



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**MAGISTRADO PONENTE: MARCO ANTONIO MEDINA SALAS**

**Exp. Núm. 2015-0878**

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, mediante oficio número 674-15 de fecha 27 de julio de 2015, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente número 3016, de su nomenclatura, contenido del recurso de apelación ejercido el 11 de junio del mismo año por la abogada Morella Coromoto Rivas Suarez, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 48.760, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según consta en documento poder autenticado ante la Notaría Pública Vigésima Quinta del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, en fecha 8 de agosto de 2014, bajo el número 7, tomo 86 de los libros llevados por esa oficina notarial (folios 73 al 76 del expediente), contra la **sentencia definitiva número 112-2015 dictada por el Tribunal remitente en fecha 13 de mayo de 2015**, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el ciudadano **YVÁN DE JESÚS VIVAS VALERO**, con cédula de identidad número V-9.384.088, asistido por el abogado Reny Rafael Rincones Peck, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 170.264.

El caso que ahora se examina versa sobre un recurso contencioso tributario incoado por el contribuyente ya identificado, contra la “*Resolución Sumario Administrativo*” distinguida con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/RLA/ASA/2014/Exp.Nº10-10*, de fecha 19 de mayo de 2014, notificada el 28 del mismo mes y año, emitida por el Sector de Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que culminó el sumario administrativo abierto en relación con el *Acta Fiscal* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/AF/2013/ISLR/00306/051*, del 22 de julio de 2013, notificada el 02 de agosto de ese mismo año, en materia de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal 01-01-2012 al 31-12-2012, y determinó un reparo por diferencia de impuesto a pagar; impuso la sanción de multa por contravención, de conformidad con lo previsto en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, y liquidó intereses moratorios sobre la base del artículo 66 *eiusdem*, por los montos que se indican a continuación:

Ejercicio fiscal	Impuesto Bs.	Multa Bs.	Intereses moratorios Bs.

01-01-2012 al 31-12-2012	72.408,46	96.685,60	17.117,08
--------------------------	-----------	-----------	-----------

Decidida la causa parcialmente con lugar en primera instancia, el tribunal de mérito por auto del 27 de julio de 2015 oyó en ambos efectos la apelación ejercida por la representación fiscal y remitió el expediente a esta alzada.

En fecha 17 de septiembre de 2015, se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, la Magistrada Evelyn Marrero Ortíz fue designada Ponente. Asimismo, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y se fijó un lapso de seis (6) 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 el 14 de octubre de ese mismo año, el abogado Javier Alejandro Prieto Arias, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 33.487, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, tal y como se desprende del instrumento poder otorgado ante la Notaría Pública Vigésima Quinta del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, en fecha 15 de septiembre de 2015, bajo el número 34, tomo 154 de los libros llevados por esa oficina notarial (folios 130 al 132 del expediente). No hubo contestación a la apelación.

La causa entró en estado de sentencia en fecha 4 de noviembre de 2015, de acuerdo con lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

En fecha 4 de octubre de 2016, el abogado Javier Alejandro Prieto Arias, ya identificado, actuando como representante judicial del Fisco Nacional, presentó diligencia solicitando a esta Máxima Instancia se sirva dictar sentencia en la presente causa.

Por auto del 5 de octubre de 2016, se reasignó como Ponente al Magistrado Marco Antonio Medina Salas, quien con tal carácter suscribe el presente fallo.

En fecha 24 de febrero de 2017, se eligió la nueva Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

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

## **I ANTECEDENTES**

En fecha 17 de junio de 2013, el funcionario Juan Carlos Gutiérrez Reyes y la funcionaria María Alexandra Casanova Tovar, con cédula de identidad números V-12.555.230 y V-16.793.827, respectivamente, actuando con el cargo de profesional aduanero y tributario y profesional administrativa, en ese mismo orden, adscrito y adscrita al Área de Fiscalización del Sector Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y

Tributaria (SENIAT), notificaron al ciudadano Yván de Jesús Vivas Valero, antes identificado, de la *Providencia Administrativa* distinguida con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/AF/2013/ISLR/00306* del 10 del mismo mes y año, mediante la cual se inició el procedimiento de fiscalización en materia de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2012.

