



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
EN SU NOMBRE

**EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

Magistrada Ponente: **EULALIA COROMOTO GUERRERO RIVERO**  
**Exp. Núm. 2017-0340**

Mediante Oficio Núm. 137-2017 de fecha 23 de marzo de 2017, recibido el 24 de abril del mismo año, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes remitió a esta Sala el expediente Núm. 3197 de su nomenclatura, contenido del recurso de apelación ejercido el 18 de enero de 2017, por la abogada Morella Coromoto Rivas Suárez, inscrita en el INPREABOGADO bajo el Núm. 48.760, actuando como sustituta del Procurador General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, según consta en poder consignado en los folios 34 al 37 de las actas procesales, contra la sentencia definitiva Núm. 239-2016 de fecha 29 de noviembre de 2016, dictada por el Juzgado remitente, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido en fecha 1° de diciembre de 2015, por los contribuyentes **LIGIA SOCORRO ARIAS DE GÓMEZ** y **RICARDO GÓMEZ ORTÍZ**, titulares de las cédulas de identidad Núms. 21.802.006 y 8.994.259, respectivamente, representados por la abogada Luz Adriana Mora Bayona, con INPREABOGADO Núm. 104.712, tal como se evidencia de los poderes consignados en los folios 10 y 13 del expediente judicial.

El aludido medio de impugnación fue incoado contra las Resoluciones de Imposición de Sanción Núms. SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/ 00282/2015-00495 y SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00283/2015-00496, ambas de fecha 3 de agosto de 2015, emanadas de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), notificadas el 16 de octubre del mismo año, a través de las cuales impuso las sanciones de multa por no haber presentado la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, en los términos que se detallan a continuación:

Contribuyente: Ligia Socorro Arias de Gómez	
Resolución de Imposición de Sanción Núm.	SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00282/2015-00495
Sanción prevista en el artículo 103 numeral 7, tercer aparte del Código Orgánico Tributario por contravención de lo establecido en el artículo 108 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2001	
Período impositivo	Multas en unidades tributarias
01/01/2013 al 31/12/2013	1.500
01/01/2014 al 31/12/2014	1.500

Contribuyente: Ricardo Gómez Ortíz	
Resolución de Imposición de Sanción Núm.	

SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00283/2015-00496	
Sanción prevista en el artículo 103 numeral 7, tercer aparte del Código Orgánico Tributario por contravención de lo establecido en el artículo 108 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2001	
Período impositivo	Multas en unidades tributarias
01/01/2013 al 31/12/2013	1.500
01/01/2014 al 31/12/2014	1.500

Por auto del 23 de marzo de 2017, se dejó constancia que la apelación se oyó en ambos efectos y se ordenó la remisión del expediente a esta Alzada.

El 27 de abril de 2017, se dio cuenta en Sala, se ordenó seguir el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se designó ponente a la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

A través de escrito del 18 de mayo de 2017, el abogado Hans Samuel Hernández Navarro, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Núm. 212.322, actuando como sustituto del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, según consta en documento poder cursante a los folios 81 al 83 del expediente judicial, fundamentó la apelación incoada. No hubo contestación.

## I ANTECEDENTES

En fecha 3 de agosto de 2015, la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dictó las Resoluciones de Imposición de Sanción Núms. SNAT/INTI/GRTI/RLA/ DF/2015/ISLR/00282/2015-00495 y SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/ 00283/2015-00496, notificadas el 16 de octubre del mismo año, a través de las cuales impuso a los ciudadanos Ligia Socorro Arias de Gómez y Ricardo Gómez Ortíz, titulares de las cédulas de identidad Núms. 21.802.006 y 8.994.259, en el orden indicado, las sanciones de multa por no haber presentado la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, tal como se detallan en el cuadro siguiente:

Contribuyente: Ligia Socorro Arias de Gómez	
Resolución de Imposición de Sanción	Núm.
SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00282/2015-00495	
Sanción prevista en el artículo 103 numeral 7, tercer aparte del Código Orgánico Tributario por contravención de lo establecido en el artículo 108 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2001	
Período impositivo	Multas en unidades tributarias
01/01/2013 al 31/12/2013	1.500
01/01/2014 al 31/12/2014	1.500

Contribuyente: Ricardo Gómez Ortíz	
Resolución de Imposición de Sanción	Núm.
SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00283/2015-00496	
Sanción prevista en el artículo 103 numeral 7, tercer aparte del Código Orgánico Tributario por contravención de lo establecido en el artículo 108 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2001	
Período impositivo	Multas en unidades tributarias
01/01/2013 al 31/12/2013	1.500

Por disconformidad con lo anterior, la apoderada judicial de los contribuyentes Ligia Socorro Arias de Gómez y Ricardo Gómez Ortiz, ya identificados, procedió a interponer recurso contencioso tributario en fecha 1° de diciembre de 2015, alegando lo siguiente:

Que “los actos jurídicos aquí recurridos carecen de motivación, mis contribuyentes desconocen el por qué de la aplicación del artículo 108 de la ley de impuesto sobre la renta, efectivamente las correspondientes Declaraciones de impuesto sobre la Renta se realizaron extemporáneamente, pero esto no implica que se les sancione con tan elevada sanción, basta con leer los actos administrativos, para palpar la errónea aplicación del fundamento legal normativo”.

