

III. JURISPRUDENCIA

SENTENCIAS DE LA SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

Por: Pedro Baute Caraballo y Patricia Piselli Piñango

Impuesto sobre la Renta/Declaración sustitutiva/ Desgravamen único

Fecha: 13 de febrero de 2019

Expediente: 2018-0610

Sentencia: 00035

Caso: JOSÉ LUIS GALLARDO ESCALONA

Magistrado Ponente: Marco Antonio Medina Salas

La Administración Tributaria debe tomar en consideración la declaración sustitutiva de rentas presentada por los contribuyentes, durante el procedimiento de sumario administrativo a los fines de emitir la Resolución correspondiente. Adicionalmente, la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006 no establece limitación alguna a la aplicabilidad del desgravamen único, razón por la cual el órgano recaudador debe aplicar en el mecanismo determinativo del enriquecimiento gravable, el desgravamen único a fin de resguardar la estructura del impuesto sobre la renta, y con ello gravar sobre enriquecimientos netos conforme lo establecido en la citada Ley especial.

“(...) i) De la declaración sustitutiva de rentas.

El tribunal de instancia indicó que ‘(...) es evidente que no se debe declarar como ingresos netos, el salario integral, por lo cual el contribuyente tenía derecho a corregir el monto declarado como ingresos netos ajustándolo al criterio vinculante de la Sala Constitucional emitido en la sentencia [número] 301 de fecha 27 de febrero de 2007 y sus sentencias aclaratorias [números] 390 y 980 de fechas 09 de marzo de 2007 y 17 de junio de 2008 respectivamente, y con relación a esa modificación efectuada, en el acto recurrido nada se indicó porque la investigación fiscal se basó única y exclusivamente en la verificación de los soportes que sustentan los desgravámenes presentados en la declaración definitiva’, pero ello no limitaba al contribuyente a corregir el monto del salario declarado y estando en conocimiento la Administración Tributaria Nacional de la interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta [de 2006, vigente *ratione temporis*] no podía obviar el darle respuesta al contribuyente en la Resolución Culminatoria de Sumario emitida escudándose en que no formaba parte de la fiscalización (...). (Agregados de esta Sala).

Ahora bien, a los fines de decidir el asunto planteado, esta alzada observa de las actas procesales, que si bien el recurrente presentó su declaración definitiva de impuesto sobre la renta, correspondientes al ejercicio fiscal 2012, identificada con el número 1390245687 de fecha 22 de febrero de 2013 (folios 4 al 7 del expediente administrativo), se constata que la misma fue sustituida mediante la declaración número 1391471500, del 6 de diciembre de 2013 (folios 19 al 22 del expediente administrativo), durante el transcurso de la fiscalización, la cual inició mediante *Providencia Administrativa* distinguida con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DF/2013/ISLR/1840* del 26 de julio de 2013 y notificada el 12 de agosto de ese mismo año.

En la referida declaración sustitutiva el contribuyente efectuó ajustes a los conceptos reflejados en la declaración definitiva, de la forma como se detalla en el cuadro siguiente:

Concepto	Declaración definitiva de rentas (Bs.)	Declaración sustitutiva de rentas (Bs.)
Sueldos, salarios y demás remuneraciones similares	1.951.907,55	531.764,70
Desgravámenes	1.695.000,00	69.660,00
Enriquecimiento neto	256.907,55	462.104,70
Total impuesto determinado	28.431,51	82.260,36

En cuanto a la señalada declaración sustitutiva la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo impugnada, indicó:

'(...)

El contribuyente afirma que en fecha 17 de diciembre de 2013, presentó declaración sustitutiva del Impuesto sobre la Renta, por cuanto en la declaración original incurrió en errores al incorporar la totalidad de los ingresos devengados y relacionados en el ARC emitido por el patrono, desconociendo la Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 27 de febrero de 2007.

Esta instancia administrativa estima pertinente destacar que la investigación fiscal se basó única y exclusivamente en la verificación que sustentan los desgravámenes reflejados en la declaración definitiva de rentas del ejercicio civil 2012, tal como lo autoriza la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DF/2013/ISLR/1840 de fecha 26/07/2013, como se indica al comienzo de la exposición de los hechos correspondientes a la presente Resolución Culminatoria (...).

Ahora bien, en referencia a la validez de las declaraciones sustitutivas esta Sala ha señalado que:

'(...) Sin embargo, antes de así juzgar y proceder, se debe examinar los alcances del hecho derivado de las declaraciones sustitutivas presentadas por la referida sociedad mercantil, tanto en materia de impuesto sobre la renta (07-01-97), como en materia de impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor (27-12-96), respecto de las cuales se dice y en autos se advierte que

fueron presentadas luego de haberse iniciado el respectivo procedimiento de fiscalización, siendo dicha circunstancia la invocada por la autoridad tributaria para desestimar los datos en ellas aportados a los efectos reparados, aunada a la existencia de otras irregularidades detectadas que también ameritaban la formulación de tales reparos, a saber, que no se trataban de declaraciones espontáneas.
(...)

De acuerdo a la previsión transcrita, para la Sala surge evidente que bajo ninguna circunstancia, menos temporal, podría la autoridad tributaria inobservar las declaraciones sustitutivas presentadas por la contribuyente en el curso de la aludida fiscalización. Por el contrario, se tiene que le era imperativo verificar los datos aportados en dichas declaraciones, aun cuando advirtiese que las mismas fueron presentadas a raíz de dicho procedimiento y, por tanto, debía adecuar y reevaluar las cantidades que por concepto de ingresos, costos, compras y ventas no declaradas fueron objetados inicialmente en las respectivas actas fiscales, para finalmente determinar con certeza los impuestos que en definitiva debía pagar la sociedad mercantil contribuyente.