El 2 de agosto de 2013, se notificó al contribuyente el *Acta de Reparación* signada con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/AF/2013/ISLR/ 00306/051*, levantada el 22 de julio del mismo año, en materia de impuesto sobre la renta para el ejercicio impositivo comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2012, mediante la cual el Área de Fiscalización del Sector Tributos Internos Barinas de la prenombrada Gerencia Regional:

1. Constató una diferencia por el monto de un mil ochocientos bolívares (Bs. 1.800,00), correspondiente al ítem de “*carga familiar*”, debido a que el contribuyente no presentó soportes que justificaran dos (2) de las ocho (8) cargas familiares por él indicadas;

2. Excluyó la cantidad de doscientos ochenta y tres mil novecientos seis bolívares con diez céntimos (Bs. 283.906,10), como “*desgravamen*” para el ejercicio fiscal investigado, por cuanto el sujeto pasivo no consignó los soportes que demostraran que las erogaciones por ese concepto fueron efectivamente realizadas. En consecuencia, aplicó el desgravamen único establecido en el artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, aplicable *ratione temporis*, equivalente a sesenta y nueve mil seiscientos sesenta bolívares (Bs. 69.660,00); por lo que surgió una diferencia con respecto al monto declarado de doscientos catorce mil doscientos cuarenta y seis bolívares con diez céntimos (Bs. 214.246,10); y

3. Calculó el tributo correspondiente al impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal 2012, en cincuenta y dos mil doscientos siete bolívares con seis céntimos (Bs. 52.207,06), en virtud del ajuste realizado al ítem “*carga familiar*” y al ítem “*desgravámenes*”.

Posteriormente, en fecha 6 de septiembre de 2013, el ciudadano Yván de Jesús Vivas Valero presentó escrito de descargos ante el Área de Tramitaciones del Sector Tributos Internos Barinas de la referida Gerencia Regional.

El 28 de mayo de 2014, se notificó al contribuyente la “*Resolución Sumario Administrativo*” identificada con letras y números *SNAT/INTI/ GRTI/RLA/ASA/2014/Exp. N° 10-10*, de fecha 19 de mayo de 2014, a través de la cual el Sector de Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del referido Servicio Autónomo:

1. Confirmó el rechazo efectuado por la actuación fiscal por la cantidad de un mil ochocientos bolívares (Bs. 1.800,00), para el ejercicio fiscal 01-01-2012 al 31-12-2012, por concepto de dos (2) cargas familiares no comprobadas;

2. Rechazó la aplicación del desgravamen único por el monto de sesenta y nueve mil seiscientos sesenta bolívares (Bs. 69.660,00);

3. Rechazó la solicitud formulada por el contribuyente, en su escrito de descargos, relativa a la exclusión de los conceptos de “*bono vacacional*”, “*utilidades*” y “*pago de intereses por fideicomisos*”, de los enriquecimientos gravables en el ejercicio fiscal investigado; y

4. Determinó a cargo del ciudadano Yván de Jesús Vivas Valero, una diferencia de impuesto a pagar, por tributo omitido; sanción de multa por contravención, de acuerdo con lo previsto en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón de su vigencia temporal; e intereses moratorios, con base en lo dispuesto en el artículo 66 *eiusdem*, por los montos que se indican a continuación:

<b>Ejercicio fiscal</b>	<b>Impuesto Bs.</b>	<b>Multa Bs.</b>	<b>Intereses moratorios Bs.</b>
01-01-2012 al 31-12-2012	72.408,46	96.685,60	17.117,08

Por disconformidad con el contenido de la mencionada “*Resolución Sumario Administrativo*”, el accionante Yván de Jesús Vivas Valero, asistido de abogado, interpuso en fecha 1° de julio de 2014, recurso contencioso tributario ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, con fundamento en las razones de hecho y de derecho que a continuación se expresan:

Alegó que la *Resolución* impugnada está viciada de nulidad absoluta, conforme a lo previsto en los numerales 1 y 3 del artículo 240 del Código Orgánico Tributario de 2001, por cuanto es contraria y violatoria del contenido vinculante de la sentencia número 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 27 de febrero de 2007, al incluir todas las remuneraciones reflejadas en el comprobante de retención de impuesto sobre la renta, planilla AR-C.

Solicitó se excluyan del enriquecimiento correspondiente al ejercicio fiscal 2012, los conceptos que por error incluyó en su declaración de impuesto sobre la renta, pues no forman parte del salario normal o regular, como lo son las remuneraciones por pago de “*bono vacacional*” por un monto total de ciento veintitrés mil ciento diecinueve bolívares con noventa y nueve céntimos (Bs. 123.119,99); “*adelanto de utilidades*” por ochenta y nueve mil seiscientos tres bolívares con sesenta y seis céntimos (Bs. 89.603,66); “*intereses del fideicomiso de las prestaciones sociales*” pagadas en el mes de septiembre de ese año por cincuenta y nueve mil seiscientos noventa y nueve bolívares con sesenta y nueve céntimos (Bs. 59.699,69); así como las “*horas extras diurnas y nocturnas*”.