Por último solicitó que “(...) sea revisado el caso de [sus] representados, sea revisada la normativa legal que envuelve la fundamentación de los correspondientes actos administrativos aquí mencionados, y se declare la nulidad absoluta de las RESOLUCIONES DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00282/ 2015-00495 y SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00283/2015-00496 (...)”. (Agregado de esta Sala). (Mayúscula de la cita).

## II DECISIÓN APELADA

Mediante sentencia definitiva Núm. 239-2016 del 29 de noviembre de 2016, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la apoderada judicial de los contribuyentes Ligia Socorro Arias de Gómez y Ricardo Gómez Ortiz, ya identificados, con base en los argumentos siguientes:

“(...) En tal sentido, la presente decisión se resolverá con fundamento en el Código Orgánico Tributario del 2001 para el periodo 2013.

En cuanto a la acumulación indebida realizada por el abogado al pretender la nulidad en un mismo recurso de dos actos independientes.

Esta juzgadora observa que en el presente caso se trata de dos personas con el mismo domicilio, con el mismo supuesto de hecho y la misma sanción, habiendo diversidad de acto, y diversidad de sujetos.

...omissis...

Cabe destacar que la controversia planteada en el recurso es la misma, el objeto que es la nulidad de los actos recurridos son iguales, aun cuando haya diversidad de acto y personas, considera quien aquí juzga que no hay acumulación indebida de pretensiones, por el contrario por razones de economía procesal siendo los fundamentos y motivo de los dos actos iguales, es preferible que una misma sentencia resuelva sobre la nulidad planteada. Razones por las cuales será revisado y resuelto de forma conjunta, y así se decide.

Aclarado lo anterior, observa esta Juzgadora que la controversia en el caso de autos, está orientada a revisar Vicio de Falso Supuesto e Inmotivación al aplicar erróneamente la sanción establecida en el artículo 103 numeral 7 tercero aparte.

Lo primero que hay que aclararle a la recurrente que es doctrina de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia que los vicios de falso supuesto e inmotivación no deben ser alegados conjuntamente, tal como lo señala la abogado de la República el vicio de falso supuesto es incongruente nada tiene que ver con la sanción impuesta razón por la cual se desecha. Y así se decide.

En cuanto al vicio de inmotivación alega el recurrente que no saben la razón por la cual deben presentar la declaración informativa de inversión en jurisdicciones de baja imposición fiscal, que ellos presentaron fuera de lapso la declaración de impuesto pero ello no conlleva una sanción tan elevada, basta leer para palpar la errónea aplicación del fundamento normativo.

Revisado como ha sido el expediente administrativo, en el que se evidencia la existencia del documento de la constitución de una empresa en el exterior, en la que ambos contribuyentes son accionistas de 10.000 acciones

*equivalentes a 10.000 Dólares. Razón por la que son sancionados, al no hacer la declaración de conformidad con el artículo 108 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta para los periodos 2013 y 2014. Es de hacer notar que dicho documento no posee los requisitos mínimos para demostrar su veracidad, por cuanto el mismo no posee sellos ni firma de ninguna autoridad extranjera, según lo que se logra apreciar en el expediente administrativo, el cual carece de valor para ser considerado como prueba para sancionar a los contribuyentes; por lo que mediante auto para mejor proveer se solicitó a la administración tributaria a los fines que suministre información sobre la procedencia del documento de dicha empresa (F-51), el cual no fue respondido por la administración.*

*Si bien es cierto que el recurso contiene errores conceptuales graves en cuanto a los vicios del acto no es menos cierto que la sanción no tiene un fundamento legal, pues no existe la prueba en el expediente administrativo de la inversión en la jurisdicción de baja imposición extranjera y la carga de probar ante el hecho negativo es de la administración en este sentido la jurisprudencia a señalado:*

*Efectivamente, en sentencia Nro. 378 de fecha 21 de abril de 2004 (caso: Multinacional de Seguros, C.A.), reiterada en fallo Nro. 584 del 24 de abril de 2007 (caso: Citibank, N.A.), la Sala señaló lo siguiente:*