Conforme a lo expuesto y revisadas como fueron las motivaciones de las resoluciones culminatorias de los respectivos sumarios administrativos, sólo resta a esta alzada confirmar el símil criterio que sobre el particular fue asumido por el juzgador de instancia en el fallo apelado, de acuerdo al marco legal contenido en el Código Orgánico Tributario y en las leyes especiales que regulan el impuesto sobre la renta y a las ventas al mayor, cuando acertadamente destacó que la citada normativa en modo alguno establece un lapso rígido y perentorio, pasado el cual decaen o caducan las actuaciones fiscales, en cuya virtud entendió que en el presente caso la Administración Tributaria debió atender al contenido de las declaraciones sustitutivas presentadas por la contribuyente, así como al respectivo pago de los impuestos autoliquidados en esa oportunidad. **Así se declara**'. (Negrillas de esta Sala). (Vid., sentencia número 00581 de fecha 22 de abril de 2003 caso: *Pablo Electrónica, C.A.*).

En atención a lo expuesto, esta alzada, estima que la declaración sustitutiva presentada por el ciudadano José Luis Gallardo Escalona, debió haber sido considerada por la fiscalización, por lo tanto la determinación efectuada por la Administración Tributaria debió tomar en cuenta para el cálculo del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2012 del mencionado contribuyente, todos los elementos suministrados por éste. (Vid., sentencia de esta Sala Político-Administrativa número 00631 del 22 de junio de 2016, caso: *Elizabeth Descailleaux Saco*).

De igual forma, ante la existencia de un procedimiento de fiscalización, en el cual se efectúa una determinación del impuesto sobre la renta a pagar por parte del sujeto pasivo, tal y como ocurre en el presente caso, deben observarse todas las pruebas suministradas, entre ellas la declaración sustitutiva.

Al ser así, de la mencionada declaración se aprecia que el contribuyente voluntariamente ajustó los montos correspondientes a '*Sueldos, Salarios y demás Remuneraciones Similares*'

y '*Desgravámenes*'; de igual modo se observa que el mencionado ciudadano, en el escrito de descargos presentado ante la Administración Tributaria, indicó: **i)** que '(...) *en fecha 17 de diciembre de 2013 presentó declaración sustitutiva del Impuesto sobre la Renta, por cuanto en la declaración original incurrió en errores al incorporar la totalidad de los ingresos devengados y relacionados en el ARC que emite el patrono, desconociendo la Sentencia N° 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 27 de febrero de 2007 (...)*', y **ii)** que la actuación fiscal omite reconocer '(...) *el derecho que le asiste de hacer uso del desgravamen único contemplado en el artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 25/09/2006 (...)*'.

Ahora bien, con base en lo precedentemente expuesto, esta Superioridad considera que el órgano exactor al momento de emitir la '*Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo*' distinguida con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/ 2014/EXPN°1840/20/203*, de fecha 28 de octubre de 2014, debía efectuar el correspondiente análisis de los conceptos modificados por el contribuyente en su declaración sustitutiva, los cuales además fueron indicados en el escrito de descargos, a los efectos de conciliar al monto que había reflejado inicialmente en el *Acta de Reparación*.

En atención a lo indicado, se confirma el pronunciamiento del tribunal de mérito respecto a que la Administración Tributaria debía tomar en consideración la declaración sustitutiva de rentas presentada por el contribuyente, a los fines de emitir la *Resolución* impugnada. Así se declara.

ii) Del desgravamen único.

Sobre este particular, este Alto Tribunal observa que la actuación fiscal, durante la fase investigativa, procedió a desconocer los gastos deducidos por el ciudadano José Luis Gallardo Escalona sin la debida comprobación; razón por la cual el contribuyente en la declaración sustitutiva de rentas presentada para el ejercicio fiscal 2012, se acogió al desgravamen único previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, aplicable *ratione temporis*; no obstante, en fase de sumario administrativo, el órgano exactor consideró improcedente la imputación de dicho desgravamen, con fundamento en la consulta identificada con el alfanumérico DCR-5-76.521 de fecha 7 de febrero de 2014, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), según la cual no se pueden realizar modificaciones a las declaraciones una vez iniciada la fiscalización, en concordancia con lo establecido en el artículo 147 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, al considerar que la aplicación del desgravamen único efectuada en la aludida declaración sustitutiva carece de todo efecto legal, por cuanto no debió acogerse al mismo una vez iniciado el procedimiento de fiscalización.

Así, esta Sala estima necesario destacar el contenido del artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006, vigente en razón del tiempo, el cual establece:

'Artículo 60. *Las personas naturales residentes en el país, podrán optar por aplicar un desgravamen único equivalente a setecientos setenta y cuatro unidades tributarias (774 U.T.). En este caso, no serán aplicables los desgravámenes previstos en el artículo anterior.'*

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

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

El criterio jurisprudencial referido pone de relieve que de limitarse la posibilidad de imputación del desgravamen único bajo estudio en la determinación del impuesto sobre la renta a cargo del ciudadano José Luis Gallardo Escalona, se estaría calculando dicho tributo sobre una base imponible no ajustada a derecho, puesto que como es bien sabido, el beneficio del desgravamen permite proteger la capacidad contributiva de la persona natural. (Vid., sentencias de la Sala Político-Administrativa números 00865 y 00520 del 9 de agosto de 2016 y 11 de mayo de 2017, casos: *José Elías Rolón Jiménez* e *Yván de Jesús Vivas Valero*, respectivamente).

