



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE
EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL**

Exp. Nro. 2016-0806

Mediante Oficio Nro. 326/2016 de fecha 16 de septiembre de 2016, recibido en esta Sala el 12 de diciembre del mismo año, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, remitió el expediente distinguido con el Nro. KP02-U-2012-000066 (de su nomenclatura), contentivo de la apelación ejercida el 23 de febrero de 2016 por la abogada Reina García (INPREABOGADO Nro. 31.165), actuando con el carácter de sustituta de la Procuraduría General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, conforme se desprende del instrumento poder que riel a los folios 278 y 279 del expediente judicial, contra la **sentencia definitiva Nro. 008/2015 del 30 de marzo de 2015**, dictada por el prenombrado Tribunal que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 14 de agosto de 2012, por el ciudadano **ROBER VIDAL PÉREZ STAMPONE**, con cédula de identidad Nro. V-7.379.988, asistido por el abogado Rafael Meléndez (INPREABOGADO Nro. 66.841).

Dicho medio de impugnación judicial fue incoado contra la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* distinguida con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXPN°01183/62/49*, de fecha 20 de junio de 2012, notificada el 12 de julio del mismo año, así como contra sus planillas de liquidación y pago Nros. 031001233002236, 031001233002237 y 031001233002238 y el Acta de Reparación Nro.

SNAT-INTI-GRTI-RCO-SEDE/DF/2011/143 de fecha 21 de julio de 2011 y notificada en la misma fecha, actos todos emitidos por la Gerencia Regional de tributos Internos de la Región Centro Occidental del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que impuso la obligación de pagar a cargo de la contribuyente: *(i)* el monto de noventa y cuatro mil novecientos cincuenta y cuatro bolívares con sesenta y seis céntimos (Bs. 94.954,66), equivalente hoy a un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por concepto de diferencia de impuesto sobre la renta, para el ejercicio fiscal comprendido entre 1° de enero al 31 de diciembre de 2010, de conformidad con lo establecido en el artículo 50 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007; *(ii)* la cantidad de mil cuatrocientas once coma setenta y ocho unidades tributarias (1.411,78 U.T.), por concepto de sanción de multa de acuerdo con lo previsto en el artículo 104 numeral 1, y artículos 110 y 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; y *(iii)* la cifra de veintisiete mil cuatrocientos treinta y tres bolívares con setenta y ocho céntimos (Bs. 27.433,78), actualmente un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por concepto de intereses moratorios liquidados conforme al artículo 66 *eiusdem*.

Por auto del 16 de septiembre de 2016, el Tribunal *a quo* oyó en ambos efectos la apelación incoada por la representación fiscal y remitió el expediente de la causa a esta Alzada.

El 14 de diciembre de 2016 se dio cuenta en Sala, ordenándose aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Asimismo, se designó Ponente a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel y se fijó un lapso de cuatro (4) días continuos en razón del término de la distancia y diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

Mediante escrito presentado en fecha 24 de enero de 2017, la abogada Mirna Coromoto Robles Erazo (INPREABOGADO Nro. 37.659), actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, según documento poder cursante a los folios 305 al 309 del expediente judicial, fundamentó la apelación incoada. No hubo contestación.

Por auto del 21 de febrero de 2017, la presente causa entró en estado de sentencia, de conformidad con lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

En sesión de Sala Plena del 5 de febrero de 2021, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se reeligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidenta, Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta; el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Revisadas las actas que integran el expediente, esta Sala pasa a decidir, con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

I

ANTECEDENTES

Mediante Providencia Administrativa distinguida con el alfanumérico SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/1183 de fecha 1° de junio de 2011, notificada el 6 del mismo mes y año, se autorizó a los funcionarios José Luis Montero y Elvira Lunar, (cédula de identidad Nros. 7.303.275 y 8.492.724, respectivamente), en su carácter de Fiscal Actuante el primero y Supervisora la segunda, ambos adscritos a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a los fines de practicar un procedimiento de fiscalización en materia de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal comprendido desde el 1° de enero al 31 de diciembre de 2010.

Durante el procedimiento llevado por la Administración Tributaria, se constató mediante Acta de Reparación Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/ DF/2011/143, emitida y notificada el 21 de julio de 2011, que para el ejercicio investigado el contribuyente “(...) en

materia de deberes formales dio parcialmente cumplimiento al Acta de Requerimiento Nro. SNAT/INTI/GRTI/ RCO/SEDE/ DF/2011/ISLR/JLMP/01 (...) puesto que no presentó los soportes que amparen la existencia de su progenitora y las porciones 2 y 3 del Impuesto Sobre la Renta (...)". Además, el contribuyente "*(...) presentó extemporáneamente la porción 1, 2 y 3 correspondientes al pago del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio civil 01/01/2010 al 31/12/2010, incumpliendo así con el artículo N° 1 de la Providencia Administrativa N° SNAT/ 2003/1697 de fecha 18/03/2003*".

En lo referente a las obligaciones tributarias en materia de impuesto sobre la renta, el contribuyente en su declaración definitiva correspondiente al año 2010 "*(...) no declaró la totalidad de los ingresos obtenidos por concepto de remuneraciones pagadas o abonadas, tal como se evidencia en el comprobante de retenciones para el período 01/01/2010 al 31/12/2010 entregado por la empresa al contribuyente, (...) siendo el monto correcto la cantidad de (...) (550.928,69 Bs.) y el monto declarado por la contribuyente es la cantidad de (...) (225.088,22 Bs.), lo cual arroja una diferencia por la cantidad de (...) (325.840,47 Bs.) que se procede a incluir en los ingresos para el ejercicio 2010, de conformidad con lo establecido en los artículos 8 y 50 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16/02/2007, por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares a los efectos de la correcta determinación del enriquecimiento neto, en su declaración de Impuesto Sobre La Renta DPN-99025 N° 1190963622, presentada en forma electrónica en fecha 30/03/2011 (...) incluyó como sueldos y salarios y demás remuneraciones similares, la cantidad de Bolívars Ochenta y Un Mil Ciento Dieciséis con 27/100 (Bs. 81.116,27); la fiscalización determinó que el monto correcto por este concepto es de Bolívars Doscientos Veintitrés Mil Setecientos con 22/100 (Bs. 223.700,22), surgiendo una diferencia de Bolívars Ciento Cuarenta y Dos Mil Quinientos Ochenta y Tres con 95/100 (Bs. 142.583,95), la cual fue incluida en los ingresos para el Ejercicio Fiscal 2010, de conformidad con lo establecido en los Artículos 8 y 50 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16/02/2007*".

En fecha 15 de septiembre de 2011, el contribuyente Rober Vidal Pérez Stampone, presentó escrito de descargos contra el precitado acto administrativo.

Posteriormente, el 20 de junio de 2012, mediante Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo distinguida con letras y números SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXPN°01183/62/49, notificada el 12 de julio del mismo año, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del mencionado Servicio, confirmó el Acta de Reparación Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DF/2011/143, emitida y notificada el 21 de julio de 2011, al indicar que “(...) se confirma el Ilícito Material de Retraso en el Pago de Porción del Tributo, al no haber alegatos en contra de la determinación del mismo en el escrito de descargo, durante el procedimiento el funcionario actuante detectó que el contribuyente canceló con retraso las porciones 1/3, 2/3, 3/3, del impuesto determinado en la Declaración Definitiva de Rentas y Pago, FormaDPN-99025 N°1190426092, correspondiente al ejercicio fiscal 01/01/2010 al 31/12/2010, presentada en fecha 16/03/2011, vía electrónica a través del portal www.seniat.gob.ve; contraviniendo así lo establecido en los artículos 79 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (...)”.

Asimismo, en la referida Resolución, se determinó a cargo del contribuyente por concepto de Impuesto Sobre La Renta, multa e intereses moratorios por los montos siguientes:

“(...)

Sanciones

Multa artículo 111 Código Orgánico Tributario de 2001. Disminución ilegítima de los Ingresos Tributarios.

<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Tributo Omitido en Bs.</i>	<i>Multa artículo 111 COT (112,5%) en Bs.</i>	<i>Conversión en U.T. Art. 94 (P° 2) COT 2001 (*)</i>
<i>01/01/2010 al 31/12/2010</i>	<i>94.954,36</i>	<i>106.824,00</i>	<i>1.405,57</i>
<i>(*) La Unidad Tributaria Bs. 76,00 aplicable para el cálculo de la multa es la vigente al momento de la comisión del ilícito tributario, para el ejercicio fiscal desde el 01/01/2010 G.O N° 39.623 de fecha 21/02/2.011</i>			

Multa artículo 110 Código Orgánico Tributario de 2001. Ilícito Material relacionado con el Retraso en el pago de tributos.

<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Número de planilla</i>	<i>Porción</i>	<i>Fecha de vencimiento</i>	<i>Fecha de pago</i>	<i>Multa artículo</i>	<i>Multa Art.94</i>
-------------------------	---------------------------	----------------	-----------------------------	----------------------	-----------------------	---------------------

					110 (1%) C.O.T. en Bs.	COT en U.T.
2010	1190426092	1/3	31/03/2011	03-04- 2011	52,60	0,80
2010	1191708522	2/3	20/04/2011	30/06/2011	52,60	0,80
2010	1191709523	3/3	10/05/2011	30/06/2011	52,60	0,80

Multa artículo 104 Código Orgánico Tributario de 2001. Ilícito formal relacionado con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria.

<i>CONCEPTO (Cumplimiento Parcial Acta de Requerimiento)</i>	<i>FECHA</i>	<i>Multa Art. 104 (1) COT-2011 (U.T.)</i>
SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DE/2011/ISLR/JLMP/01	06/06/2011	10

Concurrencia de infracciones, artículo 81 Código Orgánico Tributario de 2001.