*‘(...) el hecho de que la Administración tenga la carga de probar los hechos con base a los cuales considera que es procedente la aplicación de la sanción correspondiente, no implica que el administrado no tenga la carga de traer al expediente administrativo, pruebas que permitan evidenciar ante la Administración, la licitud de su actuación’.*

*Ahora bien, en cuanto a la carga probatoria de las partes dentro del proceso y más específicamente, de la prueba de hechos negativos, estima pertinente esta Sala Político-Administrativa traer a los autos, la interpretación jurisprudencial que sobre el referido punto ha realizado la Sala de Casación Civil de este Supremo Tribunal en su sentencia N° 00799 del 16 de diciembre de 1999, caso: Williams López Carrión vs. Avior Airlines, C.A., conforme a la cual se ha destacado lo siguiente:*

*‘(...) la Sala observa de la lectura del artículo 1.354 del Código Civil, y el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil, denunciados por el formalizante como infringidos por el vicio de errónea interpretación, respectivamente establecen lo siguiente:*

*‘Artículo 1.354: Quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido libertado de ella debe por su parte probar el pago o el hecho que ha producido la extinción de su obligación’.*

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

*Los hechos notorios no son objeto de prueba’.*

*Las normas precedentemente transcritas, definen los deberes y roles de cada parte dentro del proceso, de acuerdo a la posición que asuma el demandado en relación a las afirmaciones de hecho del demandante, lo cual varía y modifica la distribución de la carga de la prueba.*

*En efecto, una vez que el actor establece sus afirmaciones de hecho, si las mismas son aceptadas por el demandado, no hay nada que probar; ahora bien, si el demandado niega y rechaza lo alegado por su contraparte, recae o se invierte sobre el demandante la carga de la prueba; mientras que queda sobre el demandado el deber de probar si éste reconoce la existencia de la obligación pero alega un hecho que contradice el derecho del actor.*

*En relación a las afirmaciones de hecho, alegatos éstos planteados por las partes, en virtud de lo señalado en el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil, las mismas pueden consistir tanto en afirmaciones como en negaciones respecto de determinados hechos.*

*Así, los hechos negativos, han sido definidos por la doctrina como la negación de un acto o de un hecho jurídico.*

*En tal sentido, es necesario distinguir si los hechos negativos son definidos o indefinidos, puesto que sólo a los primeros se les puede fijar un límite en el tiempo y el espacio y por lo tanto es posible probarlos si existe un hecho positivo que lo contraste y excluya.*

*No obstante, serán indefinidos o indeterminados, aquellos hechos que no sea posible delimitarlos en tiempo, modo o espacio, y por tanto, no pueden ser demostrados mediante la prueba de un hecho positivo.*

*Por tal motivo, ‘...los hechos negativos indefinidos están exentos de prueba por quien los alega, quien no tiene sobre ellos la carga de demostrarlos’. (Cabrera Romero, Jesús Eduardo. Contradicción y Control de la Prueba Legal y Libre. (Caracas, Editorial Jurídica Alva S.R.L., Tomo I, 1997, p. 78).*

*De la misma manera, esta Sala, en relación a los hechos negativos, ha establecido que en el reparto o distribución de la carga de la prueba, cuando el alegato de un hecho negativo es realizado por el actor, y la contradicción del demandado es pura y simple, pone en cabeza de este último la carga de demostrar el hecho invocado. (Ver sentencia N° 00007, de fecha: 16 de enero de 2009, Caso: César Palenzona Boccardo contra María Alejandra Palenzona Olavarria.). (Negrillas de esta Sala Político-Administrativa).*

*Es por esta razón que hace entender a quien juzga que la administración tributaria no poseen ninguna prueba de que los contribuyentes sean responsables de presentar LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE LAS INVERSIONES EN JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL, por lo que se declara PARCIALMENTE CON LUGAR el presente recurso y se ordena sean anuladas las resoluciones N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/ 00282/ 2015-00495 Y SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00283/2015-00496 ambas de fecha 03/08/2015, emitida por el Jefe División de Fiscalización Gerencia Regional Tributos Internos (SENIAT). Así se decide.*

*En cuanto a las costas procesales, las mismas son improcedentes al haber sido declarada parcialmente con lugar. Y así se decide.*

## VI DECISIÓN

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

*1.-PARCIALMENTE CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario, interpuesto por la por la abogada LUZ ADRIANA MORA BAYONA, inscrita en el inpreabogado N° 104.712, representante judicial de los ciudadanos RICARDO GOMEZ ORTÍZ Y LIGIA ARIAS DE GOMEZ, titulares de la cedula de identidad N° V- 8.994.259, V- 21.802.006 respectivamente. Contra Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00282/2015-00495 Y SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/ 2015/ISLR/00283/2015-00496 ambas de fecha 03/08/2015, emitida por el Jefe División de Fiscalización Gerencia Regional Tributos Internos (SENIAT).*

*2.SE ANULAN, las resoluciones N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/ 2015/ISLR/00282/2015-00495 Y SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ ISLR/00283/2015-00496 ambas de fecha 03/08/2015, emitida por el Jefe División de Fiscalización Gerencia Regional Tributos Internos (SENIAT).*

*3 IMPROCEDENTE LA CONDENA COSTAS PROCESALES, conforme a lo expuesto en (...) la presente decisión (...)"*. (Sic).