Aunado a lo antes señalado, cabe resaltar que la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2006 no establece limitación alguna a la aplicabilidad del desgravamen único, razón por la cual a juicio de esta Alzada éste resulta procedente a favor del referido ciudadano.

Vinculado a lo precedente, esta Superioridad considera que si bien el contribuyente no aportó los documentos justificativos de los gastos, el órgano recaudador debió aplicar en el mecanismo determinativo del enriquecimiento gravable, el desgravamen único a fin de resguardar la estructura del impuesto sobre la renta, y con ello gravar sobre enriquecimientos netos conforme lo establecido en la citada Ley especial. En consecuencia, se confirma el pronunciamiento de instancia referido a que el contribuyente tenía derecho al desgravamen único. Así se establece.”

Contencioso Tributario/Competencia

Fecha: 21 de febrero de 2019

Expediente: 2018-0753

Sentencia: 00071

Caso: MINERA LOMA DE NÍQUEL, C.A.

Magistrado Ponente: Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta

Si en un caso en particular se discute la legalidad de los Certificados de Solvencia de inmuebles relacionados a una Sucesión, aun cuando dichos actos administrativos no contienen una determinación de tributos, ni imponen sanciones o liquidan intereses

moratorios, eventualmente sí podrían ocasionar un perjuicio a la esfera jurídica subjetiva de la accionante por parte de la Administración Tributaria, al otorgar la calificación de vivienda principal del referido inmueble a los integrantes de las Sucesiones. Por tanto, los recursos interpuestos corresponden ser conocidos por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario.

“(…) se aprecia que el recurso contencioso tributario se interpuso subsidiariamente al recurso jerárquico incoado contra los Certificados de Solvencia de Sucesiones Nros. 0789202 y 0806609 de fechas 31 de agosto y 15 de diciembre de 2010, respectivamente, emanados del Sector de Tributos Internos Baruta de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Al respecto, se observa de los alegatos esgrimidos por la ciudadana recurrente tanto en vía administrativa como en el escrito de reforma presentado ante el Tribunal de instancia, que el objeto de la prenombrada acción judicial es lograr la nulidad de los mencionados actos administrativos, al considerar que la actuación de la Administración Tributaria no se adecúa a los preceptos normativos establecidos en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Demás Ramos Conexos, en cuanto al inmueble –que dio origen a las Declaraciones Sucesorales de los de *cujus* ‘Leandro de Díaz María de los Ángeles Petra’ y ‘Díaz Leandro Martín’, lo que consecuentemente derivó en la emisión de los referidos Certificados de Solvencia– constituido por ‘(…) un pequeño edificio de cuatro plantas y tres locales comerciales (...)’, ubicado en ‘(…) el sector las Minas, Calle La Pedrera, Edificio, Chinguaro, número 151-1960, Municipio Baruta del Estado Miranda (...)’.

En ese sentido, se evidencia que el alegato principal de la parte actora está dirigido a poner de relieve que el órgano exactor debió efectuar el correspondiente procedimiento de verificación conforme a las previsiones del Código Orgánico Tributario y, en tal virtud, comprobar la veracidad de los documentos que acompañaron las aludidas Declaraciones Sucesorales y, por ende, debió constatar que el indicado bien inmueble no formaba parte de los patrimonios de los causantes, ya que –según afirma– dicho inmueble le pertenecía a la accionante en propiedad según ‘(…) documento autenticado en la Notaría Decima (sic) Séptima del Distrito Sucre Estado Miranda, Municipio Baruta el 21 de noviembre de 1996, bajo el número 12, Tomo 52, de los libros de autenticaciones llevados por esa Notaría (...)’, y que además el mismo no era susceptible de ser declarado como vivienda principal por sus características propias, resultando en consecuencia improcedente el desgravamen por este concepto, lo cual adicionalmente pudo ocasionar un perjuicio a los intereses del Fisco Nacional.

De esta forma, de los autos se desprende que la recurrente solicita la nulidad de los señalados Certificados de Solvencia expedidos por la Administración Tributaria, puesto que los mismos fueron emitidos sustentándose en un falso supuesto de hecho y habiéndose omitido la correcta realización del procedimiento de verificación fiscal, ya que en el expediente judicial ‘(…) no consta documento alguno que demuestre la titularidad de los bienes que forman el activo hereditario (...)’ y, que según insiste la actora el desgravamen aplicado por concepto de vivienda principal era improcedente, ‘(…) ya que el inmueble en cuestión nunca fue la vivienda principal de los causantes como lo quisieron hacer valer en la declaración, ya que no estuvo

habitado ni formo (sic) parte de su hogar, por ninguno de los dos causantes, no ajustándose a lo establecido en el numeral 1 del Artículo 10, de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (...)’.