<i>Impuesto</i>	<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Infracciones detectadas</i>	<i>Sanciones</i>	<i>Concurrencia de multas en U.T.</i>
<i>Multas por Ilícitos Materiales</i>				
<i>I.S.L.R.</i>	<i>2010</i>	<i>Impuesto Omitido</i>	<i>Art. 111 COT-01</i>	<i>(100%) 1.405,58</i>
<i>I.S.L.R.</i>	<i>2010</i>	<i>Porción 1/3 Impuesto pagado con retraso</i>	<i>Art. 110 COT-01</i>	<i>(50%) 0,40</i>
<i>I.S.L.R.</i>	<i>2010</i>	<i>Porción 2/3 Impuesto pagado con retraso</i>	<i>Art. 110 COT-01</i>	<i>(50%) 0,40</i>
<i>I.S.L.R.</i>	<i>2010</i>	<i>Porción 3/3 Impuesto pagado con retraso</i>	<i>Art. 110 COT-01</i>	<i>(50%) 0,40</i>
<i>Total</i>				<i>1.406,78</i>
<i>Multas por Ilícitos Materiales</i>				
<i>I.S.L.R.</i>	<i>2011</i>	<i>Cumplir parcialmente con acta de requerimiento</i>	<i>Art. 104 núm. 01 COT-01= 10UT</i>	<i>(50%) 0,40</i>
<i>Total General</i>				<i>1.411,78</i>

Cuadro Resumen

<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Concepto</i>	<i>Impuesto en Bs. F.</i>	<i>Multas en U.T.</i>	<i>Intereses en Bs.</i>
<i>2010</i>	<i>Impuesto Omitido</i>	<i>94.954,66</i>	<i>1.405,58</i>	<i>26.992,89</i>
<i>2010</i>	<i>Porción del</i>	<i>15.780,64</i>	<i>1,20</i>	<i>440,89</i>

	<i>Impuesto pagado con retraso</i>			
2011	<i>Cumplimiento parcial de acta de requerimiento</i>	450,00	5	
		111.185,30	1.411,78	27.433,78

(...)

En fecha 22 de junio de 2012, la Administración Tributaria expidió las Planillas de Liquidación Nros. 031001233002236, 031001233002237 y 031001233002238 por concepto de impuesto, multa e intereses moratorios.

Luego, el día 14 de agosto de 2012, contra los mencionados actos administrativos, el contribuyente de autos, asistido por el abogado Rafael Meléndez, antes identificado, ejerció el recurso contencioso tributario, invocando lo siguiente:

(i) *“Vicios en el procedimiento de fiscalización y determinación que generaron una desviación de poder, un falso supuesto de hecho y de derecho y violación del principio de legalidad tributaria, generándose así la nulidad absoluta del procedimiento y de los actos administrativos emitidos”*, indicando que el órgano exactor *“(...) ha puesto de manifiesto en sus actuaciones UN MANIFIESTO ABUSO Y DESVIACIÓN DE PODER Y VIOLACIÓN DE LA LEY CON RELACIÓN A LA INTERPRETACIÓN QUE LE DA AL SALARIO NORMAL PARA DETERMINAR INGRESOS NETOS EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEJANDO DE LADO LA INTERPRETACIÓN VINCULANTE EMITIDA POR LA SALA CONSTITUCIONAL AL RESPECTO Y ASIMISMO DEJÓ DE CUMPLIR CON PRINCIPIOS QUE INFORMAN LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA”* (Mayúsculas propias del recurso contencioso tributario).

En lo que se refiere a los Principios de Legalidad, Reserva Legal y Tipicidad, alegó que al Fisco Nacional (...) *no le importa ni la forma ni el fondo de los actos y la mejor prueba de lo que [alegó] es la propia Acta de Reparación antes señalada porque en la misma se dejó de cumplir con el procedimiento de fiscalización porque en esa primera fase del procedimiento .Y DONDE NO HAY LAPSO PROBATORIO ALGUNO como reiteradamente la Sala Político Administrativa lo ha expresado, la documentación que [le]*

requirieron la [entregó] (...) y ahora, la División del Sumario es del criterio que está supuestamente probado que [omitió] pagar Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio 2010 por la suma de Bs. 94.954,66 por cuanto [declaró] solo la cantidad de Bs. 225.088,22 como ingresos normales y permanentes y no el total percibido y para afirmarlo se basa el SENIAT solamente en el comprobante de retenciones pero a través de ese documento no se podía demostrar que todos los ingresos percibidos eran normales y permanentes y de haber efectuado la fiscalización con base en lo ordenado en la providencia de fiscalización y haberse investigado realmente y no conformarse con el comprobante de retenciones solicitado, se hubiera realizado UNA VERDADERA FISCALIZACIÓN (...)". (Agregados de la Sala).

A su criterio, lo realizado fue "*(...) un procedimiento de verificación porque lo solicitado es propio de la verificación de las declaraciones efectuadas y no de un procedimiento de fondo como lo es el de fiscalización, respecto al cual le habían ordenado al fiscal en la Providencia de Fiscalización que lo hiciera sobre '... Ingresos, Costos, Deducciones, Rebajas de Impuesto así como las partidas sujetas a Retención, de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario...' y en esa misma Providencia [le] recordaban '...el deber formal de proporcionar al funcionario..., declaraciones y pagos y demás documentos relacionados con los hechos generadores de los tributos...' y consta que [entregó] lo solicitado y con lo solicitado se emitió el Acta de Reparación, la cual es nula por faltar los requisitos previstos en el artículo 183 del Código Orgánico Tributario, específicamente en sus literales c y d (...)*". (Corchetes de la Sala).

Consideró que "*(...) el fiscal actuante incurrió en vicios de nulidad al emitir el acta de reparación porque se pretende que la responsabilidad es [del contribuyente] porque supuestamente [el] tenía la carga probatoria y ha debido probar y no lo [hizo], pero reiteradamente la Sala Político Administrativa ha expresado que en esa primera fase el procedimiento de fiscalización, no hay lapso probatorio y con respecto a la documentación que [le]exigieron mediante las Actas de Requerimiento, todas las [entregó] y con lo entregado el fiscal actuante VERIFICÓ y por eso es que [alegó] que no hubo UNA VERDADERA FISCALIZACIÓN (...) lo que fue realizado fue un procedimiento de verificación porque lo solicitado es propio de la verificación de las declaraciones*

efectuadas y no de un procedimiento de fondo como lo es el de fiscalización “. (Añadidos de esta Superioridad).

Adicionó que “(...) existe un falso supuesto de hecho y de derecho en cuanto al comprobante de retenciones, porque con solo ese documento y la declaración impositiva no puede determinarse fehacientemente la omisión de ingresos e incurre el SENIAT en un falso supuesto de derecho en la resolución culminatoria del sumario emitida porque DESNATURALIZA LO QUE ES EL COMPROBANTE DE RETENCIONES, que lo que prueba en primer lugar es el monto del impuesto retenido y en segundo lugar, el monto total de lo percibido durante el año 2010 SIN HACER NINGUNA DISTINCIÓN RESPECTO A QUE REMUNERACIÓN ES PERMANETE Y CUÁLES NO (...).” (Sic).

A su criterio, también existe un falso supuesto de hecho y de derecho “(...) en cuanto al comprobante de retenciones porqué con sólo ese documento no puede determinarse fehacientemente la omisión de ingresos porque después de la nueva interpretación vinculante a partir del 01 de enero de 2008, del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta efectuada por la Sala Constitucional y aplicada reiteradamente por la Sala Social y la Sala Político Administrativa, no puede asignarse al comprobante de retenciones, la constancia de ser la prueba que demuestra que el monto total percibido por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones, es salario normal porque dentro de esos montos, hay remuneraciones accidentales, no permanentes como por ejemplo las horas extras, ayuda social, utilidades, bono vacacional”.

Expresó que “(...) el procedimiento efectuado fue realmente una verificación y no uno de fiscalización y de considerar ese tribunal que se hizo una fiscalización por la apariencia de las normas considerando que se [le] notificó una providencia, ese procedimiento realizado Es nulo [generándole] una indefensión producto de la violación del procedimiento que [alegó] no está referida a que no se [le] otorgaron los recursos para ejercer el derecho a la defensa. Lo que ocurrió fue que a través del Acta de Reparación [quedó] en estado de indefensión porque el reparo se hizo con una documentación NO PROCEDENTE, de la cual se pretende que genere unos efectos que no tiene porque el comprobante de retenciones lo que indica es cuanto fue lo retenido y cuyo monto puede ser menor a los ingresos que señala toda vez que para las personas naturales (...) los

ingresos, que sirven de base imponible para el Impuesto Sobre la Renta son los generados del SALARIO NORMAL NUNCA DEL SALARIO INTEGRAL, y con lo efectuado dicho procedimiento NO SE CUMPLIÓ y todo eso genera la violación alegada al pretender que el comprobante de retenciones es la prueba de que TODO LO PERCIBIDO FUE SALARIO NORMAL y esa interpretación producto de un falso supuesto de derecho, genera falso supuesto de hecho y también una desviación de poder”. (Corchetes de la Sala).

Constató en el acto impugnado, que “(...) *el SENIAT pretende cambiarle la naturaleza al comprobante de retenciones, que lo que demuestra es la cantidad de impuesto sobre la renta retenido por anticipado y no que los montos percibidos sean todos regulares y permanentes (...)*”.

Indicó que en los comprobantes de retenciones no se constata el motivo por el cual se le cancela a los empleados, sino en “(...) *los recibos de pago donde constan los conceptos y por lo tanto al no haber efectuado la investigación final sobre esos recibos sino considerando el comprobante de retenciones, incurrió el SENIAT en un falso supuesto de hecho y derecho (...)*”.

Solicitó se declare la nulidad de los actos impugnados de conformidad con lo previsto en el artículo 83 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y artículo 239 y 240 numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, así como también requirió la nulidad de las multas impuestas y de los interés moratorios.

Invocó la eximente de responsabilidad penal prevista en el Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2007 “*en su artículo 171 ratione temporis*”; así como la eximente contenida en el artículo 85, numerales 4 y 6 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable por su vigencia temporal.

También denunció el falso supuesto de derecho en cuanto al valor de la unidad tributaria aplicada, de acuerdo a lo previsto en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, indicando que “(...) *la Sala Político Administrativa ha señalado que la negligencia de la Administración no es imputable al contribuyente y por lo tanto el valor que ha debido aplicar –para el supuesto negado de que sea procedente la multa– era el vigente para el momento de emitir el acto*

administrativo que contiene el reparo, que lo fue el 20 de junio del presente año 2012 y así convertir –para el caso de ser procedente el reparo, el monto de Bs.F 110.735,30 (...)”.

Solicitó la suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado de conformidad con lo establecido en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, mencionando la apariencia de buen derecho y el peligro del daño.

Finalmente, requirió la declaratoria con lugar del recurso contencioso tributario interpuesto.