## III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

Mediante escrito de fecha 10 de mayo de 2017, el abogado Hans Samuel Hernández Navarro, anteriormente identificado, actuando como sustituto del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, expuso sus alegatos para fundamentar la apelación en los términos siguientes:

*Indicó que la sentencia apelada era nula por haber incurrido en los vicios de falso supuesto de hecho y derecho al considerar "(...) erradamente, (...) que la Administración Tributaria no posee ninguna prueba de que los contribuyentes sean responsables de presentar la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal y por ende, no estaban obligados a presentarla (...)"*.

*Que "(...) existe un lapso prefijado por la norma para presentar dicha declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, que en el presente caso los contribuyentes, antes indicados, no presentaron, alegando que desconocen la razón por la cual la funcionaria actuante decidió que ellos deben realizarla y que, lo que presentaron fuera de lapso fue la declaración definitiva de rentas, incurriendo la actuación fiscal en un vicio de falso supuesto"*.

*Que "(...) la actuación fiscal cuando impuso las sanciones antes señaladas fue porque observó, durante la verificación, la existencia de un documento constitutivo de una empresa en el exterior denominada 'RG GLOBAL INTERNACIONAL' en la que ambos contribuyentes son accionistas de 10.000 acciones cotizadas en*

dólares. En vista de tal documentación, donde consta que existe una empresa creada de acuerdo al derecho extranjero, que se encuentra ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal, fue que se emitieron las Resoluciones de Imposición de Sanción (...)

Que “(...) la juez de instancia señaló que dicho documento de constitución de empresa en el extranjero no posee requisitos mínimo para demostrar su veracidad, carencia de valor para ser considerado como prueba para sancionar a los contribuyentes (...) olvidando que dichos actos gozan de la presunción de legitimidad y veracidad del acto administrativo (...)”. (Sic).

Que “(...) quienes deben demostrar si tal documento es veraz o no y de la obligatoriedad de su presentación son los propios contribuyentes (...) quienes pueden demostrar, si efectivamente fue registrado dicho documento, cuales fueron sus ingresos y su procedencia si fue de rentas nacionales o extranjeras. En otras palabras no es cierto, como erradamente lo sostiene la juez a quo, que la carga de probar la tiene la Administración Tributaria, porque en el presente caso, corresponde a los contribuyentes desvirtuar la presunción de legitimidad y veracidad de los actos administrativos, con la consignación en autos de elementos probatorios que permitan determinar cuáles fueron sus ingresos para los ejercicios fiscales 2013 y 2014 y si parte de tales ingresos son provenientes de inversiones que tienen en el exterior, obligaciones que los contribuyentes no cumplieron (...)”.

Que “(...) en principio, los hechos negativos no son posible probarlos por quienes los alega, porque sólo puede ser demostrado aquello que existe (hechos positivos) mas no así algo que no existe (hechos negativos) pero los contribuyentes deben considerar que el incumplimiento de una obligación se traduce en un hecho positivo, que debe ser demostrado por ellos, ya que éstos son los que tienen la necesidad y facilidad lógica de acreditar esa situación a efecto de desvirtuar la acción ejercida en su contra (...)”.

Que “(...) la Juez a quo incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho, toda vez que los contribuyentes (...) estaban obligados a presentar la declaración informativa de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal (...)”.

#### IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

En virtud de la declaratoria contenida en el fallo apelado y de las objeciones formuladas por el Fisco Nacional, corresponde a esta Máxima Instancia pronunciarse acerca de la apelación interpuesta contra la sentencia definitiva Núm. 239-2016 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes el 29 de noviembre de 2016, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la apoderada judicial de los contribuyentes Ligia Socorro Arias de Gómez y Ricardo Gómez Ortiz, ya identificados.

Esta Sala observa que la controversia planteada en autos se circunscribe a decidir si el Juzgado a quo incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho al indicar que “la Administración Tributaria no posee ninguna prueba de que los contribuyentes sean responsables de presentar la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal y por ende, no estaban obligados a presentarla”.

