

# ***Atrium Legis.***

*Ignorantia facti, non iuris excusatur.*

Publicación Jurídica.  
División de Asesoría Tributaria & Legal.  
31. de diciembre de 2022.



## PERMANENCIA DEL CRITERIO CONTENIDO EN EL CONOCIDO CASO: TAMAYO & CÍA, S.A.. SEGUIMIENTO JURISPRUDENCIAL: USO DE LAS HERRAMIENTAS TECNOLÓGICAS. OBLIGACIÓN DE MANTENER LOS LIBROS EN EL ESTABLECIMIENTO Y EL PROCEDIMIENTO DE REPETICIÓN DE PAGO. MECANISMO DE IMPUTACIÓN AL PAGO. INGRESOS GRAVABLES EN LA LISR DE 2007 y 2014.

Además del habitual análisis de las sentencias de contenido tributario emanadas de la Sala Político Administrativa y de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, haremos de tanto en tanto, mención a sentencias de otras Salas que por su relevancia afectan nuestra vida diaria u operaciones comerciales, en esta vertiginosa evolución del Derecho en nuestro país, que nos obliga a mantenernos constantemente al día para que dichos cambios no nos tomen desprevenidos.

- ✓ **No ha lugar a la revisión del criterio de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo Justicia contenido en la sentencia N° 00781 del 04 de Junio de 2014, Caso: Tamayo & Cía, S.A., publicada en la Gaceta Oficial N° 40.468 del 5 de agosto de 2014.**

Uno de los daños colaterales producto de las últimas reconversiones monetarias, y que en un principio pasó inadvertido debajo de la mesa, antes de la última actualización de la Unidad Tributaria mediante Providencia Administrativa dictada por el Servicio Nacional Integrado de

- **Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) N° SNAT/2022/000023 publicada en Gaceta Oficial N° 42.359 de fecha 20 de abril del 2022, la cual reajustó el valor de la Unidad Tributaria de Bs. 0,02 a Bs. 0,40, es el efecto bola de nieve producto de lo establecido en el artículo 92 del Código Orgánico Tributario, ello ha llevado a que los resultados finales se traduzcan en cifras estratosféricas mientras las diferencias de impuesto a pagar y los intereses moratorios se han diluido.**

**Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.**

**Sentencia N° 0665 publicada el 14-10-2022.**

**Caso: IT Servicios de Venezuela, S.A.**

Luego que el Tribunal de instancia hubiese aplicado el criterio explanado en la conocida sentencia *The Walt Disney Company (Venezuela) S.A., referente al cálculo de la sanción de multa a la Unidad Tributaria vigente para el momento en que se realizó el pago de la obligación principal, tomando en consideración el valor de la Unidad Tributaria que se encontraba vigente para cada una de las fechas del enteramiento voluntario de las retenciones, imperante para aquél momento en que fue dictada la sentencia, la Sala Político Administrativa al conocer del caso en consulta, revocó tal decisión aplicando el nuevo criterio interpretativo, modificadorio del anterior, contenido en el caso conocido como Tamayo & Cía, S.A., cuya revisión constitucional fue solicitada al ser considerada más gravosa.*

“Ahora bien, los apoderados judiciales de la sociedad mercantil solicitante denunciaron que la decisión objeto de revisión revocó una decisión que favorecía sus intereses; que dicha decisión violentó la efectividad de las normas y principios constitucionales.

Que no está de acuerdo con el criterio plasmado en la decisión sujeta a revisión.

...omissis...

De acuerdo a lo anterior, esta Sala debe insistir en señalar que la revisión no constituye una tercera instancia, ni un medio ordinario que pueda ser

intentado bajo cualquier fundamentación, sino una potestad extraordinaria, cuya finalidad es la unificación de criterios de interpretación constitucional, para la garantía de la supremacía y eficacia de las normas y principios constitucionales, lo cual conduce a la seguridad jurídica.

Sobre la base del criterio transcrito, vistos los términos de la solicitud de revisión que fue interpuesta, debe patentizarse que la parte solicitante manifestó un mero desacuerdo con la sentencia señalada como lesiva y en virtud de ello esta Sala tiene el deber de declarar no ha lugar la referida solicitud. Y así se decide.

No obstante lo anterior, esta Sala en aras de garantizar la uniformidad de la jurisprudencia, estima necesario analizar la decisión n.º 00147 del 18 de febrero de 2016, proferida por la Sala Político-Administrativa de este Tribunal Supremo de Justicia.