II

DECISIÓN APELADA

Mediante sentencia definitiva Nro. 008/2015 de fecha 30 de marzo de 2015, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto en fecha 14 de agosto de 2012, por el ciudadano Rober Vidal Pérez Stampone, asistido por el abogado Rafael Meléndez, antes identificados, en atención a lo siguiente:

Con respecto al vicio de falso supuesto de hecho y de derecho estimó el Juzgado de instancia, luego de realizar un análisis superficial a la base legal que “(...) *la Administración Tributaria Nacional no aplicó el contenido del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que fue interpretado por la Sala Constitucional con carácter vinculante, en la sentencia No. 301 de fecha 27/02/2007 publicada en la Gaceta Oficial No. 38.635 de fecha 01/03/2007 y el cual debía aplicarse a partir del ejercicio 2008, es decir con posterioridad a la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial No. 38.628 de fecha 16/02/2007 y en tal sentido, el contenido del artículo 31 que sostiene el acto recurrido no hace ninguna distinción a los efectos de determinar el enriquecimiento neto de los trabajadores bajo relación de dependencia, entre los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de sus servicios y las percepciones de carácter accidental y aún cuando se hace mención en el acto recurrido a la sentencia No. 301 de fecha 27/02/2007 emitida por la Sala Constitucional señalando que*

‘...el enriquecimiento neto que es la base imponible para el cálculo del impuesto sobre la renta de los trabajadores bajo relación de dependencia, está conformado por el salario normal... y que corresponde al patrono determinar cuáles de los pagos realizados... engloban dentro de la regularidad y permanencia...’, sostiene que ‘...por lo tanto aquellas remuneraciones que están sujetos a retención y que deben incluirse... en el formulario AR-C son los que constituyen la base imponible a los fines de la determinación del Impuesto sobre la Renta...’ para esos trabajadores (folio 48), por lo que afirma la Administración Tributaria Nacional, que ese comprobante de retenciones es el único soporte legal que demuestra los ingresos generados por concepto de sueldos y salarios, convirtiéndose así en la prueba de los ingresos de los trabajadores bajo relación de dependencia y que son gravables en materia de Impuesto sobre la Renta, y ello significa que el criterio fiscal es incluir todo lo percibido por el trabajador asalariado, sea regular, permanente o accidental’.

Mencionó la sentencia de la Sala Constitucional Nro. 980 del 17 de junio de 2008, la cual forma parte integrante de la Sentencia Nro. 301 del 27 de febrero de 2007, emitida por la misma Sala, para indicar que “(...) no deja ningún margen de duda no sólo con relación al ejercicio a partir del cual se debe aplicar la interpretación constitucional del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es decir, a partir del ejercicio 2008, sino además con relación a lo que significa la regularidad de las ingresos percibidos por los trabajadores bajo relación de dependencia y expresamente ordena que en el sumario a los efectos de su publicación, se indicara que aclaraba ‘... la regularidad mensual de las remuneraciones a declarar’, por cuanto las remuneraciones regulares y permanentes ‘...están claramente dispuestas en EL PARÁGRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 133 DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRABAJO...’ por lo tanto este tribunal al aplicar al presente asunto, el anterior criterio vinculante de la Sala Constitucional considera que en el reparo efectuado no se aplicó el referido criterio por cuanto el concepto de salario que sirvió de base a la Administración Tributaria Nacional para calcular el Impuesto sobre la Renta al recurrente con relación al ejercicio 2010, es el que establece el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial No. 38628 de fecha 16/02/2007 sin considerar su interpretación constitucional, el cual se basa en el contenido del parágrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo aplicable *ratione temporis*, y ese

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

Señaló que “(...) al indicarse que la prueba de que todos los pagos realizados al trabajador son regulares y permanentes, es su inclusión en el comprobante de retenciones, se hace necesario determinar qué es el comprobante de retenciones y si éste es uno de comprobantes emitidos por el patrono mediante el cual determina la regularidad y permanencia de los pagos que realiza a sus trabajadores, pero esa afirmación contradice el contenido de la prueba de informes evacuada específicamente al folio 134, en la cual el patrono del trabajador indica que lo cancelado por salarios al trabajador fue Bs. 304.244,62 y no Bs. 550.928,69 que es el monto total pagado según el comprobante de retenciones y el considerado por el ente tributario”.

Analizó el Juzgado de instancia la prueba de informes enviadas por la Corporación Eléctrica Nacional, Región Lara para constatar que en el folio 134 del expediente judicial “(...) señala que por concepto de salario, le canceló al trabajador recurrente, titular de la cédula de identidad No.7.379.988, la suma de Bs. 304.244,62 por concepto de salario; Bs. 129.468,23 por concepto de utilidades y Bs. 117.215,84 por concepto de vacaciones, siendo el monto total de la ‘ARC’ de Bs. 550.928,69, lo que nos indica que a los efectos del patrono del trabajador recurrente, su salario por la prestación de su servicio fue de Bs. 304.244,62 para el ejercicio 2010, el cual por cierto es mayor al que declaró el trabajador y quien indicó en su escrito recursivo, que se ‘...[le] cancelan horas extras, ... viáticos, los bonos, entre ellos, el bono vacacional, vacaciones, utilidades, bono por auxilio eléctrico, ayudas familiares, sobre tiempo, comisiones...’ sin embargo no probó por ejemplo, el pago de horas extras, bono por auxilio eléctrico que posiblemente hubiese probado el ingreso neto que declaró, y al no hacerlo, este tribunal decide que el monto del salario que indica su patrono en su informe, es el salario normal correspondiente al ejercicio 2010 y que debe ser la base de cálculo del Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2010 (...)”.

(Agregado de la Sala).

Por lo tanto, determinó “(...) *la existencia de un falso supuesto de hecho y derecho en cuanto al reparo por tributo omitido por cuanto se efectuó con base en el comprobante de retenciones al considerar el ente (sic) tributario que todas las remuneraciones recibidas por el trabajador recurrente eran regulares y permanentes sin determinar mediante el procedimiento de fiscalización, cuál fue el salario normal que percibió el trabajador durante el ejercicio 2010, en consecuencia esta juzgadora procede anular el reparo en cuanto al tributo omitido por Bs. 94.954,66 y consecuentemente debido al carácter accesorio que tienen la sanción (multa) y los intereses liquidados y considerando asimismo lo alegado por el recurrente respecto a la solicitud de nulidad de las multas impuestas y de los intereses liquidados, se declara la nulidad de la multa impuesta por 1.405,57 unidades tributarias y de los intereses moratorios liquidados por Bs. 26.992,89 hasta el 20/06/2012, todo determinados de conformidad con establecidos en los artículos 111 y 66 del Código Orgánico Tributario (...)*”.

En lo referente a “*la existencia de vicios en el procedimiento de fiscalización, determinación y violación del principio de legalidad y cuya violación produjo una desviación de poder conforme a lo sostenido por el recurrente*”, primeramente citó el criterio emitido por esta Sala Político-Administrativa en su decisión Nro. 00599 del 11 de mayo de 2011, todo esto con el fin de indicar que “(...) *la Administración Tributaria Nacional aplicó al recurrente un procedimiento de fiscalización y consta que fue notificado de la providencia emitida, se le requirió la entrega de documentación mediante dos actas de requerimiento y la entregó. Luego, en fecha 21/07/2011 se le notificó el Acta de Reparación y el 20/06/2012 se emitió la Resolución Culminatoria del Sumario notificada el 12 de julio del año 2012 y fue recurrida por el contribuyente oportunamente, en vía contenciosa tributaria y todo lo anterior viene a colación a los efectos de conocer si el procedimiento instaurado fue violado y desde el punto de vista meramente formal, ello no ocurrió, pero se constata que en la providencia administrativa de investigación que le fue notificada al recurrente el 06/06/2011, cursante al folio 1 del expediente administrativo, se le ordenaba a la fiscal actuante practicar una investigación en materia de Impuesto sobre la Renta con relación a los ‘Ingresos, Costos, Deducciones, Rebajas al Impuesto, así como las partidas sujetas a Retención...’ correspondiente al ejercicio 2010. Partidas respecto a las cuales expresa el recurrente no fueron objeto de investigación por lo cual asimismo expresa que*

tanto en el acta de reparo como en la resolución culminatoria del sumario no se dio cumplimiento a requisitos como los son los relativos a los literales 'c) y d)' del artículo 183 y numerales '3 y 4' del artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001, por lo que pide que para el caso de que el tribunal considere que dichos requisitos fueron cumplidos, se le indique expresamente".

Que "(...) respecto a los elementos que ha debido fiscalizarse de la base imponible en materia de Impuesto sobre la Renta deberían haberse revisado nóminas y recibos de pago para determinar lo relativo a las partidas correspondiente a utilidades, bono vacacional, bonos en forma general, pagos por horas extras, auxilio eléctrico, así como los salarios regulares y permanentes percibidos mensualmente por el trabajador y que constituyen la base imponible del referido impuesto para los trabajadores bajo relación de dependencia, tal como lo ordenó la Sala Constitucional en la sentencia aclaratoria No.980 del 17/06/2008 relativa a la decisión No. 301 de fecha 27/02/2007 y se constata que la investigación fiscal a los efectos de la determinación de la base imponible, se basó sólo en la revisión del comprobante de retenciones y dicha documental no se emite con base en los pagos regulares y permanentes que recibe un trabajador mensualmente por la prestación de su servicio, tal como precedentemente se ha indicado".

El Tribunal a quo, constató tanto del expediente administrativo y de las documentales correspondientes que "(...) la determinación de la base imponible sólo se efectuó considerando el monto total que le fue pagado al trabajador que está reflejado en el comprobante de retenciones del ejercicio 2010 y éste - tal como ya se determinó precedentemente con base en los artículos 24 y 25 del Decreto No. 1.808 sobre Retenciones de Impuesto sobre la Renta- es un formulario elaborado con base en la información que ordena la Administración Tributaria Nacional lo que debe contener, por lo cual lo que prueba es el monto total cancelado por el patrono y el importe retenido, pero no indica la regularidad ni permanencia del salario cancelado mensualmente por la prestación del servicio. Es más, si el comprobante de retenciones debe ser elaborado con base en los formularios que indique la Administración Tributaria Nacional y con la información que a tal efecto, ella ordena que se establezca, estaríamos en presencia de una documental emitida con base en disposiciones en materia tributaria y no laboral y cuyo contenido es

determinado por el ente tributario, sin embargo con relación a los trabajadores bajo relación de dependencia deben considerarse normas laborales y tributarias por así haberlo previsto el legislador en acatamiento del artículo 89 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela”.