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

Indicó la representación fiscal que el sentenciador de mérito incurrió el vicio de falso supuesto al haber considerado que los contribuyentes no estaban obligados a presentar la declaración informativa de inversiones

en jurisdicción de baja imposición fiscal.

En relación al vicio de falso supuesto de hecho y de derecho esta Sala, en sentencia Núm. 00183 de fecha 14 de febrero de 2008, caso: *Banesco, Banco Universal*, ratificada por los fallos Núms. 00868 y 01007, del 30 de junio de 2011 y 2 de julio de 2014, casos: *Seguros Mercantil, C.A* e *Industrias Diana, C.A.*, respectivamente, sostuvo lo siguiente:

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

Dilucidado lo precedente, esta Sala observa que el Tribunal *a quo* indicó *“(...) que la administración tributaria no poseen ninguna prueba de que los contribuyentes sean responsables de presentar LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE LAS INVERSIONES EN JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL (...)”.* (Sic).

Ahora bien, de la revisión de las actas procesales y específicamente de las Resoluciones de Imposición de Sanción Núms. SNAT/INTI/GRTI/ RLA/DF/2015/ISLR/00282/2015-00495 y SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00283/2015-00496, ambas de fecha 3 de agosto de 2015, ambas emanadas de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se desprende lo siguiente:

*“(...) Que LA (EL) CONTRIBUYENTE NO PRESENTÓ LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE LAS INVERSIONES EN JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL, en contravención a lo establecido en el (los) artículo(s) 108 de la (del) LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 28/12/2001, correspondiente al (a los) ejercicio (s) o (los) periodo(s) comprendido(s) entre 01/01/2013 y 31/12/2013; en consecuencia esta Administración Tributaria procede a aplicar la sanción prevista en el artículo 103 Numeral 7 Tercer Aparte del Código Orgánico Tributario vigente al momento de la comisión del ilícito por concepto de multa en la cantidad de 1.500 Unidades Tributarias equivalente a doscientos veinticinco mil Bolívares (Bs. 225.000,00), calculada en su término medio, conforme a lo establecido en la mencionada norma, en concordancia a lo previsto en el artículo 37 del Código Penal, en virtud de no existir circunstancias atenuantes y/o agravantes que considerar en el presente caso.*

*Que LA (EL) CONTRIBUYENTE NO PRESENTÓ LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE LAS INVERSIONES EN JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL, en contravención a lo establecido en el (los) artículo(s) 108 de la (del) LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 28/12/2001, correspondiente al (a los) ejercicio (s) o (los) periodo(s) comprendido(s) entre 01/01/2014 y 31/12/2014; en consecuencia esta Administración Tributaria procede a aplicar la sanción prevista en el artículo 103 Numeral 7 Tercer Aparte del Código Orgánico Tributario vigente al momento de la comisión del ilícito por concepto de multa en la cantidad de 1.500 Unidades Tributarias equivalente a doscientos veinticinco mil Bolívares (Bs. 225.000,00), calculada en su término medio, conforme a lo establecido en la mencionada norma, en concordancia a lo previsto en el artículo 37 del Código Penal, en virtud de no existir circunstancias atenuantes y/o agravantes que considerar en el presente caso (...)*”. (Mayúsculas de la cita).

Tal como se evidencia del contenido de las resoluciones transcritas, los contribuyentes fueron sancionados con la multa prevista en el tercer aparte del numeral 3, del artículo 103 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, para los períodos impositivos comprendidos entre el 1° de enero al 31 de diciembre de 2013 y 1° de enero hasta el 31 de diciembre de 2014, por incumplir con el deber

formal de presentar la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, ello de conformidad con lo previsto en el artículo 108 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001.

Visto lo anterior, considera esta Sala menester transcribir el contenido de los artículos 108 *eiusdem* y 207 de su Reglamento publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 5.662 Extraordinario, del 24 de septiembre de 2003, así como los artículos 1, 2, 3 y 4 de la Providencia Administrativa Núm. SNAT/2010/0023 de fecha 16 de abril de 2010, emitida por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 375.941 el 21 de abril de 2010, los cuales señalan lo siguiente:

**“Artículo 108.-** *A los fines del artículo anterior, los contribuyentes deberán presentar conjuntamente con su declaración definitiva de rentas de cada año, ante la oficina de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, una declaración informativa sobre las inversiones que durante el ejercicio hayan realizado o mantengan en jurisdicciones de baja imposición fiscal, acompañando los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro documento que respalde la inversión.*

*Para los efectos de este artículo deberá incluirse en la declaración informativa tanto los depósitos como los retiros que correspondan a inversiones efectuadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.*