Denunció que el rechazo de la aplicación del desgravamen único por parte del órgano recaudador, vulnera el principio de legalidad tributaria, pues desconoce abiertamente el concepto de enriquecimiento neto gravable previsto en el artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007; y señaló además que al momento de presentar su escrito de descargos, manifestó en forma expresa acogerse al referido desgravamen previsto en el artículo 60 *eiusdem*.

## II DE LA SENTENCIA DE INSTANCIA

En fecha 13 de mayo de 2015, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el contribuyente Yván de

Jesús Vivas Valero.

La juzgadora *a quo* declaró la nulidad absoluta de la “*Resolución Sumario Administrativo*” impugnada, por resultar contraria a la interpretación que realizó la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en el fallo número 301 del 27 de febrero de 2007, en relación a las remuneraciones que deben considerarse como base imponible para el cálculo del impuesto sobre la renta.

El tribunal de mérito destacó que se evidencia de los recibos de pago emitidos por CORPOELEC, que el accionante devengó un sueldo mensual de enero a abril, de seis mil ciento noventa y cinco bolívares con cincuenta y ocho céntimos (Bs. 6.195,58), y durante los meses de mayo a diciembre, de siete mil trescientos veinte bolívares con sesenta y siete céntimos (Bs. 7.320,67).

En consecuencia, la sentenciadora de instancia declaró procedente que el contribuyente de autos presente una declaración sustitutiva de rentas, utilizando como base de cálculo, únicamente los salarios devengados en el año 2012, los cuales suman un total de ciento sesenta y dos mil ciento noventa y cinco bolívares (Bs. 162.195,00), y el desgravamen único de sesenta y nueve mil seiscientos sesenta bolívares (Bs. 69.660,00), así como la cantidad de diez mil novecientos setenta bolívares con setenta y un céntimos (Bs. 10.970,71) por las retenciones practicadas en el mencionado ejercicio fiscal.

Por último, la juzgadora de la causa observó que la declaración sustitutiva que presente el recurrente, en atención a lo ordenado en el fallo de instancia, se realizará extemporáneamente, de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Código Orgánico Tributario de 2001, por lo que ordenó a la Administración Tributaria emitir planilla de liquidación a cargo del contribuyente, de acuerdo con lo previsto en los artículos 103 numerales 3 y 4 y 81 *eiusdem*, por la cantidad de cinco (5) unidades tributarias y dos coma cinco (2,5) unidades tributarias, respectivamente.

### III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 14 de octubre de 2015, el abogado Javier Alejandro Prieto Arias, antes identificado, actuando como representante en juicio del Fisco Nacional, presentó escrito de fundamentación de la apelación, en el que expresó su desacuerdo con el fallo apelado, sobre la base de los argumentos siguientes:

Señaló que la decisión de instancia adolece del vicio de falso supuesto de hecho y consecuentemente de falso supuesto de derecho por errónea interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997, al excluir de los enriquecimientos gravables del ejercicio de 2012, los conceptos por bono vacacional, utilidades y pago de intereses por fideicomiso, debido a que en su criterio, no se puede excluir o anular lo informado y reflejado por el propio accionante en su declaración de impuesto, en detrimento de lo establecido en el artículo 130 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, en el sentido de que ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origine el nacimiento de una obligación tributaria, los y las contribuyentes o responsables deberán determinar o cumplir por si mismos o por si mismas con su obligación, o proporcionar la información necesaria para que la determinación la efectúe la administración tributaria.

Manifestó que el bono vacacional, las utilidades y el pago de intereses por fideicomisos, recibidos por el trabajador o la trabajadora, tienen incidencia impositiva, pues existe un vínculo laboral que a la presente fecha no ha sido desconocido por el recurrente de autos.

Destacó que el accionante en su declaración de impuesto sobre la renta declaró la cantidad de siete mil doscientos bolívares (Bs. 7.200,00) por concepto de rebajas por ocho (8) cargas familiares, pero no presentó documentación alguna que justificara dos (2) de ellas, por lo cual la fiscalización procedió a desincorporar éstas últimas rebajas de impuesto no soportadas, rechazándose la cantidad de un mil ochocientos bolívares (Bs. 1.800,00).