Detectó que “(...) los funcionarios actuantes incurrieron en omisiones, errores de hecho y derecho durante el procedimiento efectuado que generaron un reparo tributario, toda vez que no se determinó cuáles ingresos eran permanentes y regulares cancelados por la prestación del servicio y cuáles no lo eran. En tal sentido, no se revisaron las partidas correspondientes a bono vacacional, utilidades, horas extras y demás partidas que generaron pagos al trabajador, no sólo por prestar sus servicios como gerente de producción a la empresa estatal CORPOELEC para el año 2010, sino además, porque el Estado Venezolano en aplicación del Estado Social y de Derecho ordena cancelar pagos a los trabajadores venezolanos, tanto del sector público como privado a los efectos de una existencia digna. Asimismo se determinó que aplicaron entre otras normas, el contenido del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta no vigente para el ejercicio objeto de reparo y sin considerar que el contribuyente es un trabajador bajo relación de dependencia y a los efectos de determinar la base imponible del referido tributo, debe adicionalmente aplicarse el contenido del párrafo segundo y cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo vigente racione temporis, lo que nos indica que no se estableció la realidad de los hechos y menos su exactitud material, pues a los efectos de determinar la base imponible del mencionado tributo respecto del trabajador recurrente, sólo se basaron en el monto totalmente pagado reflejado en el comprobante de retenciones emitido por el patrono con base en el Decreto No. 1.808 sobre Retenciones de Impuesto sobre la Renta, cuyo objeto no está dirigido a establecer qué ingresos laborales son regulares y permanentes, sino el monto total cancelado y el monto retenido al trabajador contribuyente en materia de Impuesto sobre la Renta, lo que generó en definitiva que el trabajador se le ordenó pagar una cuota tributaria por encima de la realmente adeudada, lo cual transgredió lo ordenado por el legislador en materia de Impuesto sobre la Renta, quien no pretende que se cancele más de lo debido y sobre todo que en el caso de los trabajadores que laboran bajo relación de dependencia, no se debe dejar de aplicar lo que establece los párrafos segundo y cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo

vigente ratione temporis con base en los cuales la Sala Constitucional efectuó la interpretación vinculante tantas veces citada y que no fue aplicada al recurrente en el presente asunto (...)”.

Agregó que “(...) al analizar los dos recibos de pagos (folios 137-138) enviados como anexos al informe presentado por la empresa estatal CORPOELEC al evacuar la referida prueba promovida, nos encontramos que se le incluye como asignaciones al trabajador, ‘APORTE EMPRESA BANAVIH FAOV, APOSITE EMPRESA FONDO JUBILACIÓN’ y éstas son obligaciones legales del patrono y no deberían aparecer registradas como asignación al trabajador y esta circunstancia nos indica que el procedimiento de fiscalización realizado no se llevó a cabo como una investigación de fondo porque ha debido el fiscal percatarse de esta circunstancia, lo cual no ocurrió por haber sólo basado su reparo en el comprobante de retenciones, el cual no prueba la regularidad y permanencia de los ingresos percibidos por el trabajador, es decir, no prueba el salario normal sino el salario integral y al haber efectuado el procedimiento dejando de cumplir con lo ordenado en la providencia administrativa respecto a determinar las partidas sujetas a retención, el resultado del mismo no refleja los hechos reales, y aun cuando pudiera considerarse que si se indicó el elemento fiscalizado de la base imponible, éste no se correspondía con la base legal que debía aplicarse considerando el criterio vinculante de la Sala Constitucional, por lo cual -y tal como se indicó precedentemente- el procedimiento de fiscalización desde un punto meramente formal se cumplió pero desde un punto de vista material, el mismo no se realizó tal como lo ordena el legislador, generando a criterio de quien decide, la violación del principio de legalidad tributaria al desconocer la verdadera base imponible del trabajador y en tal sentido se considera que aun cuando están previstos en el requisito establecido en el literal c) del artículo 183 y numeral 3 del artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001 en los actos recurridos, lo relativo al tributo y el período fiscal, el elemento fiscalizado de la base imponible sólo lo refirió al monto total cancelado al trabajador sin discriminar lo regular y permanente o accidental del ingreso por cuanto el fiscal se conformó con considerar el monto total cancelado al trabajador y reflejado en el comprobante de retenciones, y con respecto al requisito previsto en el literal d) del artículo 183 y numeral 4 del artículo 191 eiusdem, se considera que están previstos en los referidos actos aun

cuando fueron mal apreciados por los funcionarios actuantes al no haber tomado en cuenta todos los elementos de valor que conforman la base imponible del tributo investigado, lo que determina que el resultado del procedimiento efectuado, violó el principio de legalidad, mas no se verifica que exista desviación de poder”.

Luego de todo lo analizado, el tribunal de instancia consideró que “(...) se generó una violación del principio de legalidad por cuanto es la ley la que establece los elementos integradores del tributo, siendo uno de ellos, la base imponible, por lo que no le es permitido al operador tributario escoger la base imponible del Impuesto sobre la Renta que aplicará a los trabajadores bajo relación de dependencia y al haberlo hecho, se transgredió el principio de legalidad, por lo cual más que desviación de poder por cuanto no es un problema que se generó por el fin del acto impugnado sino por la cuantía del tributo producto del reparo ya que la cuota tributaria que se ordenó cancelar es superior a la realmente debida por el trabajador y todo fue producto de no cumplir con el fin del procedimiento de fiscalización que está relacionado con una investigación de fondo, conformándose los funcionarios actuantes con sólo realizar una escueta verificación documental, por lo cual este tribunal declara improcedente la desviación de poder y con lugar la violación del principio de legalidad, en consecuencia se reitera la nulidad del reparo efectuado que generó el tributo omitido por Bs. 94.954,66 y su respectiva multa e intereses liquidados por 1.405,58 unidades tributarias y Bs. 26.992,89 respectivamente (...)”.

Con respecto a la solicitud de eximentes y subsidiariamente la solicitud de atenuantes planteada por el contribuyente, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la región Central, indicó que “(...) con relación a la citada eximente y con base en lo decidido respecto a que el salario sobre el cual debe determinarse el Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2010 es de Bs. 304.244,62, tal como así consta en el informe presentado por el patrono del trabajador, la empresa estatal CORPOELEC (folio 134), toda vez que el recurrente no probó en sede judicial lo relativo a las horas extras, auxilio eléctrico, ayudas familiares y viáticos, y que a criterio de esta juzgadora no serían pagos producto directo de la prestación del servicio. En tal sentido habiendo declarado como salario percibido la cantidad de Bs. 225.088,22, se hace necesario a los efectos de

conceder o no la mencionada eximente, efectuar una nueva determinación del referido impuesto (...)", indicando que "(...) de la anterior determinación se constata que no es procedente la eximente alegada, toda vez que la determinación efectuada supera el 5% del tributo declarado (...)".

Con relación a la eximente prevista en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, el Juzgado de Instancia consideró *"(...) como salario lo que el patrono informó a este tribunal, es decir la cantidad de Bs. 304.244,62 y no de Bs. 225.088,22, que fue el enriquecimiento neto declarado por el trabajador por cuanto el recurrente no probó por ejemplo, los pagos por horas extras y cualquier otro que a su criterio, no eran asignaciones regulares y permanentes, producto del servicio que prestaba mensualmente como Gerente de Producción para el ejercicio 2010. En tal sentido, expresa el trabajador recurrente que de haber algún tributo omitido, éste es producto de haber asumido la interpretación concordada del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo y del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, tal como lo realizó la Sala Constitucional en las sentencias con carácter vinculante mencionadas en el escrito recursivo, entre ellas, la Nro. 980 de fecha 17 /06/2008, antes comentada y en la cual la Sala señala que hasta la Administración Tributaria Nacional se le generaron dudas con respecto a la interpretación efectuada y es de indicar que si el ente (sic) tributario quien tiene el control de los tributos nacionales, tuvo dudas y hasta requirió no sólo solicitar una aclaratoria sino que adicionalmente, emitió una providencia otorgando una prórroga para el caso de los contribuyentes que se acogieron a la interpretación vinculante de la Sala Constitucional para el ejercicio 2007, es obvio que un trabajador cuya labor diaria no tiene ninguna relación con la materia tributaria, haya incurrido en un error de hecho y derecho al momento de efectuar la declaración por un monto inferior al que su patrono informa a este tribunal y que generó que este tribunal –tal como consta precedentemente– haya efectuado una nueva determinación con base en el salario indicado por el patrono en su informe (folio 134), lo que significa que debe cancelar adicionalmente un impuesto omitido por la cantidad de Bs. 18.189,01. Con base en el análisis efectuado y visto que si se generaron dudas con relación a la interpretación vinculante efectuada por la Sala Constitucional en la sentencia No. 301 de fecha 27/02/2007 y que fue objeto de dos aclaratorias y con vigencia a partir del 01/01/2008, es decir, que incluye el ejercicio que*

fue fiscalizado, la eximente alegada es procedente y, por consiguiente no debe imponerse al recurrente sanción alguna por contravención con base en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001 por declarar un ingreso neto de Bs. 225.088,22 cuando –y sólo considerando el informe de su patrono– ha debido ser con base en Bs. 304.244,62 (...)”.

Añadió que “(...) no puede esta juzgadora dejar de señalar que al revisar los dos recibos de pagos (folios 137-138) anexos al informe presentado por CORPOELEC (folios 134-135) nos encontramos que dentro de las asignaciones al trabajador se encuentran las siguientes partidas o conceptos: APORTE EMPRESA FONDO JUBILACIÓN, APORTE EMPRESA BANAVIH FAOV, y llama la atención que dichos aportes patronales sean incluidos como una asignación al trabajador, cuando corresponden a obligaciones legales de la empresa y por lo tanto no serían ingresos regulares ni permanentes ni accidentales, por lo cual deberían haberse excluidos, y visto lo ocurrido, sería lógico que el trabajador los haya excluido, de sus ingresos, pero al no haber probado el trabajador que sus ingresos realmente fueron de Bs. 225.088,22, no tiene alternativa esta juzgadora que efectuar la nueva determinación sobre el salario que indicó su patrono, le canceló pero –se reitera- no es procedente que sobre esa diferencia de impuesto que se ordena cancelar, deba imponerse sanción alguna por ser procedente la eximente alegada (...)”.