*La Administración Tributaria mediante normas de carácter general, podrá exigir otros documentos o informes adicionales que deban presentar los contribuyentes”.*

**“Artículo 207.-** *Los contribuyentes deberán presentar conjuntamente con la declaración definitiva otra de carácter informativo, ante la gerencia regional del domicilio fiscal de éstos, relativa a las inversiones que hayan efectuado o mantengan en jurisdicciones de baja imposición fiscal a la fecha de cierre del ejercicio a que se refiere la citada declaración definitiva, a cuyo efecto deberán anexar relación detallada de las cuentas por depósitos, ahorros o inversiones de cualquier otro tipo, o entregar la documentación que a tal efecto requiera la Administración Tributaria, para demostrar dichas operaciones.*

*Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá requerir que los contribuyentes obligados a presentar la declaración informativa, las realicen en los formatos que a tal efecto autorice (...).”*

**“Artículo 1.-** *Los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a presentar la declaración informativa de las inversiones efectuadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal durante cada ejercicio fiscal, deberán realizarla conforme a lo previsto en esta Providencia Administrativa.”*

**“Artículo 2.-** *La declaración informativa de las inversiones efectuadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, deberá presentarse en los términos previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, cumpliendo con las condiciones y especificaciones técnicas establecidas en el portal Fiscal del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)”.*

**“Artículo 3.-** *A los efectos de esta Providencia Administrativa se entiende por el portal Fiscal la página Web <http://www.seniat.gob.ve> o cualquiera que sea creada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) para sustituirla”.*

(Negrillas de esta Sala).

Asimismo cabe mencionar que la Administración Tributaria en su portal fiscal publicó un Manual Técnico denominado “*Sistema de Declaración Informativa de Inversiones en Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal (JBIF)*” el cual “(...) constituye un instrumento de consulta y apoyo diseñado para la creación de los archivos XML requeridos para el cumplimiento del deber de realizar la Declaración Informativa de Inversiones de Baja Imposición Fiscal (JBIF) (...)”, de igual manera dispone que “(...) Los contribuyentes que presenten la declaración informativa deberán mantener a disposición de la Administración Tributaria, toda la



*documentación que respalde su contenido, tales como estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro documento que constituya un soporte de la inversión realizada (...)*”.

De la normativa precedentemente reproducida, se denota la obligatoriedad que ostenta todo contribuyente que realice inversiones en jurisdicciones consideradas como de *baja imposición fiscal*, de presentar en forma conjunta con su declaración definitiva del impuesto sobre la renta, una “*declaración informativa*”, que explique a la Administración Tributaria de qué se tratan las mencionadas inversiones, y todos los soportes correspondientes que demuestren la efectiva ejecución de las mismas, esto es, actas constitutivas, balances contables, certificados de acciones, cuentas bancarias, movimientos de dichas cuentas, entre otros, que considere pertinentes el Fisco Nacional, para la verificación del cumplimiento de los deberes formales establecidos en la legislación tributaria nacional. (*Vid.* Sentencia de esta Sala Núm. 01573 del 20 de diciembre de 2012, caso: *Tamayo & Cia.*)

En consecuencia de lo precedentemente descrito, considera esta Alzada que los sujetos pasivos no cumplieron cabalmente con lo previsto en los artículos 108 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, vigente en razón del tiempo, 207 de su Reglamento y artículos 1, 2, 3 y 4 de la Providencia Administrativa Núm. SNAT/2010/0023 de fecha 21 de abril de 2010, emitida por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Esta Máxima Instancia observa de las actas cursantes en el expediente judicial (pieza administrativa) a los folios 14 al 16 y 28 al 30, el registro de la empresa “*RG GLOBAL INTERNATIONAL S.A.*” en fecha 27 de julio de 2005, en la República de Panamá, donde ambos contribuyentes son accionistas de diez mil (10.000) acciones equivalentes a diez mil dólares americanos (10.000 US\$), y el ciudadano Ricardo Gómez Ortiz, funge como presidente de dicha empresa, y la ciudadana Ligia Socorro Arias ostenta el cargo de secretaria; cuyo registro fue la base de la determinación para que la Administración Tributaria constatará la presencia de una inversión en el extranjero.