De igual modo, alegó que el reparo surge por cuanto la actuación fiscal determinó diferencias en el monto de los desgravámenes declarados, en virtud de que el sujeto pasivo no consignó los documentos probatorios requeridos.

Agregó que debido a la procedencia del reparo, la multa y los intereses moratorios deben considerarse ajustados a derecho.

Por último, requirió que en el supuesto de ser declarada sin lugar la apelación, se exima de las costas procesales al Fisco Nacional, en atención con lo establecido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia número 1.238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez Díaz*.

#### IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia número 112/2015 dictada en fecha 13 de mayo de 2015, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el ciudadano Yván de Jesús Vivas Valero.

Vistos los términos en los que fue dictado el fallo apelado y examinadas las alegaciones expuestas en su contra por el representante en juicio de la República, esta Máxima Instancia constata que en el caso concreto la controversia se circunscribe a decidir acerca del vicio de falso supuesto de hecho y de derecho en el que supuestamente incurrió el Tribunal de la causa al: **i)** excluir de la base imponible del impuesto sobre la renta las remuneraciones percibidas por el accionante por concepto de bono vacacional, utilidades y pago de intereses de fideicomiso; y al **ii)** aplicar en la determinación del impuesto sobre la renta el desgravamen único previsto en el artículo 60 de la Ley que rige la materia de 2007.

Preliminarmente, esta alzada declara **firme** por no haber sido enervado por el contribuyente en el recurso contencioso tributario y tampoco desfavorecer los intereses de la República, el rechazo de dos (2) cargas familiares no comprobadas, tal y como se indica en el acto administrativo impugnado. **Así se declara.**

Delimitada así la *litis*, pasa esta Sala a decidir y al efecto observa:

Sostiene la representación fiscal que la decisión de instancia adolece del vicio de falso supuesto de hecho y consecuentemente de falso supuesto de derecho por errónea interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997, al excluir de los enriquecimientos gravables del ejercicio de 2012, los conceptos por bono vacacional, utilidades y pago de intereses por fideicomiso, debido a que en su criterio, no se puede excluir o anular lo informado y reflejado por el propio accionante en su declaración de impuesto, en detrimento de lo establecido en el artículo 130 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*.

Manifestó además, que el bono vacacional, las utilidades y el pago de intereses por fideicomisos, recibidos por el trabajador o por la trabajadora, tienen incidencia impositiva, pues existe un vínculo laboral que a la presente fecha no ha sido desconocido por el contribuyente de autos.

Al respecto, esta alzada observa que en el caso bajo estudio, se analiza el impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal 01-01-2012 al 31-12-2012, razón por la cual resulta aplicable, en virtud de su vigencia temporal, la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 que en el artículo 31 prevé:

*“Artículo 31. Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvencciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos 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”.*

Sentado lo anterior, esta Máxima Instancia estima conveniente en primer lugar, a objeto de verificar la existencia de los vicios denunciados por el representante judicial del Fisco Nacional, establecer si los pagos efectuados al contribuyente Yván de Jesús Vivas Valero 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 orden de ideas, es preciso señalar que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, a través de la decisión número 301 del 27 de febrero de 2007, caso: *Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio*, y sus aclaratorias números 390 y 980 de fechas 9 de marzo de 2007 y 17 de junio de 2008, modificó el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2006, en relación a los conceptos remunerativos que integran el enriquecimiento neto a los efectos de determinar la base imponible del impuesto, 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 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”.*

Así, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia mediante su sentencia número 390 del 9 de marzo de 2007 (aclaratoria del fallo antes transcrito), 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”.*

De igual modo, en la decisión número 980 del 17 de junio de 2008, la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal, al “aclarar la regularidad mensual de las remuneraciones a declarar”, indicó:

*“... Estas remuneraciones que deben considerarse regulares y permanentes están claramente dispuestas en el párrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, en el cual se señala que ‘A los fines de esta Ley se entiende por salario normal, la remuneración devengada por el trabajador en forma regular y permanente por la prestación de su servicio. Quedan por tanto excluidos del mismo las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que esta Ley considere que no tienen carácter salarial. Para la estimación del salario normal ninguno de los conceptos que lo integran producirá efectos sobre sí mismo’...”.*

En atención a lo anterior se aprecia 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 señalado artículo 133 de la referida Ley Orgánica del Trabajo de 1997, hoy parte *in fine* del artículo 104 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 y por las trabajadoras de carácter no regular ni permanente, tales como las utilidades, bonificaciones, horas extras y vacaciones, entre



otras. (*Vid.*, sentencias de esta Sala números 00290, 01540, 00273, 00227, 01713, 00585 y 00019, del 15 de febrero de 2007, 3 de diciembre de 2008, 26 de febrero de 2009, 10 de marzo de 2010, 11 de diciembre de 2014, 13 de junio de 2016 y 26 de enero de 2017, casos: *Digas Tropiven, S.A.C.A.*; *Cotécnica Caracas, C.A.*; *H.L. Boulton & CO, S.A.*; *Conducid, C.A.*; *Richard William McGowan*; *Silvino Molina Contreras* y *Alexis Ramón Monjes García*, respectivamente.).