Con respecto al alegato relativo a la nulidad de las multas y de los intereses moratorios alegado por la recurrente, la Juzgadora *a quo* mencionó que ese “(...) tribunal declaró la nulidad del reparo por Bs. 94.954,66, por lo cual se declaró por accesoriidad, la nulidad no sólo la multa impuesta por 1.405,58 unidades tributarias, sino además los intereses liquidados por Bs. 26.992,89, pero visto que se determinó nuevamente el tributo a pagar correspondiente al ejercicio 2010 y se constata que falta por cancelar la cantidad de Bs. 18.189,01; en tal sentido, se ordena a la Administración Tributaria Nacional emitir de nuevo una planilla de liquidación y pago por intereses moratorios a partir del 01/04/2011 hasta la fecha definitiva de pago del impuesto determinado en esta sentencia considerando que la suma que falta por cancelar es Bs. 18.189,01 que es el verdadero importe del Impuesto sobre la Renta que adeuda el recurrente del ejercicio 2010 y visto lo antes señalado y por cuanto no consta la fecha de publicación de las tasas activas que fueron

utilizadas a los efectos de liquidar los intereses que se generan por la falta de pago de la mencionada suma, así como los que se generaron por el pago extemporáneo del impuesto declarado por el contribuyente, se ordena asimismo que al momento de liquidar de nuevo los intereses moratorios, se aplique lo establecido en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, indicando las tasas activas aplicables y su fecha de publicación por cuanto se debe dar cumplimiento a lo que establece el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001. Por otra parte, visto lo decidido, se confirman que el contribuyente debe cancelar intereses moratorios por el pago extemporáneo del monto del tributo declarado y cancelado mediante tres porciones pero se declara la nulidad de los intereses liquidados por Bs. 7,02; Bs. 252,69 y Bs. 181,18 sólo a los efectos de liquidarlos de nuevo con base en lo aquí decidido respecto a efectuarlo con base en la tasa activa que estuviese vigente (...)”.

Que “(...) la sanción impuesta prevista en el numeral 1° del artículo 104 del Código Orgánico Tributario es por ‘No exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicité’ y al leer el acta de reparo se indica que se dio cumplimiento parcial a la primera acta de requerimiento respecto a la cual ‘... no presentó los soportes que amparen la existencia de su progenitora...’ y que posteriormente entregó lo solicitado (folio 67). En tal sentido, al revisar el acta de requerimiento de fecha 10/06/2011 (folio 4 del expediente administrativo) a la cual –conforme a lo señalado por la Administración Tributaria Nacional– dio cumplimiento parcial, nos encontramos que entre las documentales solicitadas estaban los ‘... demás soportes... que avalen la existencia y legitimidad de las Rebajas al Impuesto (Cargas de Familia e Impuestos) ...’, constando que el 08/06/2011 (folio 3 del expediente administrativo) le faltó por entregar ‘...la fe de vida de su madre y las porciones de Impuesto sobre la Renta...’ y consta en el referido expediente al folio 05 que el 06/07/2011 entregó los soportes relacionados con el pago de las porciones del Impuesto sobre la Renta y constancia emitida por el patrono del trabajador que demostraba la existencia de su progenitora (...)”, por lo tanto, “(...) el hecho de entregar la documentación solicitada demuestra que se está permitiendo el control de la Administración Tributaria y en consecuencia quien decide, es del criterio que la sanción aplicada no era la procedente toda vez que al haber entregado lo solicitado en un segundo requerimiento, el contribuyente si permitió el control de la Administración

Tributaria Nacional, por lo que se ha configurado un falso supuesto y en consecuencia, se anula la sanción impuesta de conformidad con el numeral 1° del artículo 104 del Código Orgánico Tributario (...)”.

Agregó que “(...) consta que el trabajador fue también sancionado con base en el artículo 110 del Código Orgánico Tributario por el pago extemporáneo de las tres (03) porciones del Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2010 y con relación a dichas multas, nada alegó el recurrente, motivo por el cual se confirman las mismas, las cuales fueron impuestas en 0,40 unidades tributarias cada una por efecto de la aplicación de la concurrencia, pero visto que se ha declarado la nulidad de las multas impuestas de conformidad con el artículo 111 y numeral 1° del artículo 104, ambos del Código Orgánico Tributario, quedando sólo confirmadas las sanciones impuestas con base en el artículo 110 eiusdem, debe aplicarse la más grave que corresponde al monto de la primera porción por Bs. 5.260,64, la cual debe aplicarse en 0,80 unidades tributarias y las dos restantes por efecto de la concurrencia queda en 0,40 unidades tributarias cada una (...): (Sic).

En lo que se refiere al vicio de falso supuesto de derecho en cuanto al valor de la unidad tributaria aplicada, por considerar el contribuyente que se violentó el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, aclaró la Juzgadora a quo que “(...) es cierto que la Sala Político Administrativa fue del criterio que el tiempo que tardaba la Administración Tributaria en imponer una multa no debía ser imputable al recurrente, pero dicho criterio fue modificado por cuanto indica que la norma es muy clara en su redacción pero visto que este Tribunal ha declarado la procedencia de la eximente relativa al error de hecho y derecho y el alegato fue realizado para el caso de no proceder la eximente, se declara su improcedencia (...)

Por lo anterior, declaró:

“(...

PARCIALMENTE CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario ejercido por el ciudadano Rober Vidal Pérez Stampone, (...) en contra de la Resolución Culminatoria del Sumario N° SNAT-INTI-GRTI-RCO-DSA-2012-01183/62/49 de fecha 20/06/2012 notificada el 12/07/2012, así como sus planillas de liquidación Nros

031001233002236, 0310012332237 y 0310012332238 y el Acta de Reparación No. SNAT-INTI-GRTI-RCO-SEDE-DF-2011-143 de fecha 21-07-2011, notificada en la misma fecha. Actos emitidos por el Jefe de la División de Sumario Administrativo, el Gerente Regional y el fiscal actuante, funcionarios todos adscritos a la Gerencia de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En consecuencia: 1.- Se declara la nulidad de las planillas de liquidación y pago Nros 031001233002236, 0310012332237 y 0310012332238; 2.- Se declara la nulidad del reparo por concepto de tributo omitido por la suma de Bs. 94.954,66, así como los intereses liquidados por Bs. 26.992,89 y la multa impuesta en 1.405,58 unidades tributarias; 3.- Se declara la nulidad de la sanción impuesta de conformidad con el numeral 1 del artículo 104 del Código Orgánico Tributario; 4.- Se confirma las tres (03) sanciones impuestas de conformidad con el artículo 110 del Código Orgánico Tributario pero se ordena liquidar una por 0,80 unidades tributarias y las dos restantes, en 0,40 unidades tributarias cada una; 5.- Se ordena liquidar nuevamente los intereses moratorios por el pago extemporáneo de las tres porciones del Impuesto sobre la Renta determinado por el contribuyente, aplicando el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001 respecto a indicar la tasa activa aplicable y su fecha de publicación; 6.- Se ordena a la Administración Tributaria liquidar planilla por Bs. 18.189,01 por tributo omitido correspondiente al ejercicio 2010 determinado en esta sentencia; 7.- Procedente la eximente de responsabilidad por error de hecho y derecho prevista en el numeral 4° del artículo 85 del Código Orgánico Tributario respecto al tributo omitido por Bs. 18.189,01, determinado en esta sentencia y 8.- Se ordena a la Administración Tributaria Nacional liquidar planilla por intereses moratorios desde el 01/04/2011 hasta la fecha definitiva de pago de la suma de Bs. 18.189,01 que corresponde al tributo omitido determinado en esta sentencia, aplicando el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001 respecto a indicar las tasas activas aplicables y su fecha de publicación. 9.- Se declara improcedente el falso supuesto por aplicación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario.

Dada la naturaleza del fallo, no hay condenatoria en costas. (...)”.

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 24 de enero de 2017, la abogada Mirna Coromoto Robles Erazo, antes identificada, actuando como sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, fundamentó su apelación en los términos siguientes:

Indicó que “(...) *la controversia en la presente causa está delimitada principalmente a la interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la renta vigente en el ejercicio investigado, a los fines de precisar cuáles son los conceptos que forman parte del salario, para los fines de la determinación de los ingresos gravables del contribuyente (...)*”.

Agregó que “(...) *el Tribunal a quo consideró que para los efectos tributarios se toma en cuenta el sueldo normal, al que no se debe sumar lo percibido en bonos y demás asignaciones, ello así porque –en su opinión– no es justo que las bonificaciones de fin de año y el bono vacacional, y otros proventos, que no son enriquecimientos sino beneficios laborales, deban ser tomados en cuenta para determinar el enriquecimiento neto gravable (...)*” en este sentido, consideró “(...) *que el mismo deriva de una errónea interpretación de la normativa relacionada con el tema debatido y también de una falta de exhaustividad en el análisis de las disposiciones laborales que definen el salario y de los conceptos que lo conforman*”.

Que “(...) *la Administración Tributaria estima que las cantidades percibidas por el contribuyente por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares en el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2010 (Bs. 550.928,69), constituyen ingresos gravables conforme a una interpretación concatenada de lo establecido en los artículos 1, 16 y 31 de la Ley de Impuesto Sobre la renta, aplicable racione temporis; artículo 23 de su Reglamento y de acuerdo con lo previsto en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997 (...), por ello, en virtud de la incorporación del monto de Bs. 325.840,47, al total de remuneraciones declaradas por el contribuyente en ese ejercicio, (Bs. 225.088,22) se generó un monto de impuesto a pagar de Bs. 94.954,66*”:

Consideró que “(...) *las utilidades y otros proventos sí forman parte del salario normal y deben ser incluidas en los ingresos del contribuyente, todo ello de conformidad*

(...) de los artículos 1, 16 y 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, vigente para el ejercicio investigado (...)”.

Señaló que *“(...) si bien se estableció en la sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia una interpretación según la cual sólo formarían parte del salario las percepciones regulares, las utilidades recibidas por el trabajador contribuyente si integran parte del salario de acuerdo con el contenido del artículo 133 [de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997, aplicable *ratione temporis*] y las mismas nos pierden el carácter de permanente o de regulares por el hecho de haber sido devengadas de manera anual”*. (Corchetes de la Sala).

Reiteró que *“(...) las utilidades no son enriquecimientos obtenidos de manera accidental y eventual, por ello, (...) la base del cálculo del impuesto sobre la renta para los trabajadores bajo relación de dependencia, está conformado por el salario normal que éstos perciben, es decir, por aquellas remuneraciones que devengan de forma regular y permanente, como lo son las utilidades que año tras año reciben, quedando derivadas de la prestación de antigüedad y las que no tienen carácter salarial de conformidad con lo previsto en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo (...)*”.

Acotó que *“(...) respecto a la inclusión de las utilidades y otros proventos en el concepto de salario, el artículo 104 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras [del 2012], expresamente señala que la participación en los beneficios o utilidades si están comprendidos en él y, para la determinación de la base del cálculo de las prestaciones sociales que pertenecen a los trabajadores bajo relación de dependencia, en su artículo 122 se estableció que el salario base para dicho cálculo por motivo de la determinación de la relación de trabajo, será el último salario devengado, calculado de manera que integre todos los conceptos salariales percibidos por el trabajador”*. (Agregado de la Sala).