En consideración de lo que antecede, se constata que —contrario a lo sostenido por el Tribunal de instancia— la acción judicial a dilucidar versa sobre una pretensión de carácter tributario, al denunciar la accionante que los actos administrativos impugnados se encuentran viciados de nulidad absoluta, en razón de haber derivado de errores en el procedimiento desplegado por el órgano recaudador al emitir los Certificados de Solvencia Sucesoral, en particular, producto de la falta de verificación conforme a las normas tributarias, de los documentos anexos a las Declaraciones Sucesorales presentadas (de cuyo texto se evidencia la inclusión de la ciudadana Esther Carolina Díaz Jaimes en calidad de heredera, ver folio 12 del expediente judicial), sobre un bien que según afirma la recurrente le pertenece en propiedad y, por ende, no era susceptible de ser declarado como un bien integrante del patrimonio de los causantes y tampoco debió haberse otorgado el desgravamen como vivienda principal, por las características propias del inmueble, lo cual de verificarse en el presente caso podría afectar su esfera jurídica patrimonial, al resultar una determinación de impuesto a pagar, incluso con los accesorios respectivos.

Con fundamento en lo expresado y visto que conforme se dejó sentado en líneas anteriores, la pretensión de la mencionada ciudadana no persigue que le sea reconocido el derecho de propiedad sobre el inmueble declarado por las Sucesiones de los causantes ‘*Leandro de Díaz María de los Ángeles Petra*’ y ‘*Díaz Leandro Martín*’ como afirmara erradamente el Juzgado de mérito, sino que busca la nulidad de los Certificados de Solvencia en comentario, relacionados con las Declaraciones Sucesorales realizadas incluyendo un activo cuya titularidad no le pertenecía a los *de cujus* y sin haberse desplegado por parte del órgano recaudador el procedimiento de verificación tendente a la constatación de la legalidad de las prenombradas Declaraciones, lo cual además pudo ocasionar daños patrimoniales a la República, en virtud de la alegada deficiencia en el trámite procedimental, en particular, del beneficio fiscal acordado por el órgano exactor.

Así las cosas, si bien en el caso concreto los señalados actos administrativos no contienen una determinación de tributos, ni imponen sanciones o liquidan intereses moratorios, eventualmente sí podrían ocasionar un perjuicio a la esfera jurídica subjetiva de la accionante por parte de la Administración Tributaria, al otorgar la calificación de vivienda principal del referido inmueble a los integrantes de las Sucesiones de autos, limitando con ello a la recurrente la posibilidad de hacer valer la misma calificación (tomando en cuenta que ella asegura ser la propietaria del bien) y, asimismo, motivado a los perjuicios que pudieron materializarse a los intereses fiscales producto del otorgamiento del desgravamen, siendo que a criterio de la ciudadana actora éste no procedía.

En vista de lo expuesto, esta Máxima Instancia aprecia que dado que en la causa objeto de estudio se discute la legalidad de los Certificados de Solvencia de Sucesiones Nros. 0789202 y 0806609 de fechas 31 de agosto y 15 de diciembre de 2010, respectivamente, emanados del Sector de Tributos Internos Baruta de Gerencia Regional de Tributos Internos

de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), como consecuencia –según alega la recurrente– de no haberse cumplido el trámite procedimental de verificación contemplado en el Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, y en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos de 1999, por parte del mencionado órgano exactor, esta Sala estima que **corresponde** a los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, **la competencia** para conocer y decidir el presente asunto de conformidad con lo preceptuado en los artículos 252 y 266 del Texto Orgánico Tributario de 2014. **Así se establece.**”

Sanciones/Agente de Retención

Fecha: 27 de febrero de 2019

Expediente: 2014-0055

Sentencia: 00092

Caso: COINPRO, C.A.

Magistrada Ponente: María Carolina Ameliach Villarroel

El hecho que la contribuyente haya asumido conducta como agente de retención del Impuesto al Valor Agregado, no implica que lo sea, pues se insiste, para tener tal condición y cumplir con los deberes y obligaciones a las que están obligadas dichos sujetos pasivos especiales es necesaria la notificación en forma expresa de la Providencia en la cual conste dicha calificación.

“(…) Previamente a emitir pronunciamiento respecto de la apelación incoada por el Fisco Nacional, advierte este Alto Tribunal que el *a quo* indicó en primer lugar que la controversia se circunscribía a decidir ‘*si la notificación realizada a la ciudadana Tania Rodríguez fue practicada de forma defectuosa y por efecto inmediato la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/SBE-473 de fecha 22/11/2010, carece de efectos para el contribuyente*’.

En tal sentido, indicó que ‘(…) *si bien es cierto que la referida ciudadana no tiene ningún vínculo con la contribuyente, cómo se explica que haya firmado un documento que no era de su interés o de ningún conocido al respecto. Por otro lado, se evidencia que si en todo caso el contribuyente no tenía conocimiento del contenido de la providencia administrativa que lo califica como sujeto pasivo especial, también es cierto que sí era un contribuyente ordinario y debió hacer su respectiva declaración del período de enero del 2011 todo lo cual no se infiere de los estados de cuenta (...). De esta manera [la] juzgadora, considera que el contribuyente debió cumplir con los deberes formales como sujeto pasivo especial del IVA y realizar el pago de la retención del período del 01/01/2011 hasta 15/01/2011 tal como canceló los demás períodos según se desprende del estado de cuenta*’. (Sic). (Agregado de la Sala).

