a cabo con base en motivos objetivos, razonables y congruentes.

De lo anterior se desprende que no resulta correcto conferirle un tratamiento desigual a supuestos fácticos que ostenten un contenido semejante y que posean un marco jurídico equiparable, pero debe aclararse que igualdad no constituye sinónimo de identidad, por lo que también sería violatorio del principio de igualdad darle un tratamiento igualitario a supuestos que sean distintos (vid. GUI MORI, Tomás. JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ÍNTEGRA 1981-2001. Tomo I. Editorial Bosch. Barcelona, 2002, p. 332). Lo que podría resumirse en dos conclusiones: ‘No asimilar a los distintos, y no establecer diferencias entre los iguales’.

De igual forma, esta Sala ha reconocido en varios fallos, que el respeto al principio o derecho subjetivo a la igualdad y a la no discriminación es una obligación de los entes incardinados en todas las ramas que conforman el Poder Público, de tratar de igual forma a quienes se encuentren en análogas o similares situaciones de hecho y que todos los ciudadanos gocen del derecho a ser tratados por la ley de forma igualitaria. (Vid. sentencias 536/2000, del 8 de junio; 1.197/2000, del 17 de octubre; y 1.648/2005, del 13 de julio).

Tomando en consideración esta última afirmación, debe señalarse que dos de las modalidades más básicas de este principio son, en primer lugar, el principio de igualdad ante la ley strictu sensu, también denominado principio de igualdad en la ley o igualdad normativa, el cual constituye una interdicción a todas aquellas discriminaciones que tengan su origen directo en las normas jurídicas, de lo cual se colige que dicho postulado se encuentra dirigido a los autores de las normas, es decir, al órgano legislativo; y en segundo término, el principio de igualdad en la aplicación de la ley o igualdad judicial, el cual constituye la piedra de tranca a toda discriminación que se pretenda materializar en

la aplicación de las normas jurídicas por parte de los tribunales de la República, siendo que este segundo principio se encuentra destinado a los órganos encargados de la aplicación de la Ley (vid. GUI MORI. Ob. Cit., p. 331).

A mayor abundamiento, y con especial referencia al principio de igualdad normativa, resulta necesario señalar que el mismo constituye un mecanismo de defensa en manos del ciudadano frente a las posibles discriminaciones que pudiera sufrir por obra del Poder Legislativo, e implica la prohibición de que en los principales actos de esta rama del poder público -a saber, en las leyes- se establezcan discriminaciones. Siendo así, el órgano legislativo se encuentra en la obligación de respetar el principio de igualdad, toda vez que su incumplimiento es susceptible de conllevar a la movilización del aparato de la justicia constitucional, a los fines de que sea emitido un pronunciamiento que apunte a catalogar como inconstitucional la ley correspondiente (...)”.

De allí que, para que se verifique la violación del derecho a la igualdad por un acto administrativo emanado de la Administración, se impone determinar que el órgano recaudador autor del acto haya decidido de manera distinta u opuesta, sin aparente justificación, situaciones análogas y que se ubiquen en un marco jurídico equiparable, correspondiendo a la parte que considere que en su esfera subjetiva este derecho le ha sido violado, demostrar la infundada divergencia, toda vez que sólo puede advertirse un trato discriminatorio en aquellos casos en los cuales se compruebe que ante circunstancias similares y en igualdad de condiciones -igualdad material- se manifestó un tratamiento desigual; debiendo precisarse que, una diferenciación de trato basada en criterios razonables y objetivos, no constituye discriminación, pero la misma debe ser lícita, objetiva y proporcional.

Siguiendo esta línea argumentativa, debe esta Sala declarar la **improcedencia** del alegato relativo a la **vulneración del derecho a la igualdad**, habida cuenta que mal puede reputarse como violatoria del mismo, la determinación de la obligación tributaria, vale decir, hecho imponible, base gravable y alícuota impositiva que es regulada por el ordenamiento jurídico, más aún cuando el establecimiento de la misma le corresponde tanto al sujeto pasivo como al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) previa la realización ya sea a través de la determinación voluntaria (autodeterminación y liquidación) o bien de la determinación de oficio, mediante el procedimiento de verificación (en materia de ajustes por error material o de cálculo) previsto en los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario de 2001 (ahora artículos 182 al 186 del Texto Orgánico de 2014) o el procedimiento de fiscalización y determinación preceptuado en las disposiciones contenidas en el artículo 177 hasta el 193 del referido Código (actualmente las normas del 187 al 203 del cuerpo dispositivo de 2014) legalmente establecido para ello. **Así se declara.**

De modo que, esta alzada reitera que en el caso de autos **la base imponible del impuesto sobre la renta para el trabajador o la trabajadora bajo relación de dependencia, no está supeditada al concepto de salario integral, que incluye pagos realizados a cualquier trabajador o trabajadora sea del sector público o del sector privado, no sólo por la prestación de un servicio, sino que se incluyen beneficios remunerativos que los patronos o las patronas, entre ellos y sobre todo, el Estado Venezolano en aplicación del estado social y de derecho existente en el País a partir de la vigencia de la actual Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, paga a sus trabajadores o trabajadoras, toda vez que le ha dado preeminencia a los derechos sociales, entre ellos, el trabajo y para que los trabajadores o trabajadoras tengan una existencia digna (Vid., decisión de la Sala Constitucional número 980 del 17 de junio**

de 2008, caso: *Carlos César Moreno Behermint*). Sin embargo, **a los efectos de determinar la base de cálculo del impuesto sobre la renta debe hacerse sobre el salario normal pagado por la prestación de un servicio y no sobre el salario integral. Así se establece.**