Es el caso que el fallo que fue objeto de consulta obligatoria por parte de la mencionada Sala, dictado por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial, data del 21 de septiembre de 2012, en el cual aplicó el criterio establecido por la propia Sala Político Administrativa en la sentencia n.º 01426 del 12 de noviembre de 2008, caso: The Walt Disney Company (Venezuela) S.A., referente al cálculo de la sanción de multa a la Unidad Tributaria vigente para el momento en que se realizó el pago de la obligación principal, tomando en consideración el valor de la Unidad Tributaria que se encontraba vigente para cada una de las fechas del enteramiento voluntario de las retenciones, según la interpretación en ese caso efectuada del parágrafo segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*.

Ahora bien, en el acto de juzgamiento cuestionado, la Sala Político-Administrativa conoció de los pronunciamientos efectuados por el *a quo* que resultaron desfavorables a los intereses de la República, conforme a la previsión contenida

en el artículo 72 del Decreto N° 6.286 con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.892 Extraordinario del 31 de julio de 2008, que le era aplicable, y el cual guarda correspondencia con el vigente artículo 84 de la Ley de 2015 que rige las funciones del indicado Órgano.

En el fallo objeto de revisión, la referida Sala señaló que es criterio reiterado que el análisis en consulta de las sentencias están sujetas a los aspectos de orden público, constitucional y de interés general, 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, determinando que el fallo consultado causó un gravamen irreparable y que el mismo resultó desfavorable parcialmente a los intereses del Fisco Nacional.

En el curso de su análisis, el fallo bajo examen determinó que tanto la Administración Tributaria como el *a quo* incurrieron en un error al determinar que la normativa aplicable era la establecida en la Providencia Administrativa N° SNAT/2002/1455 del 29 de noviembre de 2002, siendo la procedente la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GR/RCC/ 2387 de fecha 11 de diciembre de 2003, '*...vigente a partir del día siguiente su publicación* [29 de diciembre de 2003] *en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*', mediante la cual se estableció el calendario de contribuyentes especiales para el año 2004, por cuanto las retenciones del impuesto al valor agregado objeto de controversia correspondían a la segunda



quincena del mes de diciembre de 2004, por lo que debía *‘realizar un nuevo cálculo a fin de determinar con exactitud el monto de la sanción y de los respectivos intereses moratorios aplicables por los días de retraso en el enteramiento del impuesto al valor agregado con respecto a la fecha límite que tenía la contribuyente para enterar las retenciones correspondientes a la segunda quincena del mes de diciembre del año 2004, lo cual -según el referido calendario- correspondía para su vencimiento el 9 de enero de 2005 y no ‘...el 5 de enero de 2004’ (...)*’.



Asimismo, señaló en su fallo que el juez de instancia declaró procedente la delación formulada por la contribuyente con respecto al vicio de falso supuesto de derecho en cuanto a la unidad tributaria aplicada para la fijación del monto de la multa impuesta para el período fiscal de diciembre de 2004, conforme al criterio establecido por esa Sala en decisión N° 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso The Walt Disney Company Venezuela, S.A., afirmando el juzgador de instancia que debería *‘...ser calculada con base al valor de la Unidad Tributaria vigente para el momento del pago extemporáneo, es decir, en el presente caso, el valor de la Unidad Tributaria vigente para el mes de mayo de 2005 (fecha en la cual enteró extemporáneamente las retenciones correspondientes a la segunda quincena de diciembre de 2004), el cual correspondía a la cantidad de Bs. 29.400 (Bs. F. 29,40)’*, esto en cuanto a la norma aplicable respecto del cálculo de las multas que establece el Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, cuando estén expresadas en unidades tributarias.

En cuanto al cálculo de las multas, el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, norma aplicable al caso en referencia, dispone lo siguiente:

*‘Artículo 94. Las sanciones aplicables son:*

- 1. Prisión.*
- 2. Multa.*
- 3. Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo.*
- 4. Clausura temporal del establecimiento.*
- 5. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.*
- 6. Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.*

*Parágrafo Primero: Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.) se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago.*

***Parágrafo Segundo: Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.***

*Parágrafo Tercero: Las sanciones pecuniarias no son convertibles en penas privativas de la libertad’.* (Resaltado de la Sala).