Al respecto, es importante señalar que si bien el fallo del juzgador *a quo* constató que la sociedad mercantil recurrente no tenía conocimiento de la Providencia Administrativa que lo designaba como sujeto pasivo especial, no obstante el Tribunal de instancia consideró que por el hecho de ser contribuyente ordinario debió haber cumplido con las obligaciones de los

sujetos pasivos especiales, pronunciamiento que no fue apelado por la representación judicial de la Administración Tributaria, –pues aparte de que un contribuyente ordinario no tiene las mismas obligaciones que uno especial, se está cambiando la calificación del sujeto pasivo especial realizada por el Fisco Nacional– no obstante ello, esta Sala conforme al artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, procederá en forma previa a conocer en consulta del mismo, en atención a que en caso de una declaratoria con lugar que pudiera realizarse sobre tal decisión, implicaría la existencia de un vicio de falso supuesto de hecho, –se insiste– al calificarse a la empresa de autos como ‘*contribuyente ordinario*’ en vez de ‘*sujeto pasivo especial*’. Posteriormente, –de no resultar procedente dicho planteamiento– esta Alzada analizará la apelación de la representación de la República. Así se decide.

Ahora bien, es importante recalcar que conforme a lo previsto en el artículo 84 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016, correspondería revisar la mencionada decisión en consulta, por resultar desfavorable a los intereses de la República.

Así, circunscribiendo el análisis en consulta a los aspectos de orden público, constitucional y de interés general señalados por esta Sala Político-Administrativa en sus sentencias Nros. 00812 y 00813, ambas de fecha 22 de junio de 2011, casos: *C.A. Radio Caracas Televisión –RCTV–* y *Corporación Archivos Móviles Archimóvil, C.A.*, respectivamente), concatenados con la reconsideración del criterio consistente en los requisitos o condiciones exigidas para conocer en consulta obligatoria de las sentencias contrarias a las pretensiones del Estado, realizada en el fallo N° 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero C.A.*, donde se decidió la improcedencia del establecimiento de límites a la cuantía para someter a consulta las decisiones judiciales desfavorables a la República, vistos ‘*los intereses patrimoniales del Estado debatidos en los juicios contencioso-tributarios, que denotan un relevante interés público y utilidad social, por estar íntimamente relacionados con la recaudación de tributos y la obligación de los particulares de contribuir con las cargas públicas para la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población*’; considera esta Máxima Instancia menester el análisis de tal decisión, sobre el cual quedará circunscrita la presente consulta.

Adicionalmente, de resultar procedente la consulta se verificará si el fallo de instancia incurrió en lo siguiente: **(i)** se apartó del orden público; **(ii)** violentó normas de rango constitucional o interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal; **(iii)** quebrantó formas sustanciales en el proceso o de las demás prerrogativas procesales; o **(iv)** hubo una incorrecta ponderación del interés general (*vid.* decisión de la Sala Constitucional N° 1071 del 10 de agosto de 2015, caso: *María del Rosario Hernández Torrealba*).

Ahora bien, de las exigencias señaladas en el referido criterio jurisprudencial al caso bajo análisis, esta Máxima Instancia constata que: **a)** se trata de una sentencia definitiva; **b)** dicho fallo resultó parcialmente contrario a las pretensiones de la República y **c)** se trata de un asunto de naturaleza tributaria donde se encuentra involucrado el orden público. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 1.747 del 18 de diciembre de 2014, caso: *Importaciones*

Producciones Enológicas, C.A.), así como también el interés general, habida cuenta que ‘*subyace un eventual menoscabo económico para [el] patrimonio*’ de la República. (Vid., el mencionado fallo de la Sala Constitucional Nro. 1071 del 10 de agosto de 2015); en razón de ello, a juicio de esta Máxima Instancia procede el conocimiento en consulta de la decisión que resultó desfavorable. Así se declara. (Interpolado de la Sala).

En tal sentido, al versar la presente controversia sobre el incumplimiento de deberes formales y materiales por parte del sujeto pasivo presuntamente calificado como especial, es necesario citar el contenido de los artículos 1 y 2 literal b) de la Providencia Administrativa N° 0685 del 6 del 6 de noviembre de 2006, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.622 del 8 de febrero de 2007, denominada ‘*Reforma Parcial de la Providencia N° 0828 del 21/09/2005 sobre sujetos pasivos especiales*’, aplicable *ratione temporis* al caso de autos, los cuales señalan lo siguiente:

‘Artículo 1: *Los sujetos pasivos calificados como especiales y notificados en forma expresa de tal condición por la Gerencia de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y por las Gerencia Regionales de Tributos Internos deberán sujetarse a las normas contenidas en esta providencia, a los fines de la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, del cumplimiento de los deberes formales y del cumplimiento de los deberes como agente de retención o percepción de tributos*’.

‘Artículo 2: *Podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales sometidos al control y administración de la respectiva Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal, los siguientes sujetos pasivos:*

(...)

b) Las personas jurídicas con exclusión de las señaladas en el artículo 4 de esta Providencia, que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de treinta mil unidades tributarias (30.000 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos iguales o superiores al equivalente de dos mil quinientas unidades tributarias (2.500 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en una cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones presentadas, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales’.

De las anteriores disposiciones se desprenden algunos requisitos formales para la designación de las personas jurídicas, a los fines de ser calificados sujetos pasivos especiales en calidad de agente de retención o de percepción.