Por otra parte, la representación judicial de la República sostiene que se trasgredió el principio de la capacidad contributiva, debido a que serían mayormente incididos aquellos sujetos pasivos que sólo obtienen ingresos “*regulares*” en contraposición de aquél o aquélla que puede devengar una mayor remuneración “*disfrazada en bonos, dietas, pensiones y otras figuras excluidas en la interpretación de la normativa en comentario.*”.

Al respecto, esta Máxima Instancia estima que una vez efectuada por el legislador o la legisladora la escogencia del hecho imponible con todos los elementos necesarios para llegar a la determinación de la obligación tributaria, no corresponde al o la intérprete escudriñar o deducir más allá de la norma legal a fin de determinar si en un caso concreto, se analizó o no la capacidad contributiva del o la contribuyente.

Así las cosas, pretender que el juez o la jueza pueda hacer tal análisis, equivale a afirmar que la consagración legal del hecho imponible, tiene poca trascendencia frente a la facultad del o la intérprete para determinar el nacimiento de la obligación tributaria sobre el supuesto de que, a pesar de ocurrir el hecho imponible, no se exige la obligación por no tener el o la recurrente capacidad económica.

Con fundamento en lo antes expuesto, considera esta Sala que las normas previstas en los artículos 1, 16 y 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, 23 de su Reglamento, así como el 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997, **no violan el principio de capacidad contributiva** al determinar que **la base de cálculo del impuesto sobre la renta debe hacerse sobre el salario normal pagado por la prestación de un servicio y no sobre el salario integral. Así se declara.**

En cuanto al alegato de la representación fiscal relativa a que la Administración Tributaria no incurrió en **desviación de poder** y tampoco trasgredió el **principio de legalidad** al aplicar el procedimiento de fiscalización que dio origen al acto administrativo impugnado; esta alzada advierte lo siguiente:

El juzgado de la causa declaró que “*se transgredió el principio de legalidad, más que desviación de poder*”; vale decir, “*no es un problema que se generó por el fin del acto impugnado sino por la cuantía del tributo producto del reparo ya que la cuota tributaria que se ordenó cancelar es superior a la realmente debida por el trabajador y todo fue producto de no cumplir con el fin del procedimiento de fiscalización que está relacionado con una investigación de fondo, conformándose los funcionarios actuantes con sólo realizar una escueta verificación documental.*”.

Razón por la cual, la jueza de instancia declaró “*improcedente la desviación de poder y con lugar la violación del principio de legalidad*”.

Bajo esa decisión, esta Sala Político-Administrativa en sentencia número 01722 del 20 de julio de 2000, *José Macario Sánchez Sánchez*, posteriormente ratificada en fallos números 01193 de fecha 5 de octubre de 2011, caso: *Jhony Alberto Rebolledo Sandoval* y 01060 del 29 de septiembre de 2015, caso: *Juan Antonio Balza Briceño*, ha sostenido reiteradamente sobre el vicio de desviación de poder que:

“(...) Es una ilegalidad teleológica, es decir, que se presenta cuando el funcionario, actuando dentro de su competencia dicta un acto para un fin distinto al previsto por el legislador, de manera que es un vicio que debe ser alegado y probado por la parte, sin que pueda su inactividad ser subsanada por el juzgador.

Por lo tanto, se entiende que la Administración incurre en el vicio de Desviación de poder, cuando actúa dentro de su competencia, pero dicta un acto que no está conforme con el fin establecido por la ley, correspondiendo al accionante probar que el acto recurrido, como ya ha sido señalado, persigue una finalidad diferente a la prevista en la ley (...).”

De acuerdo a lo establecido en el fallo parcialmente transcrito, no basta la alegación del referido vicio sino que debe probarse su existencia y para tal determinación se requerirá de *“una investigación profunda basada en hechos concretos, reveladores de las verdaderas intenciones que dieron lugar al acto administrativo dictado por el funcionario competente”* (Vid., entre otras, sentencia de esta Sala número 01001 del 20 de octubre de 2010, caso: *CNB 102.1 Zuliana Radioemisora, C.A.* y 01060 del 29 de septiembre de 2015, caso: *Juan Antonio Balza Briceño*).

En este sentido, de la revisión exhaustiva de los autos la Sala aprecia la inexistencia de pruebas que permitan verificar que el acto administrativo impugnado no fue dictado con un propósito distinto al derivado de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, vigente *ratione temporis*. Por el contrario, el órgano exactor procedió a la determinación de la obligación tributaria y a la imposición de la sanción de multa así como al cálculo de los intereses moratorios, de acuerdo a las normas del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

Razón por la cual, no habiendo sido probado por el recurrente que la resolución impugnada haya sido dictada con un fin diferente al legalmente previsto, esta alzada -tal como lo indicó la sentenciadora de mérito- **desestima el alegato de desviación de poder**. Por consiguiente, se **confirma** el fallo apelado sobre dicho particular. **Así se decide**.