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 a 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 de 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 301 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, que como ya se dijo resulta 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 y de la trabajadora asalariada, lo cual, como se indicó con anterioridad, se aparta definitivamente de las garantías constitucionales del o de la sujeto pasivo y pasiva de la obligación jurídico tributaria. **Así se declara.**

En consecuencia, estima este Alto Tribunal que al incluir en los ingresos netos de un o de una contribuyente, los pagos correspondientes a conceptos tales como utilidades, bono vacacional y horas extras, se interpreta erróneamente la modificación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, contenida en la sentencia de la Sala Constitucional número 301 del 27 de febrero de 2007, así como en sus aclaratorias números 390 y 980 de fechas 9 de marzo de 2007 y 17 de junio de 2008, respectivamente; 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 y de la trabajadora asalariada. (*Vid.*, fallos de esta Sala Político-Administrativa números 01713 del 11 de diciembre de 2014, caso: *Richard William McGowan* y 00585 del 13 de junio de 2016, caso: *Silvino Molina Contreras*).

Ahora bien, se aprecia que en el caso de autos, el contribuyente al presentar su declaración incluyó los referidos conceptos como parte de su enriquecimiento neto -utilidades y bono vacacional-; sin embargo, esta Superioridad observa que éste presentó ante el Área de Tramitaciones del Sector de Tributos Internos Barinas de

la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del referido Servicio Autónomo, su escrito de descargos al *Acta Fiscal* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/AF/2013/ISLR/00306/051*, del 22 de julio de 2013, y solicitó “... sean excluidos los conceptos por **Bono Vacacional, Utilidades y Pago de Intereses por Fideicomisos de los Enriquecimientos Gravables del Ejercicio Gravable año 2012**, para la determinación de oficio efectuada en este Procedimiento de Fiscalización” (folios 51 y 52 del expediente administrativo). (Resaltado propio de la cita).

Tal solicitud fue considerada improcedente por el órgano recaudador, señalando en la “*Resolución Sumario Administrativo*” distinguida con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/RLA/ASA/2014/Exp. N° 10-10*, de fecha 19 de mayo de 2014, que “... mal puede excluir o anular lo informado y reflejado por el propio contribuyente en su declaración de impuesto, lo que sería considerado un detrimento a lo establecido en el Artículo 130 del Código Orgánico Tributario...”.

Al respecto esta Sala constata que en el presente caso, la Administración Tributaria aplicó el procedimiento de fiscalización y determinación previsto en los artículos 177 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, entendido éste como el acto o conjunto de actos concatenados entre sí, a través del cual el órgano recaudador procede a declarar la existencia y cuantía de la obligación tributaria o su inexistencia, respecto de la persona que debe el tributo.

Así, en la ejecución del referido procedimiento, el órgano exactor despliega las más amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127 del referido texto orgánico, y así, como resultado de este procedimiento, pueden surgir reparos a cargo del o de la contribuyente por diferencias de impuesto, y *mutatis mutandi*, pueden surgir diferencias en la determinación del tributo a favor de la persona que debe el tributo. Pues como ya se dijo, a través de la ejecución de estos actos investigativos, la Administración Tributaria puede, no solo reconocer la existencia de la obligación y fijar el *quantum* del tributo, sino que también puede declarar su inexistencia; de allí que la determinación tenga un carácter meramente declarativo, porque la obligación de naturaleza impositiva nace en cuanto ocurre el hecho imponible y no con el acto determinativo (declaración o acto administrativo que contenga el reparo).

De igual modo, esta alzada evidencia que tal y como se indica en la referida acta de reparo, la fiscalización se realizó de oficio sobre base cierta (folio 8 del expediente administrativo), razón por la cual, los elementos recabados por la Administración Tributaria durante este procedimiento, entre los cuales están los recibos de pago emitidos por CORPOELEC al recurrente de autos (folios 65 al 71 del expediente administrativo), deben permitir una apreciación cierta y directa de la materia imponible, pues de lo contrario no se estaría frente a una verdadera determinación directa o sobre base cierta.