Añadió la representante del Fisco Nacional, que *“(...) el artículo 105 de la citada Ley Orgánica del Trabajo, las Trabajadoras y los Trabajadores, enumera en forma taxativa los beneficios percibidos por los trabajadores que no tienen carácter remunerativo salarial, a saber i) los servicios de los centros de educación inicial; ii) el beneficio de*

alimentación en cualquiera de sus formas; iii) los reintegros de gastos médicos, farmacéuticos y odontológicos; iv) las provisiones de ropa de trabajo v) las provisiones de útiles escolares y de juguetes; vi) el otorgamiento de becas o de pago de curso de capacitación, formación o especialización; y vii) el pago de gastos funerarios”.

Concluyó que “(...) las objeciones formuladas por la fiscalización están ajustadas a derecho y, en consecuencia es válida y legal la incorporación al ingreso gravable del contribuyente por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares en la Declaración Definitiva de Rentas del ejercicio que va desde el 01/01/2010 al 31/12/2010, de la cantidad de Bs. 325.840,47 no reflejada en la declaración presentada por el recurrente, de conformidad en las disposiciones legales y reglamentarias antes citadas, por lo que también es procedente la imposición de las sanciones correspondientes y los cálculos de los intereses moratorios efectuados por la Administración Tributaria, en virtud de los diversos incumplimientos del Contribuyente para el ejercicio investigado y los cuales se encuentran claramente especificados en el acto administrativo recurrido (...)”.

Solicitó “(...) sean revocados los pronunciamientos contenidos en el fallo apelado, que son contrarios a los intereses de la República relativos a la nulidad de la sanción prevista en el artículo 104 numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 2001 al incurrir la juzgadora en un falso supuesto de hecho por cuanto la actuación del contribuyente sí constituyó un incumplimiento de deberes formales al cumplir parcialmente lo requerido por la Administración Tributaria, la disminución de la sanción del artículo 110 ibídem por el ilícito material relacionado con el retraso en el pago de tributos y ordenar el recálculo de los intereses moratorios por pago extemporáneo de las tres porciones del Impuesto Sobre la Renta, y el haber otorgado la eximente de responsabilidad por error de hecho y de derecho prevista en el numeral 4to., del citado Código Orgánico siendo que no eran procedentes en el caso que nos ocupa”.

Finalmente, solicitó se declare con lugar la apelación interpuesta y en caso contrario, se exima al Fisco Nacional del pago de las costas procesales.

IV

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca del recurso de apelación ejercido por la representación en juicio del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva Nro. 008/2015 del 30 de marzo de 2015, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado por el ciudadano Rober Vidal Pérez Stampone.

Vistos los términos del fallo apelado, así como las alegaciones expuestas en su contra por la representante en juicio del Fisco Nacional, en el caso concreto se verifica que la controversia planteada se circunscribe a decidir sobre: (i) *vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la Ley, específicamente del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2007, aplicable en razón del tiempo*” y, ii) el “*vicio de falso supuesto de hecho*”.

No obstante lo anterior, esta Alzada debe declarar **firmes** por no haber sido apelado por la recurrente, ni desfavorecer los intereses del Fisco Nacional los siguientes pronunciamientos: “*i) la procedencia de las tres (03) sanciones impuestas de conformidad con el artículo 110 del Código Orgánico Tributario pero se ordena liquidar una por 0,80 unidades tributarias y las dos restantes, en 0,40 unidades tributarias cada una; ii); la orden a la Administración Tributaria para liquidar planilla por Bs. 18.189,01 por tributo omitido correspondiente al ejercicio 2010, determinado en esta sentencia; y iii) la no procedencia referida al falso supuesto por aplicación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001*”. Así se decide.

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

“(i) vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la Ley, específicamente del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2007, aplicable en razón del tiempo”.

A fin de resolver las denuncias formuladas, esta Máxima Instancia considera necesario señalar en primer lugar con relación al vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de Ley, que este constituye un error de juzgamiento que se origina en la construcción de la premisa mayor del silogismo judicial, específicamente cuando el Juez que conoce del caso, no obstante apreciar correctamente los hechos y reconocer la existencia y validez de la norma jurídica apropiada a la relación controvertida, distorsiona

el alcance del precepto general, dando como resultado situaciones jurídicas no previstas en la concepción inicial del dispositivo. Asimismo, si la norma escogida por el decisor no es efectivamente aplicable al supuesto de hecho controvertido, el error *in iudicando* que se configura, daría lugar a una falsa aplicación de una norma jurídica vigente, o a cualquier otra modalidad de falso supuesto de derecho. (Vid., fallos Nros. 00975 del 7 de octubre de 2010, caso: *Servicios Halliburton de Venezuela, S.A.*; 00807 del 27 de julio de 2016, caso: *Esmeralda Di Cristofaro Pellegrino*; y 00310 del 6 de abril de 2017, caso: *Hendrick Rafael Barreto Sánchez*).

Estableció el fallo apelado, que “(...) *este tribunal al aplicar al presente asunto, el anterior criterio vinculante de la Sala Constitucional considera que en el reparo efectuado no se aplicó el referido criterio por cuanto el concepto de salario que sirvió de base a la Administración Tributaria Nacional para calcular el Impuesto sobre la Renta al recurrente con relación al ejercicio 2010, es el que establece el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial No. 38628 de fecha 16/02/2007 sin considerar su interpretación constitucional, el cual se basa en el contenido del parágrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo aplicable racione temporis, y ese criterio de la Sala Constitucional estaba vigente tanto para el ejercicio 2010, como para la fecha de emisión de la Resolución Culminatoria del Sumario recurrida y a la fecha de interposición del presente recurso contencioso tributario y es de aplicación vinculante para este Tribunal de conformidad con el artículo 335 de nuestra Carta Magna (...)*”. (Sic).

Por su parte, la representación judicial del Fisco Nacional manifestó que “(...) *la controversia en la presente causa está delimitada principalmente a la interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la renta vigente en el ejercicio investigado, a los fines de precisar cuáles son los conceptos que forman parte del salario, para los fines de la determinación de los ingresos gravables del contribuyente (...)*”.

Agregó la parte apelante que “(...) *el Tribunal a quo consideró que para los efectos tributarios se toma en cuenta el sueldo normal, al que no se debe sumar lo percibido en bonos y demás asignaciones, ello así porque –en su opinión– no es justo que las bonificaciones de fin de año y el bono vacacional, y otros proventos, que no son*

enriquecimientos sino beneficios laborales, deban ser tomados en cuenta para determinar el enriquecimiento neto gravable (...) en este sentido, consideró (...) que el mismo deriva de una errónea interpretación de la normativa relacionada con el tema debatido y también de una falta de exhaustividad en el análisis de las disposiciones laborales que definen el salario y de los conceptos que lo conforman”.

Asimismo, añadió que “(...) la Administración Tributaria estima que las cantidades percibidas por el contribuyente por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares en el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2010 (Bs. 550.928,69), constituyen ingresos gravables conforme a una interpretación concatenada de lo establecido en los artículos 1, 16 y 31 de la Ley de Impuesto Sobre la renta aplicable *ratione temporis*; artículo 23 de su Reglamento y de acuerdo con lo previsto en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997 (...), por ello, en virtud de la incorporación del monto de Bs. 325.840,47, al total de remuneraciones declaradas por el contribuyente en ese ejercicio, (Bs. 225.088,22) se generó un monto de impuesto a pagar de Bs. 94.954,66”:

Al respecto, la Sala considera necesario advertir que la representante de la República pretende trasladar al plano fiscal la conceptualización de las remuneraciones con incidencia salarial previstas en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997, hoy artículo 104 de la Ley Orgánica del Trabajo, las Trabajadoras y los Trabajadores de 2012; siendo que la modificación realizada por la Sala Constitucional del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2007, establece claramente los conceptos remunerativos que integran el enriquecimiento neto a los efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, a fin de analizar lo controvertido en la apelación, esta Máxima Instancia debe señalar que la citada modificación -realizada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia como garantía de los derechos constitucionales del trabajador asalariado en la decisión número 301 del 27 de febrero de 2007 y sus aclaratorias números 390 y 980 de fechas 9 de marzo de 2007 y 17 de junio de 2008, las cuales alcanzan de igual manera a la norma estatuida en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, en virtud de encontrarse redactados ambos dispositivos normativos de forma idéntica,

aplicable el último de los mencionados para el año investigado en el caso concreto- es extensible al ejercicio fiscalizado, es decir, el coincidente con el año civil 2010.

En sintonía con lo antes referido, el artículo 31 de la mencionada Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2007, vigente en razón del tiempo, prevé:

“(…) Artículo 31. Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones 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, la Sala estima conveniente en primer lugar, a objeto de verificar la existencia de los vicios denunciados, establecer si los pagos efectuados al contribuyente Rober Vidal Pérez Stampone, 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, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia Nro. 301 del 27 de febrero de 2007, caso: *Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio*, interpretó el sentido y alcance de la norma contenida en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, en los términos siguientes:

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

Por tal razón, con el objeto de adecuar el régimen impositivo a la renta aplicable a las personas naturales con ocasión de los ingresos devengados a título salarial, con los presupuestos constitucionales

sobre los que se funda el sistema Tributario; ponderando, por una parte, el apego al principio de justicia tributaria y, por la otra, la preservación del principio de eficiencia presente en tales normas, en los términos bajo los cuales han sido definidos a lo largo de este fallo, esta Sala Constitucional modifica la preposición del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el siguiente sentido:

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

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

De esta manera, la Sala ejerciendo su labor de máxima intérprete de la Constitución ajusta la disposición legal antes referida a los postulados constitucionales, la cual además se adecua a la letra y espíritu del 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 decisión Nro. 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 (...)**”.*

Con vista a lo indicado, resulta necesario mencionar que la Sala Constitucional de esta Máxima Instancia, ha señalado que existe vulneración de los principios de la confianza legítima o expectativa plausible y, por ende, de la seguridad jurídica, cuando un operario de justicia aplica al caso bajo su examen un criterio jurisprudencial distinto al que existía para la oportunidad cuando se produjo la situación jurídica o fáctica que se decide o para la

regulación de la relación jurídica nacida con anterioridad, en una clara y evidente aplicación retroactiva del mismo, o aplica de forma arbitraria o sin ninguna justificación válida el criterio vigente al caso bajo análisis. (Vid., sentencias de la referida Sala Nros. 1588, 1645 y 0173 publicadas en fechas 14 de noviembre de 2013, 27 de noviembre de 2014 y 10 de marzo de 2015, casos: *Caracas Base Ball Club, C.A.*; *Salón de Belleza Primo Piano, C.A.*, y *Mariela Bolívar*, en ese orden).