En cuanto a la denuncia del **vicio de principio de legalidad** al aplicar el procedimiento de fiscalización que dio origen al acto administrativo impugnado; la Sala advierte que la Administración Tributaria al emitir dicho acto no tomó en consideración la interpretación correctiva que había sostenido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia número 301 del 27 de febrero de 2007, caso: *Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio*, al interpretar el sentido y alcance de la norma contenida en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006 y que fue aclarado mediante la decisión número 390 del 9 de marzo de 2007.

Del cual reitera esta alzada, que la base imponible para determinar la cuantía del gravamen exigible al o la contribuyente, estaba integrada únicamente por aquellas remuneraciones que se pagan en forma *“regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia”*, y que **deben ser excluidos aquellos correspondientes a conceptos tales como utilidades y bono vacacional**, aunque estos se clasifican como una remuneración marginal al salario normal, de tipo accidental; pues, el primero, está condicionado a la rentabilidad o utilidad de la empresa en un momento dado; y, el segundo, está destinado al disfrute del descanso del trabajador asalariado o de la trabajadora asalariada.

Por consiguiente, se encuentra **ajustado a derecho** el pronunciamiento de la juzgadora relativo a que la actuación fiscal al momento de determinar “*la cuota tributaria*” transgredió el principio de legalidad; razón por la cual, se **confirma** el fallo apelado. **Así se declara.**

Sobre la base de las consideraciones realizadas, desestimadas como han quedado las denuncias invocadas por la representación judicial del Fisco Nacional en la decisión de instancia, este Máximo Tribunal declara **sin lugar** el recurso de apelación ejercido por la representación fiscal, por lo que se **confirma** la sentencia definitiva número 342-2012 dictada por el tribunal remitente el 15 de diciembre de 2015. **Así se establece.**

Vista las declaratorias que anteceden esta alzada determina que los pronunciamientos del juzgado de mérito relativos a la improcedencia: *i)* de la incompetencia del funcionario que firmó el acto administrativo impugnado;

ii) de las circunstancias eximentes y atenuantes de responsabilidad penal tributaria; y, *iii)* del vicio de falso supuesto de derecho en cuanto al valor de la unidad tributaria aplicada, según el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, quedan **firmes**. **Así se decide.**

Vinculado a lo anterior, esta Sala declara **con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por el ciudadano Alexis Ramón Monjes García, asistido de abogado; en consecuencia, se **anulan** los actos administrativos impugnados. **Así se decide.**

Finalmente, **no procede** la condenatoria en costas al Fisco Nacional, de conformidad con lo previsto en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. **Así se declara.**

V DECISIÓN

Sobre la base de los razonamientos antes señalados, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- FIRMES por no haber sido objeto de impugnación ante esta alzada y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos del juzgado de mérito relativos a: *i)* la improcedencia de la incompetencia del funcionario que firmó el acto administrativo impugnado; *ii)* la improcedencia de las circunstancias eximentes y atenuantes de responsabilidad penal tributaria; y, *iii)* la improcedencia del vicio de falso supuesto de derecho en cuanto al valor de la unidad tributaria aplicada, según el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

2.- SIN LUGAR el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva número 021/2015 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental en fecha 15 de diciembre de 2015, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por el contribuyente **ALEXIS RAMÓN MONJES GARCÍA**, asistido de abogado, en virtud de lo cual se **CONFIRMA** dicho fallo, en los términos expuestos en esta decisión judicial.

3.- CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado por el prenombrado ciudadano contra la *Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo* identificada con las siglas y números *SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 2377/026/124* del 2 de octubre de 2012, emitida por la **DIVISIÓN DE SUMARIO ADMINISTRATIVO DE LA GERENCIA REGIONAL DE TRIBUTOS INTERNOS DE LA REGIÓN CENTRO OCCIDENTAL DEL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, en la cual se confirmaron las objeciones fiscales formuladas en el *Acta de Reparación* distinguida con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/2377/299* de fecha 23 de noviembre de 2011, actos administrativos que se **ANULAN**.

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES al Fisco Nacional, conforme a lo señalado en esta decisión judicial.

Publíquese, regístrese y notifíquese. 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 veinticinco (25) días del mes de enero del año dos mil diecisiete (2017). Años 206° de la Independencia y 157° de la Federación.

La Presidenta
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH
VILLARROEL**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado - Ponente
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La
Vicepresidenta
**EULALIA
COROMOTO
GUERRERO
RIVERO**

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Secretaria,
YRMA ROSENDO MONASTERIO

En fecha veintiséis (26) de enero del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la

**anterior sentencia bajo el N° 00019, la cual
no está firmada por la Magistrada Bárbara
Gabriela César Siero, por motivos
justificados.**

La Secretaria,
YRMA ROSENDO MONASTERIO