A tal efecto, las referidas normas señalan que para designar a alguna persona jurídica como especial, es necesario no sólo la realización –en caso de tributos que se liquiden mensualmente– de ventas o prestaciones de servicios iguales o superiores al equivalente a dos mil quinientas unidades tributarias (2.500 U.T.) mensuales, sino que además, la Gerencia Regional de Tributos Internos del domicilio fiscal de la contribuyente debe calificarlos de especiales y

notificar en forma expresa de dicha condición, sin que se desprenda de dicha regulación el requerimiento de ser contribuyente ordinario.

Asimismo, esta Alzada constata de la revisión del expediente judicial, a los folios 51 al 53 de las actas procesales, la Providencia Administrativa identificada con las letras y números SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/E-473 del 22 de noviembre de 2010, a través de la el órgano exactor, califica a la empresa Coinpro, C.A., como *'sujeto pasivo especial'*. Siendo recibido dicho acto por una ciudadana de nombre *'Tania Rodríguez'*, cédula de identidad N° 4.930.930, en fecha 27 de noviembre de 2010, sin que se desprenda de dicho acto ninguna condición o calidad con la cual es recibida por esta persona.

Posteriormente, mediante Providencia Administrativa (*Fiscalización y Determinación*) N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/AF/2011/IVA/00237 del 2 de septiembre de 2011, notificada a la contribuyente –en la persona del ciudadano Julio César Mirabal, titular de la cédula de identidad N° 1.986.733, en su carácter de *'encargado'*–, el 6 de septiembre de 2011, se autorizó al *'Área de Fiscalización del Sector Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a los fines de fiscalizar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo (...) para el (los) período (s) fiscal (es) PRIMERA QUINCENA DE ENERO 2011, en materia de Ley de Impuesto al Valor Agregado, específicamente en relación a la (s) Retención (es) presentada (s) y no enteradas (s), así como detectar y sancionar los posibles ilícitos tributarios cometidos'*.

Luego, a través de Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/ AF/2011/IVA/00237/086 del 6 de septiembre de 2011, emitida por la referida Área de Fiscalización y notificada a la empresa recurrente en esa misma fecha, se constató lo siguiente:

'(...).

<i>Periodo</i>	<i>N° de Declaración</i>	<i>Quincena</i>	<i>Monto IVA (Bs.F)</i>	<i>Monto de Retención de IVA (Bs. F)</i>	<i>Fecha de Vencimiento</i>
<i>01/2011</i>	<i>1190560850</i>	<i>1 RA</i>	<i>22362,84</i>	<i>16.772,13</i>	<i>18-01-2011</i>

De la revisión efectuada a la información antes detallada y su comparación con el Sistema Venezolano de Información Tributaria (SIVIT) específicamente módulo de control bancario (Consulta de Movimientos de Transacciones) mediante el cual se evidencian los pagos efectuados por el sujeto pasivo, se determinó que el sujeto pasivo no enteró las cantidades (...) producto de las mencionadas retenciones, teniendo plazo para realizar dicha retención hasta los días indicados en la columna 'Fecha de Vencimiento, (...)'.

En fecha 11 de septiembre de 2011, el sujeto pasivo enteró la cantidad arriba señalada.

El 20 de octubre de 2011, el Jefe del Sector de Tributos Internos Barinas, adscrito a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional

Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), emitió la Resolución de Imposición de Sanción N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/AF/00237/2011-00651, notificada el 19 de enero de 2012, a través de la cual se aplicó a la sociedad de comercio Coinpro, C.A., la sanción de multa que establece el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, imponiéndole el pago de la suma en ‘*cincuenta por ciento (50%) mensual sobre la cantidad de Bs. 16.772,13 [hoy diecisiete céntimos de bolívar (Bs. 0,17)] pagada con 237 días de retraso, lo cual representa 1.092,23 Unidades Tributarias, equivalentes a setenta y siete mil cuatrocientos sesenta y un Bolívares con cuarenta y tres céntimos (Bs. 77.461,43) [actualmente setenta y siete céntimos de bolívar (Bs. 0,77)]*’. (Sic). (Agregados de la Sala).

En fecha 5 de marzo de 2012, la representación judicial de la contribuyente ejerció recurso contencioso tributario contra el referido acto administrativo, denunciando principalmente la notificación defectuosa de la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/E-473 del 22 de noviembre de 2010, –donde se le califica como sujeto pasivo especial–, por lo que la misma no surtió efectos, en atención a que la persona que fue notificada no trabaja ni habita en el domicilio de la recurrente y mucho menos se puede corroborar que dicha notificación fue hecha en el domicilio de la empresa de autos.

De lo anterior, y analizado la totalidad de las actas procesales, en especial de los Resúmenes de nómina y recibo de pago para los meses de octubre y noviembre de 2010, de la sociedad mercantil Coinpro, C.A., presentados como anexos al recurso contencioso tributario (folios 55 al 70 del expediente judicial), los cuales no fueron impugnados por la representación judicial de la República; por tanto, surten pleno valor probatorio a tenor del artículo 429 del Código de Procedimiento Civil, esta Alzada constata que la ciudadana ‘*Tania Rodríguez*’ no posee ningún vínculo con la contribuyente, al extremo que dicha persona al momento de firmar el acto que califica a la empresa como contribuyente especial, no señala ninguna condición o calidad con la cual es recibida, por lo que la notificación de la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/E-473 del 22 de noviembre de 2010, a través de la cual el Gerente de Tributos Internos de la Región Los Andes, califica a la referida empresa, como ‘*sujeto pasivo especial*’, efectuada en la referida ciudadana es ineficaz respecto a la contribuyente de autos, por haberse realizado en una persona que no tiene ninguna relación con el sujeto pasivo de autos.