Es el caso, que la contribuyente hoy solicitante, efectuó el enteramiento de los tributos retenidos (impuesto al valor agregado), correspondiente a la segunda quincena del mes de diciembre de 2004, fuera del plazo establecido en el calendario de los sujetos pasivos especiales (agentes de retención), es decir, que enteró en forma extemporánea pero voluntaria antes de la emisión del acto impugnado, tal y como se evidenció en la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de

Intereses Moratorios N°  
SNAT/INTI/GRTI/DCE/CC/2009 del 3 de  
noviembre de 2009.

Ahora bien, en el fallo 01426 del 12 de noviembre de 2008, la Sala Político Administrativa de este Alto Tribunal, con respecto al párrafo segundo del artículo 94 del Código Tributario de 2001, estableció que *‘cuando el contribuyente paga de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, [la] sanción de multa debe ser calculada a la unidad tributaria vigente para el momento en que realizó el pago de la obligación principal, pues la tardanza que pueda ocurrir por parte del organismo recaudador en la emisión de las planillas de liquidación respectiva no debe ser imputada al contribuyente, por cuanto dicha actuación sería contraria a la intención del legislador, habida cuenta que el pago a que hace referencia el legislador debe ser considerado como el momento del pago de la obligación tributaria principal, cuya falta de cumplimiento genera el hecho sancionador. Así se declara’.*

En razón de este criterio, el Juzgado Superior Novenos de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, en la sentencia consultada concluyó que *‘el valor de la Unidad Tributaria aplicable para el cálculo de las multas impuestas en razón de las infracciones cometidas por los contribuyentes bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, debe ser el que se encuentre vigente para la fecha en que se efectuó el pago de la obligación; no obstante, siendo que el presente caso se encuadra en aquellos en el cual el contribuyente pagó de forma voluntaria, pero extemporánea, el tributo omitido, entonces la sanción de multa debe ser calculada a la Unidad Tributaria vigente para el momento en que se realizó el pago de la obligación principal, es decir, tomando en consideración el valor de la Unidad Tributaria que se encontraba vigente para cada una de las fechas del enteramiento voluntario de las retenciones’.*

Posteriormente, con respecto a ese párrafo segundo de la misma norma tributaria, la Sala accionada, en la sentencia N° 00781 del 4 de junio de 2014, caso Tamayo & Cía, S.A., publicada en la

Gaceta Oficial N° 40.468 del 5 de agosto de 2014, replanteó su contenido y alcance, modificando el criterio anterior, sólo en lo concerniente al supuesto que el contribuyente pague de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, al establecer que *‘en el caso que el sujeto pasivo entere de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo retenido, las multas expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente en unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago de la referida multa, tal y como dispone explícitamente el Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara’.*



En atención a ello, la Sala Político-Administrativa, en la decisión N° 00147 del 18 de febrero de 2016, objeto de revisión constitucional, concluyó que *‘la multa debe ser calculada con base en el valor de la unidad tributaria (U.T.) que ‘...estuviere vigente para el momento del pago de la referida multa...’ y no el importe que ésta tuviere en la oportunidad en la cual se verificó el pago extemporáneo y en forma voluntaria de las cantidades omitidas. Así se decide’*, razón por la cual declaró *‘no conforme a derecho la decisión del tribunal de primera instancia, referida a la procedencia del vicio de falso supuesto de derecho denunciado por la contribuyente, con relación a la unidad tributaria aplicada para la fijación del monto de la sanción de multa impuesta por el enteramiento extemporáneo de las retenciones de impuesto al valor agregado correspondientes a la segunda quincena del mes de diciembre de 2004, por lo que se revoca del fallo apelado el pronunciamiento atinente al mencionado particular. Así se declara’.*

Efectivamente, la variación de criterio sólo versa sobre el valor de la Unidad Tributaria al momento del pago, en vez de ser el valor de la unidad tributaria vigente para el momento en que se realice el pago de la obligación principal, lo es el valor que tuviere para el momento del pago de la multa, en los casos que el contribuyente entere extemporánea y voluntariamente la retención, persiguiéndose con ello, evitar la pérdida del valor de la sanción por el transcurso del tiempo, a fin de evitar que se disminuya o invaliden los efectos de la sanción fijada como consecuencia de un ilícito tributario, siendo ella la intención tanto del constituyente como del legislador tributario.

Como se puede colegir, estamos en presencia de una interpretación de ley efectuada por la Sala Político-Administrativa de este Tribunal Supremo de Justicia, con la cual fijó los parámetros de aplicación para todas aquellas situaciones a las que le sea aplicable la metodología de cálculo para determinar la multa establecida en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, basada en la aplicación del Parágrafo Segundo del artículo 94 del referido Código. Así se establece.