Del fallo apelado se desprende que el Tribunal de mérito consideró que la Administración Tributaria no poseía prueba alguna y que la carga de la prueba le correspondía a ésta, al respecto, aprecia esta Sala que la determinación del ilícito y la respectiva sanción, requiere la verificación de la ocurrencia de los hechos por parte de la autoridad administrativa, por ser quien tiene la carga de la prueba en los procedimientos administrativos sancionatorios, al respecto se aprecia en el presente caso que la Administración Tributaria realizó su labor investigativa donde determinó la existencia de una empresa extranjera. No obstante, esta Máxima Instancia ha destacado que aun cuando tiene la potestad y la obligación de indagar la verdad de los hechos, desplegando la actividad probatoria que resulte adecuada, tal circunstancia no implica que el administrado no tenga la carga de traer al expediente administrativo las pruebas que le permitan demostrar, la licitud de su actuación; claro está, tomando en cuenta lo establecido en el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil, según el cual “*las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho*”. (*Vid.*, sentencias de esta Sala Político-Administrativa Núms. 00607 de fecha 2 de junio de 2015, caso: *Alimentos Heinz, C.A.* y 00143 del 7 de marzo de 2017, caso: *Organización Líder 2000, C.A.*).

Con respecto a los llamados “*hechos negativos absolutos*”, son aquellos que no implican a su vez una afirmación opuesta, ya que son indeterminados en tiempo y espacio, siendo por lo tanto de difícil comprobación por quien lo niega, de la revisión del escrito del recurso contencioso tributario no se evidencia alegato alguno con respecto a la existencia o no de la empresa “*RG GLOBAL INTERNATIONAL S.A.*”, ni tampoco niega la

inversión en el país extranjero, solo se limitaron a indicar que *“los actos jurídicos aquí recurridos carecen de motivación, mis contribuyentes desconocen el porqué de la aplicación del artículo 108 de la ley de impuesto sobre la renta, efectivamente las correspondientes Declaraciones de impuesto sobre la Renta se realizaron extemporáneamente, pero esto no implica que se les sancione con tan elevada sanción, basta con leer los actos administrativos, para palpar la errónea aplicación del fundamento legal normativo”*.

Cabe señalar que respecto de la presunción de legitimidad y veracidad de los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria, este Máximo Tribunal, mediante fallo de la Sala Constitucional Núm. 211, de fecha 9 de abril de 2014, caso: *Alejandro Esis*, se ha pronunciado en los términos siguientes :

*“(…) Ahora bien, en criterio de esta Sala Constitucional, a diferencia de los documentos autenticados, los cuales no constituyen documento público, debido a que la actuación del funcionario respectivo sólo da fe de su otorgamiento, mas no de su contenido, al documento administrativo sí se le reconoce la misma fuerza probatoria que a un documento público, pues, aun cuando pueden desvirtuarse por cualquier medio de prueba, entre ellos, la tacha, característica que los asemeja a los documentos privados, no obstante, gozan de veracidad y legitimidad (autenticidad) que los asimila a los documentos públicos, en cuanto a su valor probatorio (Vid., ss. S.C. n<sup>os</sup> 487/12 y 1532/12).*

(...)

*Como se desprende de la anterior cita, los documentos “emanados” de la administración pública gozan de presunción de veracidad y legitimidad (autenticidad), es decir, aquellos instrumentos cuyo contenido constituye una manifestación de voluntad de la administración. (...)”*.

En virtud del criterio reiterado establecido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia como por esta Alzada sobre la presunción de legitimidad y veracidad de que gozan los actos emanados de la Administración Tributaria (en este caso las Resoluciones de Imposición de Sanciones Núms. SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00282/2015-00495 y SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/000283/2015-00496, ambas de fecha 3 de agosto de 2015), estima esta Superioridad que de acuerdo a lo antes expuesto, la apoderada judicial de los accionantes no logró demostrar el fundamento que tuvieron para la omisión de la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, correspondiente a los ejercicios fiscales comprendidos entre 1° de enero y el 31 de diciembre de 2013 y el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2014, tal como lo denunció la representación fiscal en su escrito de apelación, la juzgadora *a quo* incurrió en el fallo analizado en el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho, razón por la cual, declara procedente el mencionado vicio alegado por el abogado fiscal, en consecuencia se revoca el fallo apelado. **Así se declara.**

Por lo cual deviene con lugar la apelación ejercida por la representación fiscal contra la sentencia definitiva Núm. 239-2016 de fecha 29 de noviembre de 2016, proferida por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes. **Así se establece.**

Declarado lo anterior, observa esta Alzada que tanto la Administración Tributaria como el Juzgado de mérito no aplicaron la regla de la concurrencia de ilícitos tributarios establecidos en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, el cual dispone:

**“Artículo 81:** *Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad y de otro delito no tipificado en este Código.*

*Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de las restantes.*

*Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con pena pecuniaria, pena restrictiva de libertad, clausura de establecimiento, o cualquier otra sanción que por su heterogeneidad no sea acumulable, se aplicarán conjuntamente.*

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

La norma citada establece la institución de la concurrencia o concurso de delitos, entendida como la comisión de dos (2) o más hechos punibles de la misma o diferente índole, verificados en un mismo procedimiento sancionador. (*Vid.*, entre otras, sentencias de esta Sala números 00196 y 00351 del 12 de febrero de 2014 y 5 de abril de 2016, casos: *Venecia Ship Service, C.A.* y *L’oreal Venezuela, C.A.*, respectivamente).