Por tal razón, esta Máxima Instancia concluye que la Administración Tributaria estaba en el deber de analizar la solicitud formulada por el ciudadano Yván de Jesús Vivas Valero, en su escrito de descargos relacionada con la determinación de la cuantía de la obligación tributaria, atendiendo el criterio vinculante de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, y en este sentido, excluir de la base imponible del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2012, los pagos por concepto de bono vacacional, utilidades y cualquier otra remuneración distinta al sueldo normal. **Así se establece.**

En cuanto a la solicitud de exclusión del enriquecimiento correspondiente al ejercicio fiscal 2012, del monto percibido por el accionante por concepto de “*intereses del fideicomiso de las prestaciones sociales*” pagadas en el mes de septiembre de ese año; se observa que cursa al folio 65 del expediente administrativo copia certificada del recibo de pago emitido por CORPOELEC para el período 01-09-2012 al 30-09-2012, en el cual se aprecia el pago de la asignación por “*Intereses viejo Régimen*” por un monto de cincuenta y nueve mil seiscientos noventa y nueve bolívares con sesenta y nueve céntimos (Bs. 59.699,69).

Al respecto, es conveniente transcribir el artículo 14, numeral 4 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2007, que establece:

“**Artículo 14.** *Están exentos de impuesto:*

*(Omissis)*

*4. Los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban con ocasión del trabajo, por los intereses y el producto de los fideicomisos constituidos conforme a la Ley Orgánica del Trabajo y por los productos de los fondos de retiro y de pensiones.*

*(...)*”.

De la citada disposición se evidencia que el legislador y la legisladora dispensaron totalmente del pago del impuesto sobre la renta, “*los intereses y el producto de los fideicomisos*”.

Por lo que aplicando las consideraciones expuestas, esta Sala Político-Administrativa considera que la referida remuneración no puede ser gravada con el impuesto bajo estudio por encontrarse exenta; por lo que no debe incluirse en su base imponible del ejercicio fiscal 2012. **Así se decide.**

En virtud de lo expuesto, corresponde desestimar la existencia de los vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho en la sentencia apelada denunciados por la representación judicial del Fisco Nacional. **Así se declara.**

En otro orden de ideas, la representación fiscal señala que el contribuyente no suministró los soportes correspondientes a los desgravámenes que indicó en su declaración de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal 2012, y que en su defecto, durante el procedimiento de fiscalización, presentó una comunicación en la cual manifestó no poseer los soportes requeridos que respalden sus gastos, por cuanto no los conservó y, por ende, solicitó acogerse al desgravamen único.

Sobre este particular, este Alto Tribunal observa que la actuación fiscal, durante la fase investigativa, procedió a desconocer los gastos deducidos por el ciudadano Yván de Jesús Vivas Valero sin la debida comprobación, aplicando en consecuencia el desgravamen único; no obstante, en fase de sumario administrativo, el órgano exactor consideró improcedente la imputación de dicho desgravamen, con fundamento en la consulta número 5-35354-3943 emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), según la cual no se pueden realizar modificaciones a las declaraciones una vez iniciada la fiscalización, en concordancia con lo establecido en el artículo 147 del Código Orgánico Tributario de 2001, al considerar que la solicitud del desgravamen único efectuada mediante el aludido

escrito carece de todo efecto legal y que debió acogerse al mismo mediante la presentación de una planilla sustitutiva y no una vez iniciado el procedimiento de fiscalización.

Así, esta Sala estima necesario destacar el contenido del artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, vigente en razón del tiempo, el cual establece:

*“Artículo 60. Las personas naturales residentes en el país, podrán optar por aplicar un desgravamen único equivalente a setecientos setenta y cuatro unidades tributarias (774 U.T.). En este caso, no serán aplicables los desgravámenes previstos en el artículo anterior.”*

De la norma antes trascrita se evidencia el derecho de las personas naturales residentes en el país de optar a la aplicación de un desgravamen a sus enriquecimientos netos, a fin de la realización de la operación matemática tendente a la determinación de su base imponible sobre la cual se aplica la respectiva tarifa de conformidad con la Ley.