Así las cosas, resulta evidente que el presente caso no contribuirá a la uniformidad de la interpretación de normas y principios constitucionales, en especial cuando no se dan ninguno de los supuestos de procedencia de la revisión constitucional que establece el numeral 10, del artículo 25, de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, motivos por los cuales se declara no ha lugar a la presente solicitud. Así se decide.”

✓ **Seguimiento Jurisprudencial: medios tecnológicos y plataformas digitales como medios idóneos para autorizar las notificaciones.**

Ya en nuestra entrega número 2 adelantábamos, que la Sala Constitucional tácitamente había reconocido la aplicación de la Ley de Infogobierno, que tiene por objeto establecer los principios, bases y lineamientos que rigen el uso de las

tecnologías de información en el Poder Público y el Poder Popular, para mejorar la gestión pública y los servicios que se prestan a las personas; impulsando la transparencia del sector público; la participación y el ejercicio pleno del derecho de soberanía; así como, promover el desarrollo de las tecnologías de información libres en el Estado; garantizar la independencia tecnológica; la apropiación social del conocimiento; así como la seguridad y defensa de la Nación; tal como ya lo había señalado expresamente la Sala de Casación Civil en la sentencia N° 386 publicada el 12-08-2022, y que ratifica en la decisión que procedemos a transcribir parcialmente a continuación.

**Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo de  
Justicia.**

**Sentencia N° 720 publicada el 29-11-2022 Caso: E.G.N. y  
Otros contra R.C.C.**

“De la revisión de las actas que conforman el presente expediente se evidencia, que el juez de la alzada dictó decisión en fecha 23 de noviembre de 2021, ordenando la notificación de las partes, siendo libradas sendas boletas de notificación para todos los intervinientes en este proceso, vale decir, se libraron tres boletas de notificación, una dirigida al codemandante Manuel Felipe Tovar Acosta, en la persona de sus apoderados judiciales, otra, a los codemandantes Eudes González Navea y Fraida Angulo, y la tercera, a la parte demandada, ciudadana Rosalba Cañizalez, tal como riel a los folios 229 al 231 de la presente pieza.

Adicionalmente, se evidencia, que en fecha 25 de noviembre de 2021 (folio 232), el tribunal *ad-quem* remitió vía correo electrónico formato en *pdf* de la sentencia dictada y las boletas de notificación respectivas, y en el texto del correo se puede leer lo siguiente: ‘...*Por cuanto en el presente expediente no se verifican correos electrónicos y números telefónicos de su contraparte, se la insta a suministrar dicha información a los fines de efectuar la notificación electrónica de la referida sentencia...*’; no constando en las actas que la parte actora haya cumplido con tal pedimento.

Sin embargo, si se evidencia que la parte actora, compareció el día 26 de noviembre de 2021 ante el tribunal de la alzada, y se dio por notificado de la decisión, anunciando el correspondiente recurso extraordinario de casación.

En este orden de ideas, consta que en fecha 24 de enero de 2022, la juez suplente a cargo del Juzgado Superior Primero en lo Civil, Mercantil, Tránsito y Bancario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, se abocó al conocimiento de la causa y ordenó realizar cómputo por secretaría; y por auto separado, **admitió el recurso extraordinario de casación, sin percatarse que aun no constaba en autos la notificación de la parte demandada.**

Así las cosas, considera esta Sala que en el presente caso se produjo una ruptura en la estadia a derecho, toda vez que la sentencia fue dictada fuera del lapso establecido en el artículo 251 del Código de Procedimiento Civil, siendo necesaria la notificación de ambas partes para la reanudación del proceso conforme a lo dispuesto en el artículo 233 *eiusdem*.



Siendo el caso, que la parte actora, se dio por notificada de la decisión en fecha 26 de noviembre de 2021, y en esa misma oportunidad anunció recurso de casación contra la misma; el cual fue admitido el 24 de enero de 2022, constatándose que la admisión del recurso de casación interpuesto por la parte actora, se produjo **sin que constara en autos la notificación de la parte demandada.**

En este orden de ideas, se aprecia que la notificación de sentencias dictadas fuera de lapso,

está prevista en el artículo 251 del Código de Procedimiento Civil, que señala lo siguiente:

**‘Artículo 251.** El pronunciamiento de la sentencia no podrá diferirse sino por una sola vez, por causa grave sobre la cual el Juez hará declaración expresa en el auto de diferimiento, y por un plazo que no excederá de treinta días. **La sentencia dictada fuera del lapso de diferimiento deberá ser notificada a las partes, sin lo cual no correrá el lapso para interponer los recursos.**’. (Negrillas de esta Sala).