Igualmente, es prudente señalar a manera referencial, que la aludida Sala Constitucional con ocasión de la solicitud de interpretación del artículo 31 del Decreto con Rango, Valor y de Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014, ratificó la doctrina judicial *supra* mencionada, a través del fallo Nro. 499 del 30 de junio de 2016, caso: *Henry Arias y Otros*, en los términos expresados a continuación:

“(…) En atención a lo expuesto, se considera necesario precisar que la interpretación constitucional dictada por esta Sala en la sentencia n. 301 del 27 de febrero de 2007, se adecúa al supuesto normativo previsto en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la vigente Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Trabajadoras de 2012, toda vez que dicha norma fue concebida por el legislador en los mismos términos que había sido redactada en los Parágrafos Segundo y Cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997, respecto al cálculo de las contribuciones, tasas o impuestos sobre la base del salario normal correspondiente al mes anterior aquél en que se causó, razón por la cual resulta igualmente inadmisibles la pretensión de interpretación constitucional objeto de autos.

Como se aprecia de lo expuesto, la Sala ha resuelto de manera vinculante el alcance, contenido y aplicación de los elementos que conforman el hecho imponible del impuesto sobre la renta en Venezuela, y en tal sentido se mantiene el criterio de interpretación asentado en el referido fallo, investido -por demás- de la autoridad de la cosa juzgada, por lo que de conformidad con lo establecido en el numeral 4 del artículo 133 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, la solicitud de interpretación solicitada debe ser declarada inadmisibles (...).”

De lo anterior se colige claramente que el cálculo de la base imponible del impuesto sobre la renta del trabajador asalariado o trabajadora asalariada debe atender al concepto de “salario normal” contenido en el antes artículo 133 de la referida Ley Orgánica del Trabajo, hoy parte *in fine* del artículo 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 o las trabajadoras de carácter no regular ni permanente, tales como las utilidades, bonificaciones, horas extras y vacaciones, entre otras. (*Vid.*, sentencias de esta Sala Político-Administrativa Nros. 00290 del 15 de febrero de 2007, caso: *Digas Tropiven, S.A.C.A.*; 01540 del 3 de diciembre de 2008, caso: *Cotécnica Caracas, C.A.*; 00273 del 26 de febrero de 2009, caso: *H.L. Boulton & CO, S.A.*; 00296 del 4 de marzo de 2009, caso: *C.A. La Electricidad de Caracas*; 00761 del 3 de junio de 2009, caso: *Comunicaciones Corporativas C.C.D., C.A.*; 00227 del 10 de marzo de 2010, caso: *Conducid, C.A.*; 00659 del 7 de julio de 2010, caso: *Transporte Premex, C.A.*; 01713 del 11 de diciembre de 2014, caso: *Richard William McGowan*, 00585 del 13 de junio de 2016, caso: *Silvino Molina Contreras*, 00807 del 27 de junio de 2016, caso: *Esmeralda Di Cristofaro Pellegrino*, y 00865 del 9 de agosto de 2016, caso: *José Elías Rolón Jiménez*).

Las prenombradas decisiones judiciales analizaron el salario normal a partir de la modificación que hiciera la Sala Constitucional del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, lo cual no debe entenderse como una adecuación del principio de progresividad del tributo al contribuyente asalariado, sino como la reivindicación del principio contemplado en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, referido a la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica de los contribuyentes, atendiendo a la elevación del nivel de vida de la población –siendo esto último uno de los objetivos principales del *Plan de la Patria. Plan de Desarrollo Económico y Social de la Nación 2013-2019*, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.118 Extraordinario del 4 de diciembre de 2013– dado que la legislación del impuesto sobre la renta había tomado una amplísima base de cálculo sobre la estimación del salario integral con una mínima posibilidad de disminuirla razonablemente (desgravamen único) alejándose en demasía de la progresividad propia de esta clase de tributos. (*Vid.*, fallo de la Sala Constitucional Nro. 301 del 27 de febrero de 2007, caso: *Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio*).

En consecuencia, estima esta Máxima Instancia que la Administración Tributaria erró al interpretar la modificación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, contenida en la sentencia de la Sala Constitucional Nro. 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; y proceder a incluir en los ingresos netos de la recurrente los pagos correspondientes a conceptos tales como utilidades y bono vacacional, aunque éstos se clasifican como una remuneración marginal al salario normal, de tipo accidental; pues, el primero, está condicionado a la rentabilidad o utilidad de la empresa en un momento dado; y, el segundo, está destinado al disfrute del descanso del trabajador asalariado. (*Vid.*, decisiones de esta Sala Político-Administrativa Nros. 01713 del 11 de diciembre de 2014, caso: *Richard William Mcgowan*, 00585 del 13 de junio de 2016, caso: *Silvino Molina Contreras*, 00807 del 27 de junio de 2016, caso: *Esmeralda Di Cristofaro Pellegrino*, y 00865 del 9 de agosto de 2016, caso: *José Elías Rolón Jiménez*).

Por tal razón, esta alzada concluye que la jueza apreció de manera correcta los hechos y aplicó acertadamente el derecho, al estimar que los pagos por concepto de bonos y demás remuneraciones distintas al sueldo normal, no debieron ser incluidos por la fiscalización en la base imponible del contribuyente para la determinación del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2010, por lo que anuló el reparo en cuanto al tributo omitido por noventa y cuatro mil novecientos cincuenta y cuatro bolívares con sesenta y seis céntimos (Bs. 94.954,66), hoy un céntimo de bolívar (Bs. 0,01) y consecuentemente, la sanción de multa y los intereses moratorios; y considerando asimismo, lo alegado por el contribuyente respecto a la solicitud de nulidad de las multas impuestas y de los intereses liquidados, declaró la nulidad de la multa por un mil cuatrocientas cinco coma cincuenta y siete unidades tributarias (1.405,57 U.T.) y los intereses moratorios liquidados por veintiséis mil novecientos noventa y dos bolívares con ochenta y nueve céntimos (Bs. 26.992,89), hoy un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), todo determinados de conformidad con lo establecido en los artículos 111 y 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

En este sentido, corresponde desestimar la existencia del vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la Ley, específicamente del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2007, aplicable en razón del tiempo, en el análisis de las disposiciones laborales que definen el salario y de los conceptos que lo conforman, por lo que se confirma en este punto el fallo recurrido. Así se decide.

ii) vicio de falso supuesto de hecho.

La representación judicial del Fisco Nacional manifestó que “(...) *sean revocados los pronunciamientos contenidos en el fallo apelado, que son contrarios a los intereses de la República relativos a la nulidad de la sanción prevista en el artículo 104 numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 2001 al incurrir la juzgadora en un falso supuesto de hecho por cuanto la actuación del contribuyente sí constituyó un incumplimiento de deberes formales al cumplir parcialmente lo requerido por la Administración Tributaria, la disminución de la sanción del artículo 110 ibídem por el ilícito material relacionado con el retraso en el pago de tributos y ordenar el recálculo de los intereses moratorios por pago extemporáneo de las tres porciones del Impuesto Sobre la Renta, y el haber otorgado la eximente de responsabilidad por error de hecho y de derecho prevista en el numeral 4to., del citado Código Orgánico siendo que no eran procedentes en el caso que nos ocupa*”.

Precisado lo anterior, a los fines de resolver si la actuación de la Administración Tributaria cometió un error al aplicar la sanción de multa, derivado del incumplimiento de deberes formales, conforme a lo previsto en el artículo 104, numeral 1, primer aparte, del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, es necesario transcribir su contenido, el cual establece:

“Artículo 104: *Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria:*

1.- No exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración Tributaria solicite.

(...Omissis...)

Quienes incurran en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 1 al 8 será sancionado con multa de diez unidades tributarias (10 U.T.), la cual se incrementará en diez unidades tributarias (10 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.). Además quienes incurran en los ilícitos descritos en los numerales 5, 6, 7 y 8, le será revocada la respectiva autorización”.

Tal como puede apreciarse, la norma transcrita establece el régimen sancionatorio aplicable por el incumplimiento del deber formal, relacionado con el hecho que la

contribuyente no cumpla con el deber formal de exhibir los libros, registros u otros documentos exigidos por la Administración Tributaria.

Observa esta Máxima Instancia que de conformidad con el Acta de Requerimiento Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/JLMP/02 de fecha 10 de junio de 2011, notificada en la misma fecha, que riela al folio 4 del expediente administrativo, el funcionario actuante solicitó lo siguiente:

“(…)

1. Cancelación de la Segunda y Tercera porción correspondiente al ejercicio fiscal año 2010 del Impuesto sobre la Renta.

*2. Originales y copias fotostáticas de Comprobantes que demuestren los **Desgravámenes**, en caso de declarar según el artículo 60 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente, para el ejercicio sujeto a fiscalización comprobantes y demás soportes documentales que avalen la existencia y legitimidad de las **Rebajas al Impuesto, (Carga de Familia madre)** para el ejercicio sujeto a fiscalización.*

*Se concede un plazo de **quince (15) días hábiles** a partir de la fecha de notificación de la presente Acta de Requerimiento para suministrar, al Funcionario Actuante, la documentación requerida (...).”*

Así mismo, el Acta de Recepción Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/ DF/ 2011/ISLR/JLMP/01 de fecha 6 de julio de 2007 (folio 5 del expediente administrativo), se dejó constancia de los documentos que se recibieron por parte de la contribuyente los cuales son:

“(…)

1. Cancelación de las porciones 2 y 3, correspondientes al ejercicio civil 2010, del Impuesto Sobre la Renta

Porciones:

*Fecha de presentación: 30-06-2011
1191708522*

Nº de Documento:

*Fecha de presentación: 30-06-2011
1191709523*

Nº de Documento:

Observaciones:

'cabe destacar que las dos porciones están fuera del plazo reglamentario existente'

2. Comprobantes que demuestren los desgravámenes y demás soportes que avalen la existencia y legitimidad de las rebajas al impuesto (Cargas de Familia Madre) para el ejercicio sujeto a fiscalización (Original y Copia Fotostática)

Observaciones:

'El contribuyente presentó constancia donde especifica que tiene a su madre y ésta goza de los beneficios de seguro social y hospitalización (HCM) hasta la fecha' (...)

De lo parcialmente transcrito, se evidencia que el contribuyente suministró la información requerida a través del Acta de Recepción *supra* identificada al funcionario actuante (folio 5 del expediente administrativo), permitiendo así el control de la Administración Tributaria, ya que se constata de los documentos (folio 22 de la pieza administrativa) que el Acta de Reparó se levantó en fecha 21 de julio del 2011, 15 días después de la consignación de los documentos solicitados, lo que a criterio de esta Sala es un tiempo más que considerable para que fuese validada dicha información por parte del órgano administrativo. En tal sentido, se confirma lo alegado por la Jueza *a quo*, en este aspecto. Así se decide.