En el caso de las personas naturales perceptoras de sueldos y salarios, este Máximo Tribunal ha señalado que *“frente a la extensa estimación de los enriquecimientos netos de los trabajadores, contrasta la mínima posibilidad a ellos dada para disminuir razonablemente la base sobre la cual habrán de tributar. Ya se vio al transcribir los desgravámenes los escasos conceptos que les resultan aplicables para lograr tal reducción; lo que prácticamente conduce a la utilización de la figura del desgravamen único, no como una opción, sino como la única alternativa legítima”*. (Vid., sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia número 301 del 27 de febrero de 2007, caso: *Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio*).

El criterio jurisprudencial referido pone de relieve que de limitarse la posibilidad de imputación del desgravamen único bajo estudio en la determinación del impuesto sobre la renta a cargo del ciudadano Yván de Jesús Vivas Valero, se estaría calculando dicho tributo sobre una base imponible no ajustada a derecho, puesto que como es bien sabido, el beneficio del desgravamen permite proteger la capacidad contributiva de la persona natural. (Vid., sentencia de la Sala Político-Administrativa número 00865 del 9 de agosto de 2016, caso: *José Elías Rolón Jiménez*).

Aunado a lo antes señalado, cabe resaltar que la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 no establece limitación alguna a la aplicabilidad del desgravamen único, razón por la cual a juicio de esta alzada éste resulta procedente a favor del referido ciudadano.

Vinculado a lo precedente, esta Superioridad considera que si bien el contribuyente no aportó los documentos justificativos de los gastos, el órgano recaudador debió aplicar en el mecanismo determinativo del enriquecimiento gravable, el desgravamen único a fin de resguardar la estructura del impuesto sobre la renta, y con ello gravar sobre enriquecimientos netos conforme lo establecido en la citada Ley especial. En consecuencia, se desestiman los vicios de falso supuesto de hecho y de derecho alegados por la representación fiscal en este punto. **Así se decide.**

Por otra parte, este Alto Tribunal debe declarar **firmes** por no haber sido objeto de apelación y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos de la sentenciadora de instancia referidos a: **i)** la orden al recurrente de presentar la declaración sustitutiva utilizando como base de cálculo sólo los salarios

devengados en el año 2012, excluidos de éstos los pagos por concepto de bonos y demás remuneraciones distintas al sueldo normal; el desgravamen único de setecientos setenta y cuatro unidades tributarias (774 U.T.), equivalentes a sesenta y nueve mil seiscientos sesenta bolívares (Bs. 69.660,00) para el ejercicio fiscal investigado (2012); y la cantidad de retenciones practicadas por la suma de diez mil novecientos setenta bolívares con setenta y un céntimos (Bs. 10.970,71), tal y como consta en la copia certificada del comprobante de retención de impuesto sobre la renta, planilla AR-C (folio 20 del expediente administrativo); y *ii*) la orden impartida a la Administración Tributaria respecto a que una vez presentada la referida declaración sustitutiva por parte del contribuyente, emita la correspondiente planilla de liquidación por concepto de sanción de multa, en virtud del ilícito formal relacionado con la presentación de las “*declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera del plazo*”, conforme a lo preceptuado en los artículos 103, numerales 3 y 4 y 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, por considerar que los ilícitos se realizaron bajo su vigencia. **Así se establece.**

Sin embargo, esta Sala revoca de la sentencia apelada el monto indicado por la juzgadora de mérito como total de salarios devengados por el contribuyente Yván de Jesús Vivas Valero durante el ejercicio fiscal 2012, debido a que es evidente que incurrió en un error aritmético al efectuar la multiplicación de los salarios, pues indica como base de cálculo un sueldo mensual para los meses de enero a abril de seis mil ciento noventa y cinco bolívares con cincuenta y ocho céntimos (Bs. 6.195,58), y para los meses de mayo a diciembre de siete mil trescientos veinte bolívares con sesenta y siete céntimos (Bs. 7.320,67), lo cual da como resultado un salario correspondiente a los primeros cuatro (4) meses de: veinticuatro mil setecientos ochenta y dos bolívares con treinta y dos céntimos (Bs. 24.782,32), y para los últimos ocho (8) meses de: cincuenta y ocho mil quinientos sesenta y cinco bolívares con treinta y seis céntimos (Bs. 58.565,36); que asciende a la cantidad total de ochenta y tres mil trescientos cuarenta y siete bolívares con sesenta y ocho céntimos (Bs. 83.347,68), y no como indicó erróneamente el fallo de instancia de ciento sesenta y dos mil ciento noventa y cinco bolívares (Bs. 162.195,00), tal y como se aprecia en cuadro *infra*. **Así se declara.**