Ello así, al no tener eficacia la indicada notificación respecto a la contribuyente de autos, no puede la Administración Tributaria exigirle el cumplimiento de unas obligaciones que desconocía para el período investigado (primera quincena del mes de enero de 2011), pues se reafirma, no consta su notificación en forma expresa, tal como lo dispone taxativamente el artículo 1° de la Providencia Administrativa N° 0685 del 6 de noviembre de 2006, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.622 del 8 de febrero de 2007, denominada ‘*Reforma Parcial de la Providencia N° 0828 del 21/09/2005 sobre sujetos pasivos especiales*’, aplicable *ratione temporis* al caso de autos.

Asimismo, es importante advertir contrariamente a lo afirmado por la representación de la República en su escrito de informes en primera instancia, que el hecho que la contribuyente haya asumido conducta como agente de retención del Impuesto al Valor Agregado, no implica que lo sea, pues se insiste, para tener tal condición y cumplir con los deberes y obligaciones

a las que están obligadas dichos ‘*sujetos pasivos especiales*’ es necesario –en los términos expuestos en la *supra* Providencia identificada– su notificación en forma expresa. Así se declara. [Vid; sentencia de esta Sala Político-Administrativa N° 01205 del 8 de noviembre de 2017, caso: *Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (I.V.S.S.)*].

Sobre la base de los motivos antes expuestos, este Máximo Tribunal considera que en el caso de autos si bien el Tribunal *a quo* sostuvo que la sociedad mercantil Coinpro, C.A., desconocía su calificación como sujeto pasivo especial y no obstante ello, consideró que por ser contribuyente ordinario estaba obligado a cumplir con las obligaciones de los ‘*sujetos pasivos especiales*’, observa que el fallo de instancia se fundamentó en otros elementos no planteados en la presente controversia, (contribuyente ordinario) además de no haber advertido la consecuencia jurídica de la falta de notificación de la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/E-473 del 22 de noviembre de 2010, donde se le califica como sujeto pasivo especial, por lo que debe esta Sala, a tenor de lo establecido en el artículo 25 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, declarar la nulidad de la sentencia dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes. Así se declara. (Vid; sentencia N° 00616 del 22 de junio de 2016, caso: *Taconelli Gonzalez y Asociados, S.A.*).

Asimismo, vista el pronunciamiento anterior, debe esta Alzada declarar la nulidad de la sanción de multa contenida en Resolución de Imposición de Sanción N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/AF/00237/2011-00651 del 20 de octubre de 2011, toda vez que la recurrente no podía ser sancionada por un hecho que no conocía tal como se analizó antes. Así se decide.

Con fundamento en ello, debe este Alto Tribunal señalar que no corresponde a esta Alzada emitir decisión sobre la apelación fiscal, vista la declaratoria de nulidad de la Resolución de Imposición de Sanción recurrida. Así se declara.

Ello así, debe esta Sala declarar que procede la consulta y anula el fallo N° 310-2013 de fecha 30 de septiembre de 2013, dictado por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes; y en consecuencia, se declara con lugar el recurso contencioso tributario incoado contra la Resolución de Imposición de Sanción N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/SB/AF/00237/2011-00651 del 20 de octubre de 2011, emanada del Jefe del Sector de Tributos Internos Barinas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual se determinó que la contribuyente en calidad de agente de retención ‘*NO ENTERÓ EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO RETENIDO*’, durante el período impositivo correspondiente a la primera quincena del mes de enero de 2011, contraviniendo lo establecido en el artículo 5 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, por lo que se ‘*procede a aplicar la sanción prevista en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario vigente por concepto de multa en 50% mensual sobre la cantidad de Bs. 16.772,13 [hoy diecisiete céntimos de bolívar (Bs. 0,17)] pagada con 237 días de retraso, lo cual representa 1.092,23 Unidades Tributarias, equivalentes a setenta y siete mil cuatrocientos sesenta y un Bolívares con cuarenta y tres céntimos (Bs. 77.461,43) [actualmente setenta y siete céntimos de bolívar (Bs. 0,77)]*’, (sic), (agregados de la Sala), la cual se anula. Así se decide.”

Impuesto de Explotación

Fecha: 21 de marzo de 2019

Expediente: 2017-0777

Sentencia: 00143

Caso: MINERA LOMA DE NÍQUEL, C.A.

Magistrada Ponente: Bárbara Gabriela César Siero

La metodología aplicada para la determinación del valor en mina a los efectos del cálculo del impuesto de explotación es la prevista en el Reglamento General de la Ley de Minas de 2001, estableciendo los elementos constitutivos del tributo y el método técnico de determinación del valor comercial en mina.