Por su parte, el artículo 233 *eiusdem* con relación a la necesidad de la notificación de las partes para la continuación del juicio, dispone textualmente lo que sigue:

**‘Artículo 233.** Cuando por disposición de la ley sea necesaria la notificación de las partes para la continuación del juicio, o para la realización de algún acto del proceso, **la notificación puede verificarse por medio de la imprenta, con la publicación de un Cartel en un diario de los de mayor circulación en la localidad,** el cual indicará expresamente el Juez, dándose un término que no bajará de diez días.

**También podrá verificarse por medio de boleta remitida por correo certificado con aviso de recibo,** al domicilio constituido por la parte que haya de ser notificada, conforme al artículo 174 de este Código, **o por medio de boleta librada por el Juez y dejada por el Alguacil en el citado domicilio.** De las actuaciones practicadas conforme a lo dispuesto en este artículo dejará expresa constancia en el expediente el Secretario del Tribunal.’. (Negrillas de esta Sala).

En este orden de ideas, se debe acotar que en un proceso judicial, la figura de la notificación sirve como instrumento para garantizar a las partes el ejercicio del derecho a la defensa, pues asegura la participación de los sujetos procesales, a objeto de preservar la certeza jurídica, la igualdad de tratamiento y la lealtad dentro del contradictorio.

Así pues, dependiendo de la forma en que se practique la notificación pueden derivarse flagrantes vulneraciones al derecho a la defensa y perjuicios ostensibles a la seguridad jurídica, más aún cuando la Constitución consagra el principio del debido proceso como un pilar fundamental para la obtención de la justicia. De allí la exigencia prevista en el artículo 233 del Código de Procedimiento Civil, la cual consiste en la obligación que tiene el Estado de garantizar a toda persona que se dirige a la jurisdicción, en busca de su tutela jurídica y efectiva, una justicia transparente e idónea.

Es por ello que, uno de los supuestos que hace necesaria la notificación de las partes en el proceso, es precisamente cuando la sentencia ha sido dictada fuera del lapso legal según lo establece el artículo 251 del Código de Procedimiento Civil. Ello, a los fines de que las partes puedan hacer efectivo el derecho constitucional a la defensa, por lo que siempre la referida notificación debe cumplir con el propósito legislativo de poner en verdadero conocimiento a las partes de la sentencia proferida.

Desde esta perspectiva, a juicio de esta Sala, el Juzgado Superior Primero en lo Civil, Mercantil, del Tránsito y Bancario del Área Metropolitana de Caracas, incurrió en un error de derecho con el que vulneró el orden normativo, ya que admitió el recurso de casación anunciado por la parte actora, sin sustanciar la notificación de la parte demandada, aún cuando la respectiva boleta había sido librada; siendo importante destacar lo establecido en el artículo 314 del Código de Procedimiento Civil, que prevé que el recurso de casación debe ser anunciado **dentro de los diez (10) días de despacho siguientes al vencimiento del plazo para sentenciar**, previsto en el artículo 521 *eiusdem*, **o del vencimiento del diferimiento a que hace referencia el artículo 251 *ibidem*, si la decisión es publicada oportunamente. Pero si es dictada fuera de dicha oportunidad, las partes deben ser notificadas por disposición del citado artículo 251, sin lo cual no comenzará a contarse el lapso para ejercer dicho recurso extraordinario.**

Esta Sala ha establecido, en reiteradas oportunidades, que la naturaleza eminentemente preclusiva del lapso para el anuncio del recurso de casación, impone que el mismo sea computado a partir del día siguiente al fenecimiento: 1º) Del lapso ordinario para dictar sentencia; 2º) Del lapso de diferimiento; 3º) Del cumplimiento de los requisitos de notificación de las partes previstos para los casos de sentencia fuera del lapso del diferimiento. (Ver, entre otra, sentencia número 650 dictada el 14 de octubre de 2005, caso: *Yuruany Villarroel Núñez contra Hoteles Doral C.A.*).

Sin embargo, se evidencia, que para estas situaciones en general, el artículo 233 del Código de Procedimiento Civil, estatuye la notificación por medio de la imprenta; por medio de boleta remitida por correo certificado con aviso de recibo al domicilio procesal constituido por la parte, conforme al artículo 174, o también por medio de boleta librada por el Juez y dejada por el alguacil en el domicilio procesal.