Por otro lado, en lo atinente al pronunciamiento contrario a los intereses del Fisco Nacional relacionado con “(...), *la disminución de la sanción del artículo 110 ibídem por el ilícito material relacionado con el retraso en el pago de tributos (...)*”.

En lo referente a este punto, esta Alzada constata que el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, declaró que “(...) *el trabajador fue también sancionado con base en el artículo 110 del Código Orgánico Tributario por el pago extemporáneo de las tres (03) porciones del Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2010 y con relación a dichas multas, nada alegó el recurrente, motivo por el cual se confirman las mismas, las cuales fueron impuestas en 0,40 unidades tributarias cada una por efecto de la aplicación de la concurrencia, pero visto que se ha declarado la nulidad de las multas impuestas de conformidad con el artículo 111 y numeral 1° del artículo 104, ambos del Código Orgánico Tributario, quedando sólo confirmadas las sanciones impuestas con base en el artículo 110 eiusdem, debe aplicarse la más grave que*

corresponde al monto de la primera porción por Bs. 5.260,64, la cual debe aplicarse en 0,80 unidades tributarias y las dos restantes- por efecto de la concurrencia queda en 0,40 unidades tributarias cada una (...)”.

En este sentido, se evidencia que la sentencia recurrida –contrario a lo indicado por la representación del Fisco Nacional– no realizó una disminución de la sanción *supra* indicada, sino que en virtud de haberse anulado las sanciones tipificadas en los artículos 104 y 111, ambas de la norma adjetiva tributaria de 2001, aplicó la concurrencia de infracciones con base al mencionado artículo 110 *eiusdem*, por lo tanto a juicio de esta Alzada, el procedimiento aplicado estuvo ajustado a derecho, por lo que se confirma. Así se decide.

En cuanto al pedimento realizado por parte del Órgano Exactor, referido a “(...) ordenar el recálculo de los intereses moratorios por pago extemporáneo de las tres porciones del Impuesto Sobre la Renta (...)”, la Sala considera que el Tribunal *a quo*, al indicar que “(...) el contribuyente debe cancelar intereses moratorios por el pago extemporáneo del monto del tributo declarado y cancelado mediante tres porciones pero se declara la nulidad de los intereses liquidados por Bs. 7,02; Bs. 252,69 y Bs. 181,18 sólo a los efectos de liquidarlos de nuevo con base en lo aquí decidido respecto a efectuarlo con base en la tasa activa que estuviese vigente (...)”.

Sobre este particular, la Sala el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, establece lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 66: *La falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido para ello, hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a 1.2 veces la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.*

A los efectos indicados, la tasa será la activa promedio de los seis (6) principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, calculada por el Banco Central de Venezuela para el mes calendario inmediato anterior. La Administración Tributaria Nacional deberá publicar dicha tasa dentro los primeros (10) días

continuos del mes. De no efectuar la publicación en el lapso aquí previsto se aplicará la última tasa activa bancaria que hubiera publicado la Administración Tributaria Nacional.

Parágrafo Único: *Los intereses moratorios se causarán aun en el caso que se hubieren suspendido los efectos del acto en vía administrativa o judicial.”.*

Conforme a la norma transcrita, esta Alzada estima que el órgano recaudador al momento de efectuar el cálculo de los intereses moratorios debe previamente publicar el respectivo ajuste de 1.2 veces a la tasa activa promedio de los seis (6) principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, dentro los primeros (10) días continuos de cada mes, y de no publicarse, se deberá utilizar la última que se hubiere publicado para el momento en que se efectúe el cómputo.

De la revisión de las actas procesales, esta Máxima Instancia observa que no se constata efectivamente la fecha de publicación de las tasas aplicables para determinar el monto de los referidos intereses moratorios aplicados por la Administración Tributaria, esto a los efectos de tener seguridad y certeza jurídica en su utilización, vale decir, si era la vigente para el momento en que ocurrió el retraso o no.

Por consiguiente, esta Superioridad encuentra ajustado a derecho el pronunciamiento emitido por la sentenciadora de mérito sobre el particular, por lo que se confirma. Así se decide.

En lo que se refiere a “(...) *haber otorgado la eximente de responsabilidad por error de hecho y de derecho prevista en el numeral 4to., [del artículo 85] del citado Código Orgánico siendo que no eran procedentes en el caso que nos ocupa*”. (Agregado de la Sala).

Esta Superioridad considera necesario citar lo establecido en el artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, que establece:

Artículo 85.- *Son circunstancias que eximen de responsabilidad por ilícitos tributarios:*

(...). 4. El error de hecho y de derecho excusable; (...).”.

Sobre ese particular, esta Sala ha considerado en múltiples oportunidades que dicha circunstancia eximente consiste en la equivocada aplicación o interpretación de la ley, o en errores de su apreciación que traen como consecuencia la posibilidad de cometer faltas con

carácter excusable al momento de aplicar la norma tributaria. (*Vid.*, entre otras, sentencias de este Alto Tribunal Nros 00297 y 00794, de fechas 15 de febrero de 2007 y 28 de julio de 2010, caso: *Bayer de Venezuela S.A.*; y *C.A. Editora El Nacional*, respectivamente).

En este contexto, tratándose de un error de derecho la procedencia de dicha eximente está supeditada a la efectiva constatación por parte de esta Máxima Instancia de que el mismo le era excusable, esto es, que fue cometido bajo la creencia de haberse obrado en cumplimiento de una determinada obligación legal o contractual, vale decir, bajo la firme convicción de estar realizando la actuación legalmente debida. Así, dicho alegato supone, la apreciación del marco regulatorio que le era aplicable al supuesto controvertido, para de esta forma, determinar la razonabilidad de la actuación de la contribuyente frente a la situación en concreto que excluya su culpa.

No obstante, considera esta Superioridad que para el ejercicio fiscal objeto de reparo en la presente controversia la contribuyente se encontraba ante una situación de incertidumbre respecto a lo expuesto por la Sala Constitucional en su interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 2006, en cuanto a lo que debía considerarse como ingreso regular, por lo que estima aplicable al caso de autos la circunstancia eximente de la responsabilidad penal tributaria por error de derecho excusable invocada por la representación judicial del contribuyente, en consecuencia, se declara improcedente el vicio denunciado y se confirma la sentencia de instancia. Así se declara.

Determinado lo anterior, esta Máxima Instancia declara sin lugar el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva Nro. 008/2015 emitida el 30 de marzo de 2015, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, la cual se **confirma**. Así se determina.

Con fundamento en las razones precedentemente expuestas, esta Superioridad declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por el ciudadano Rober Vidal Pérez Stampone, contra la “*Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo*” distinguida con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXPN°01183/62/49*, de fecha 20 de junio de 2012,

notificada el 12 de julio del mismo año, así como contra sus planillas de liquidación y pago Nros. 031001233002236, 031001233002237 y 031001233002238 y el Acta de Reparación Nro. SNAT-INTI-GRTI-RCO-SEDE/DF/2011/143 de fecha 21 de julio de 2011 y notificada en la misma fecha, actos todos emitidos por la Gerencia Regional de tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Acto administrativo que se **anula**, salvo las tres (3) sanciones de multa impuestas de conformidad con el artículo 110 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, antes mencionadas, así como los intereses moratorios por el pago extemporáneo de las tres porciones del impuesto sobre la Renta, conceptos que quedan **firmes**.

Seguidamente, observa esta Sala que no procede la condenatoria en costas procesales al Fisco Nacional, conforme a lo preceptuado en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016. Así se dispone.

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

Ello así y, visto que los artículos 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 3 de la Resolución en comento, consagran la posibilidad de practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, este Máximo Tribunal con miras a procurar la mejora continua del servicio de administración de justicia, **ordena** efectuar un

análisis de las actas que conforman el expediente de la causa, a los efectos de determinar si las partes cuentan o no con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha actuación procesal y, de ser el caso, proceder a practicar las notificaciones a las que haya lugar por medios electrónicos; en el entendido de que la falta de indicación en autos de algunos de los elementos digitales previamente señalados, dará lugar a que se practique la notificación conforme a lo establecido en el artículo 5 de la aludida Resolución y en las leyes. Así se decide.

V DECISIÓN

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

1.- FIRMES por no haber sido apelado por la recurrente ni desfavorecer los intereses del Fisco Nacional los siguientes pronunciamientos: “*i) la procedencia de las tres (03) sanciones impuestas de conformidad con el artículo 110 del Código Orgánico Tributario pero se ordena liquidar una por 0,80 unidades tributarias y las dos restantes, en 0,40 unidades tributarias cada una; ii); la orden a la Administración Tributaria para liquidar planilla por Bs. 18.189,01 por tributo omitido correspondiente al ejercicio 2010 determinado en esta sentencia; y iii) la no procedencia referida al falso supuesto por aplicación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001*”.

2.- SIN LUGAR la apelación incoada por la apoderada judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Nro. 008/2015 dictada el 30 de marzo de 2015, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el contribuyente **ROBER VIDAL PÉREZ STAMPONE**, la cual se **CONFIRMA**.

3.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por el mencionado contribuyente, contra la “*Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo*” distinguida con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXPN°01183/62/49*, de fecha 20 de junio de 2012, notificada el 12 de julio del mismo año, así como contra sus planillas de liquidación y pago

Nros. 031001233002236, 031001233002237 y 031001233002238 y el Acta de Reparación Nro. SNAT-INTI-GRTI-RCO-SEDE/DF/2011/143 de fecha 21 de julio de 2011 y notificada en la misma fecha, actos todos emitidos por la Gerencia Regional de tributos Internos de la Región Centro Occidental del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, Acto administrativo que se **ANULA** salvo las tres (3) sanciones de multa impuestas de conformidad con el artículo 110 del Código Orgánico Tributario antes mencionadas, así como los intereses moratorios por el pago extemporáneo de las tres porciones del impuesto sobre la Renta, conceptos que quedan **FIRMES**.

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. 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 febrero del año dos mil veintidós (2022). Años 211° de la Independencia y 162° de la Federación.

La Presidenta –Ponente,

**MARÍA CAROLINA
AMELIACH
VILLARROEL**

El Magistrado,

**INOCENCIO ANTONIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La
Vicepresidenta,

**BARBARA
GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado,

MARCO

**ANTONIO
MEDINA
SALAS**

La Magistrada,

**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,

CHADIA FERMIN PEÑA
En fecha diez (10) de febrero del año
dos mil veintidós, se publicó y
registró la anterior sentencia bajo el
Nº 00002.

La Secretaria,

CHADIA FERMIN PEÑA