“(…) conviene traer a colación lo previsto en el artículo 90 del Decreto N° 295 con Rango y Fuerza de Ley de Minas, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.382 Extraordinario del 28 de septiembre de 1999, establece que:

‘Artículo 90. Los titulares de derechos mineros pagarán los siguientes impuestos:

(…)

2. El impuesto de explotación se causará desde la extracción del mineral y se pagará dentro los primeros quince (15) días continuos del mes siguiente al de la extracción que lo cause y podrá ser recabado, a opción del Ejecutivo Nacional, en dinero o en especie. En el primer caso, el cálculo del impuesto se hará conforme a las siguientes normas:

a) El tres por ciento (3%) del valor comercial en Caracas del mineral refinado, cuando se trate de oro, plata, platino y metales asociados a este último.

b) El cuatro por ciento (4%) del valor comercial en Caracas cuando se trate de diamante y demás piedras preciosas.

c) El tres por ciento (3%) calculado sobre su valor comercial en la mina, para otros minerales, el cual incluye los costos en que se incurra hasta el momento en que el mineral extraído, triturado o no, sea depositado en el vehículo que ha de transportarlo fuera de los límites del área otorgada o a una planta de beneficio o refinación, cualquiera sea el sitio donde ésta se localice, teniendo en cuenta su riqueza y el precio del mineral en el mercado comprador entre otros factores relevantes’. (Subrayado y negrillas de esta Sala).

Relacionado con esto, importa referir que el artículo 236 numeral 10 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, le otorgó la atribución y obligación al Presidente de la República de reglamentar total o parcialmente las leyes, sin alterar su espíritu, propósito y razón.

En tal sentido, el Reglamento General de la Ley de Minas, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.155 del 9 de marzo de 2001, contempla en su artículo 126 lo siguiente:

'Artículo 126.- La determinación del impuesto de explotación se hará de la siguiente manera:

Cuando se trate de oro, plata, platino y metales asociados a este último, el valor comercial en Caracas se calculará tomando como referencia los precios promedios semanales de esos metales en los principales mercados internacionales, correspondientes a la semana anterior a la fecha de la liquidación; su equivalente en bolívares se calculará, tomando como base, la tasa de cambio promedio para la venta de la respectiva moneda extranjera, publicada por el Banco Central de Venezuela en ese mismo período. El precio de referencia obtenido, se multiplicará por la cantidad de mineral declarado, a cuyo resultado se le aplicará la alícuota prevista en el Artículo 90, numeral 2, literal a) de la Ley de Minas;

Cuando se trate de diamante y demás piedras preciosas, el valor comercial en Caracas se calculará tomando como referencia los precios promedios mensuales internacionales, correspondientes al mes anterior a la fecha de la liquidación, para cada mineral en específico, atendiendo a sus clasificaciones, tipos y calidades; su equivalente en bolívares se calculará, tomando como base la tasa de cambio para la venta de la respectiva moneda extranjera, publicada por el Banco Central de Venezuela en ese mismo período. Los precios de referencias obtenidos, se aplicarán a las clasificaciones, tipos y calidades del mineral declarado, a cuyo resultado se le aplicará la alícuota prevista en el Artículo 90, numeral 2, literal b) de la Ley de Minas; y,

***Cuando se trate de otros minerales, el valor comercial en la mina se calculará** tomando como referencia el precio que resultare mayor, entre el precio del mineral en el mercado comprador o el precio de las ventas realizadas por el contribuyente, al cual se le deducirán los costos y gastos necesarios para la venta, en ningún caso, este valor podrá ser inferior a la sumatoria de los costos de extracción y de trituración, con sus respectivas proporciones de gastos generales, si estos últimos costos se incurren dentro de los límites del área otorgada'. (Subrayado y negrillas de esta Alzada).*

Ahora bien, esta Alzada observa que el artículo 90 del Decreto N° 295 con Rango y Fuerza de la Ley de Minas de 1999 prevé la base de cálculo y la alícuota aplicable para el pago del impuesto de explotación –porcentaje del valor comercial en mina– mientras que el artículo 126 del Reglamento General de la Ley de Minas de 2001 contempla el procedimiento para el cálculo del valor comercial en mina a los fines de la determinación del impuesto de explotación de metales y/o minerales, siendo este un instrumento técnico que desarrolla el mandato legal, no subsumible dentro de los elementos constitutivos del tributo; en razón de lo cual estima esta Alzada que no se vulnera el principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, toda vez que el Reglamento lo que hace es desarrollar un impuesto ya contemplado en la Ley de Minas de 1999. Así se determina.

En tal sentido, considera esta Sala que la Jueza de instancia no incurrió en el vicio de contradicción denunciado por la recurrente al haber proferido que los elementos constitutivos

del tributo deben atender al principio de legalidad tributaria y a su vez dictaminado que en el presente caso la metodología aplicada para la determinación del valor en mina es la prevista en el Reglamento General de la Ley de Minas de 2001. Por lo tanto se desestima el alegado por improcedente. Así se decide.

Asimismo, en concordancia con lo anterior, la contribuyente de autos denunció que el Tribunal de la causa incurrió en una errónea interpretación de las normas legales y reglamentarias referidas, considerando al respecto que las mismas no establecían la metodología de cálculo para la determinación del valor comercial en mina.

Sobre tal particular, aprecia esta Máxima Instancia que la Sentenciadora de mérito al emitir tal pronunciamiento interpretó correctamente el sentido y alcance de los artículos 90 del Decreto N° 295 con Rango y Fuerza de la Ley de Minas de 1999 y 126 del Reglamento General de la Ley de Minas de 2001, destacándose que –contrario a lo afirmado por la apelante– dichas normas sí establecen los elementos constitutivos del tributo y el método técnico de determinación del valor comercial en mina, razón por la cual se desestima la denuncia de falso supuesto de derecho por errónea interpretación. (*Vid.*, sentencia de esta Sala N° 00917 del 30 de julio de 2015, caso: *Minera Lomas de Níquel, C.A.*). Así se declara”.