Expuesto lo anterior se constata que en el caso bajo examen es procedente aplicar lo previsto en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, vale decir, imponer la mayor pena pecuniaria, aumentada con la mitad de las restantes sanciones, por lo que los actos administrativos impugnados no se encuentran ajustados a derecho sobre este particular, ya que la Administración Tributaria no aplicó las reglas de la concurrencia en lo concerniente a los ilícitos tributarios referentes al no presentar la declaraciones informativas de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, correspondientes a los períodos fiscales del año 2013 y 2014, en contravención a lo establecido en el artículo 108 *eiusdem*. **Así se decide.**

A tales efectos, se pasa a efectuar el cálculo de las sanciones de multa aplicando de la concurrencia de infracciones, de la siguiente manera:

Sujeto Pasivo	Incumplimiento Art. (LISLR)	Período	U.T.	Concurrencia. Artículo 81 COT 2001
Ligia Socorro Arias de Gómez	Art. 103, Núm. 7	Año 2013	1500	1500
	Art. 103. Núm. 7	Año 2014	1500	750
<b>Total</b>				<b>2250</b>
Ricardo Gómez Ortíz	Art. 103, Núm. 7	Año 2013	1500	1500
	Art. 103, Núm. 7	Año 2014	1500	750
<b>Total</b>				<b>2250</b>

Ahora bien, visto que de los autos no se evidencia el pago de las sanciones pecuniarias por parte de los accionantes, este Máximo Tribunal establece de acuerdo con las motivaciones precedentemente expuestas, que las obligaciones en referencia deberán ser recalculadas a través de la emisión de las correspondientes *Planillas de Liquidación Sustitutivas*, ajustándolas al valor que tuviese la unidad tributaria para cuando se efectúe el pago definitivo de las respectivas multas, tal como lo dispone expresamente el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, aplicando las reglas de concurrencia de infracciones previstas en el artículo 81 *eiusdem*. [*Vid.*, sentencia de esta Sala Político-Administrativa número 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*, criterio ratificado mediante los fallos Núms. 00085, 00102 y 00924 de fecha 1 de febrero de 2018, casos: *Industrias Unidas, C.A.*, *Auto Depot, C.A.* y *Fundación Laboratorio Servicios Técnicos Petroleros (F.L.S.T.P.)*]. **Así se dispone.**

Vinculado a lo anterior, esta Sala declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por los contribuyentes Ligia Socorro Arias de Gómez y Ricardo Gómez Ortíz, ya identificados, contra los actos administrativos contenidos en las Resoluciones de Imposición de Sanción Núms. SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00282/2015-00495 y SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00283/2015-00496, ambas de fecha 3 de agosto de 2015, emanadas de

la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), las cuales quedan **FIRMES**. **Así se decide.**

No procede la condenatoria en costas procesales a las partes, por no haber resultado totalmente vencidas en el presente juicio, a tenor de lo dispuesto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así finalmente se determina.**

## VI DECISIÓN

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

**1.- CON LUGAR** el recurso de apelación interpuesto por el abogado sustituto del Procurador General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Núm. 239-2016 de fecha 29 de noviembre de 2016, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, la cual se **REVOCA**.

**2.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por los contribuyentes Ligia Socorro Arias de Gómez y Ricardo Gómez Ortiz, ya identificados, contra las Resoluciones de Imposición de Sanción Núms. SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00282/2015-00495 y SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2015/ISLR/00283/2015-00496, ambas de fecha 3 de agosto de 2015, emanadas de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), las cuales quedan **FIRMES**, salvo su *quantum*, el cual se **ANULA**.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria emitir las planillas de liquidación sustitutivas, en atención a lo expresado en el presente fallo.

**NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES** a las partes, en virtud de lo expuesto en la presente decisión.

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 diecisiete (17) días del mes de abril del año dos mil dieciocho (2018). Años 207° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta,  
**MARÍA CAROLINA  
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente,  
**MARCO ANTONIO  
MEDINA SALAS**

La Magistrada,

**BÁRBARA GABRIELA  
CÉSAR SIERO**

El Magistrado,  
**INOCENCIO  
FIGUEROA  
ARIZALETA**

La Magistrada - Ponente  
**EULALIA COROMOTO  
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**

**En fecha veinticuatro (24) de abril del año  
dos mil dieciocho, se publicó y registró la  
anterior sentencia bajo el N° 00451.**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**