Quiere la Sala, mediante este orden de prelación, darle vigencia al domicilio procesal, instaurado en el sistema de nuestro Código actual, además, procurar que el notificado tenga conocimiento cierto y preciso de la actuación que el tribunal ha ordenado comunicarle, **pudiendo realizarse conforme al contenido del artículo 233 del Código de Procedimiento Civil o en su defecto, a través de medios digitales como el correo electrónico de la parte demandada, o por vía telefónica**, conforme lo estableció recientemente esta Sala de Casación Civil en la sentencia número 386 dictada el 12 de agosto de 2022 (caso: *César Eduardo Silva Contreras y Mayra Andreina Jiménez Castellano, contra Arianne Jeannet Rodríguez Almado*), en donde se señaló expresamente lo siguiente:

Ahora bien, entre los actos de comunicación que el juez debe realizar dentro del proceso, se encuentran: i) la citación; ii) la intimación; y iii) la notificación. En tal sentido, la citación y la intimación debe realizarse en la forma prevista en la ley, no obstante, respecto de la notificación aunque el artículo 233 de la ley adjetiva civil establece las formas de practicar la notificación cuando esta sea necesaria dentro del proceso, **sin embargo, para facilitar el oportuno acceso a la justicia se deberá hacer uso de las herramientas tecnológicas a través de medios telemáticos, informáticos y de comunicación (TIC) disponibles, dejando expresa constancia de la notificación realizada por el funcionario o funcionaria autorizado.**

A los efectos de la práctica de la notificación se debe distinguir dos situaciones, y atender las siguientes consideraciones:

1) **LAS CAUSAS NUEVAS:** La demanda deberá contener, además de lo establecido por la legislación vigente, la indicación de dos (2) números telefónicos del demandante y su apoderado (al menos uno (1) con la aplicación de mensajería instantánea y/o red social *WhatsApp* u otro que indique el demandante) y la dirección de correo electrónico; y el demandado deberá proporcionar estos mismos datos en la primera oportunidad que comparezca al juicio, a fin de que el Tribunal que conozca la causa practique las notificaciones que sean necesarias a través de los medios telemáticos suministrados por las partes.



2) **LAS CAUSAS EN CURSO:** i) En las causas que se encuentren paralizadas conforme las partes deberán ser notificadas (sic) de conformidad con lo establecido en el Código de Procedimiento civil, y una vez que se encuentren a derecho, en la primera oportunidad procesal que corresponda deberán indicar dos (2) números telefónicos de la parte y su apoderado (al menos uno (1) con la aplicación de mensajería instantánea y/o red social *WhatsApp* u otro que indique), y una dirección de correo electrónico.

ii) Las causas en las cuales las partes se encuentren a derecho, en la primera oportunidad procesal deben consignar al correo del Tribunal, y/o en el expediente dos (2) números telefónicos del (accionante y accionado) y sus apoderados (al menos uno (1) con la aplicación de mensajería instantánea y/o red social *WhatsApp* u otro que indiquen las partes), y las respectivas direcciones de sus correos electrónicos; y en lo sucesivo el Juez realizará las notificaciones necesarias a través de los medios telemáticos proporcionados por las partes, a fin de garantizar el derecho a la defensa.

Atendiendo lo anterior, a todo evento el juez puede y debe ordenar cuando sea necesaria, la notificación de las partes remitiendo la boleta respectiva a la dirección de correo electrónico aportada y a la aplicación de mensajería instantánea y/o red social *WhatsApp*.

En razón de lo expuesto, en el caso bajo estudio encontrándose ambas partes a derecho, y en virtud del principio de citación única, las partes deben consignar en el correo del Tribunal, en el expediente, la información *supra* señalada para que en lo sucesivo se realicen las notificaciones que sean necesarias a través de los medios telemáticos...'. (Énfasis de la Sala).