AÑO 2012	
Mes	Salario mensual Bs.
Enero	6.195,58
Febrero	6.195,58
Marzo	6.195,58
Abril	6.195,58
Mayo	7.320,67
Junio	7.320,67
Julio	7.320,67
Agosto	7.320,67
Septiembre	7.320,67
Octubre	7.320,67
Noviembre	7.320,67
Diciembre	7.320,67
<b>Total salario 2012</b>	<b>83.347,68</b>

Sobre la base de los razonamientos expuestos, esta Sala Político-Administrativa declara sin lugar el recurso de apelación ejercido por la representación en juicio del Fisco Nacional, razón por la cual confirma en los términos expuestos en este fallo la sentencia definitiva número 112-2015 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes en fecha 13 de mayo de 2015. **Así se decide.**

En razón de lo anterior, esta Superioridad declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el contribuyente Yván de Jesús Vivas Valero, asistido de abogado; en consecuencia, se anula del acto administrativo impugnado la gravabilidad de los pagos por concepto de bonos y demás remuneraciones distintas al sueldo normal y la improcedencia del desgravamen único y, queda firme el rechazo de dos (2) cargas familiares no comprobadas por el recurrente. **Así se establece.**

Finalmente, no procede la condenatoria en costas a las partes en razón de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se declara.**

## V DECISIÓN

Por las razones precedentemente señaladas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara:

**1.- FIRMES** por no haber sido objeto de apelación y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos de la sentenciadora de instancia referidos a: **i)** la orden al recurrente de presentar la declaración sustitutiva utilizando como base de cálculo sólo los salarios devengados en el año 2012, excluidos de éstos los pagos por concepto de bonos y demás remuneraciones distintas al sueldo normal; el desgravamen único; y la cantidad de retenciones practicadas; y **ii)** la orden impartida a la Administración Tributaria respecto a que una vez presentada la referida declaración sustitutiva por parte del contribuyente, emita la correspondiente planilla de liquidación por concepto de sanción de multa, en virtud del ilícito formal relacionado con la presentación de las “*declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera del plazo*”.

**2.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra el fallo definitivo número 112-2015 dictado por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes en fecha 13 de mayo de 2015, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el contribuyente Yván de Jesús Vivas Valero; en consecuencia, se **CONFIRMA** la aludida sentencia respecto a **i)** la exclusión de la base de cálculo del impuesto sobre la renta del contribuyente de autos para el ejercicio fiscal 2012, de los pagos por concepto de bonos y demás remuneraciones distintas al sueldo normal; y **ii)** la aplicación del desgravamen único; y se **REVOCA** de la referida decisión la determinación aritmética del monto total de salarios devengados por el recurrente durante el ejercicio investigado.

**3.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por el contribuyente **YVÁN DE JESÚS VIVAS VALERO**, contra la *Resolución Sumario Administrativo* distinguida con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/ RLA/ASA/2014/Exp. N° 10-10*, de fecha 19 de mayo de 2014, notificada el 28 del mismo mes y año, emitida por el Sector de Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**. En consecuencia, se **ANULA** del acto administrativo impugnado la gravabilidad de los pagos por concepto de bonos y demás remuneraciones distintas al sueldo normal, así como

la improcedencia de la aplicación del desgravamen único; y queda **FIRME** del referido acto, el rechazo de dos (2) cargas familiares no comprobadas por el recurrente.

4.- Se **ORDENA** al contribuyente Yván de Jesús Vivas Valero, realizar la declaración sustitutiva del impuesto sobre la renta, utilizando como base de cálculo los salarios devengados en el año 2012, aplicando el desgravamen único y las retenciones que le fueron practicadas, en los términos expuestos en esta decisión.

5.- Se **ORDENA** a la Administración Tributaria, una vez presentada la mencionada declaración sustitutiva por parte del contribuyente, emitir planilla de liquidación por concepto de sanción de multa, a tenor de lo dispuesto en los artículos 103, numerales 3 y 4 y 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, en los términos expuestos en esta sentencia.

**NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES** a las partes, conforme a lo señalado en este 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 diez (10) días del mes de mayo del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta  
**MARÍA CAROLINA  
AMELIACH  
VILLARROEL**

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

La Magistrada,  
**BÁRBARA GABRIELA  
CÉSAR SIERO**

El Magistrado  
**INOCENCIO  
FIGUEROA  
ARIZALETA**

La Magistrada  
**EULALIA COROMOTO  
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**

**En fecha once (11) de mayo del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00520, la cual no está firmada por la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero, por motivos justificados.**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**