Expresado lo anterior, la Sala evidencia que en el caso que se analiza, para la reanudación de la causa y para el pronunciamiento respecto a la admisión del recurso de casación anunciado, **es necesario que conste en autos la notificación de la parte demandada**, para dar por cumplidas las formalidades procesales del artículo 233 del

Código de Procedimiento Civil, y que comience a computarse el lapso para el anuncio del recurso respectivo, garantizando de tal forma el derecho a la defensa y el debido proceso de la parte actora, así como de la demandada; **en virtud de la incertidumbre generada en el presente proceso respecto al nacimiento del lapso para formalizar el recurso interpuesto, y por supuesto, el lapso de impugnación o contestación a la formalización**; por lo tanto, la falta de formalización oportuna no podrá imputarse al recurrente, porque será secuela de la incertidumbre respecto de la suerte del recurso; por lo tanto, a fin de garantizar el derecho a la defensa de la parte impugnante y para tener certeza con relación a la preclusión de los lapsos procesales, en tal supuesto será necesaria, en principio, la reposición de la causa al estado en que el juez de alzada sustancie la notificación de la parte demandada, y una vez conste en autos las resultas de la misma, proceda a pronunciarse sobre la admisión del recurso de casación interpuesto por la parte actora –de forma extemporánea por anticipada–, y se dé inicio al lapso de formalización, tal como fue establecido en la sentencia número 724 dictada por esta Sala de Casación Civil el día 26 de noviembre de 2021, en el caso *Rafael Rosendo Medina Morales y Marisol Lucia Di Maurizio de Medina, contra Telefónica Venezolana, C.A. (antes denominada TELCEL C.A.)*, en la cual se ordenó la reposición de la causa al estado de notificar a una de las partes de la sentencia dictada por el juez de segundo grado de conocimiento, a los fines de tener certeza con relación a los lapsos procesales para la formalización del recurso extraordinario de casación por ante esta Sala.

De manera que, al haberse constatado la falta de notificación de la parte demandada respecto a la sentencia recurrida, esta Sala de Casación Civil, a los fines de asegurar a las partes el ejercicio efectivo de las garantías constitucionales consagradas en los artículos 26, 49 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, referidas a la tutela judicial efectiva, el debido proceso, derecho a la defensa, así como, la

consecución de la justicia como fin último del proceso y en aplicación del principio procesal *pro actione*, estima necesario sanear el trámite procedimental del recurso, para lo cual, a objeto de subsanar la incertidumbre que ocasionó la referida falta de notificación, resulta útil decretar la reposición de la causa al estado en que el juez de alzada proceda a notificar a la parte demandada de su sentencia dictada el 23 de noviembre de 2021, conforme a las prerrogativas contenidas en los artículos 206 y 212, del Código de Procedimiento Civil, y posteriormente se pronuncie sobre el recurso interpuesto por la representación judicial de la parte actora, tal como lo dispone el artículo 316 del Código de Procedimiento Civil, por lo que se anula el auto de admisión del recurso de casación dictado el 24 de enero de 2022, tal como se hará de manera expresa, positiva y precisa en el dispositivo de este fallo; considerándose que la parte actora se encuentra a derecho, de modo que, después de tal pronunciamiento, el *ad quem* deberá remitir el expediente a este máximo Tribunal para la continuación del proceso. **Así, se establece.”**

- ✓ **Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable. Finalidad del Procedimiento de Repetición de Pago.**

**A.-** El artículo 155 del Código Orgánico Tributario de 2020, entre otros, establece dentro de los deberes formales, la obligación a los contribuyentes, responsables y terceros de llevar y mantener en el establecimiento los Libros de Contabilidad vinculados con la tributación. Esta norma se ha mantenido prácticamente de forma invariable a lo largo de los años desde el primer Código promulgado en el año 1982, que entró en vigencia el 30 de enero de 1983.

Cabría preguntarse, si con el correr de los tiempos, la dinámica de la economía actual, la complejidad de la cada vez mayor proliferación de leyes de contenido tributario e innumerables Providencias Administrativas creando mayor cantidad de obligaciones a los sujetos pasivos, dicha norma no se ha vuelto obsoleta al pretender que dichos libros se mantengan de forma permanente en el domicilio o establecimiento del contribuyente o responsable, en el entendido que éstos sean capaces por sí solos de llevarlos conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, o que en todo caso tengan los recursos necesarios para pagar por quienes le presten tal servicio.

**B.-** Por otro lado, la siguiente sentencia también abordará la finalidad del procedimiento de repetición de pago, cuando por alguna razón el contribuyente haya hecho un pago de lo indebido en materia de tributos, multas e intereses.

Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de  
Justicia.

Sentencia Nº 00729 publicada el 16-11-2022.

Caso: Distribuidora El Progreso, C.A.

#### **A.- Obligación de mantener en el establecimiento los Libros de Contabilidad vinculados con la tributación.**

“Circunscribiendo lo anteriormente expuesto al caso de autos, esta Alzada advierte de las actuaciones que conforman el presente asunto, que la sociedad mercantil Distribuidora El Progreso, C.A., pudo ejercer su derecho a la defensa en la oportunidad de asistir al proceso, por cuanto, después de haber sido notificada en fecha 25 de septiembre de 2019 de la Providencia Administrativa identificada con letras y números SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/ 2019/IVA-ISLR/00709 de esa misma fecha, mediante la cual el órgano impositivo inició la respectiva verificación fiscal,

ésta fue puesta a derecho de todas las actas que se levantaron durante la sustanciación del procedimiento de verificación con el propósito de constatar si en efecto cumplía con los deberes formales exigidos por las normas tributarias, vale decir, en el caso particular a las formalidades relativas a los libros de compras y ventas, Libros de Contabilidad y Libros Auxiliares.

A mayor abundamiento, conviene señalar que los artículos 126 numeral 1, literal a) del Código Orgánico Tributario de 2014, aplicable en razón de su vigencia temporal; y 32 del Código de Comercio, prevén lo siguiente:

#### **Código Orgánico Tributario:**

**‘Artículo 126.- Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial deberán:**

#### **Código de Comercio:**

**‘Artículo 32. Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá obligatoriamente, el Libro Diario, el Libro Mayor y el de Inventarios (...).’**

**Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable (...).** (Resaltados de la Sala).

#### **Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.**

**‘Artículo 126.- Los contribuyentes, deberán llevar los libros, registros y archivos adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales del caso para el control del cumplimiento de las disposiciones de esta Ley y de sus normas reglamentarias’.**

**Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.**

**‘Artículo 71.-** Los Libros de Compras y de Ventas deberán mantenerse permanentemente en el establecimiento del contribuyente’.

**Ley de Impuesto Sobre la Renta.**

**‘Artículo 90.-** Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen (...).

En tal sentido, de las normativas antes transcritas se observan la obligatoriedad por parte de los comerciantes en este caso sujetos pasivos del impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta, de llevar los Libros de Contabilidad, mantenerlos de manera permanente en su establecimiento o domicilio, exhibirlos a los funcionarios competentes y en general las diversas formalidades que deben cumplirse, cuya inobservancia constituye incumplimiento a deberes formales consagrados en el mencionado Código, en las Leyes especiales, en sus Reglamentos y en disposiciones generales de los organismos competentes. (Vid., sentencia número 00713 del 17 de junio de 2005, caso: *Flexo Grabados, C.A.*).

Ahora bien, observa esta Alzada que desde el folio 30 al 31 de la primera pieza del expediente judicial, cursa el Acta de Requerimiento identificada con letras y números

• SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2019/IVA-ISLR/00709/01, de fecha 25 de septiembre de 2019, firmada por la fiscal actuante ‘*Lisbeth Jiménez*’ y por la ciudadana ‘*Inés Parra*’, en su carácter de ‘*Asistente Administrativo*’ de la sociedad mercantil recurrente, donde se deja constancia de lo siguiente:

‘(...) Por medio de la presente proceden a requerir la documentación y/o información que se especifica a continuación:

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

(...)

3.- Original y copia de las declaraciones de Impuesto Sobre la Renta para los ejercicios 2018-2019.

...Omisiss...

6.- Libros Contables Diario de Mayor e Inventario y Balance, correspondiente a los ejercicios fiscales 2018-2019 (...).

‘(...)

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

1.- Original y copias fotostáticas de las declaraciones del impuesto al valor agregado de cada uno de los períodos objeto de la verificación fiscal.

2.- Original y copia de los Libros de Compras y Ventas del Impuesto al Valor Agregado (...).

También aprecia la Sala que en los folios 35 al 43 de la primera pieza del expediente judicial, consta el Acta de Verificación Inmediata identificada con el alfanumérico

SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2019/IVA-ISLR/00709/02 de fecha 25 de septiembre de 2019, a los fines de dejar constancia de los documentos recibidos conforme a la solicitado en el Acta de Requerimiento supra mencionada y de las situaciones que se describen a continuación:

3. ¿La (EL) Contribuyente es calificado como Sujeto Pasivo Especial?

SI

NO

X

...Omisiss...

5.2 LIBROS DE CONTABILIDAD Y LIBROS AUXILIARES (ISLR) ’.

Cabe destacar que en este aspecto, señaló que no presentó los libros de Diario, Mayor e Inventario en materia de los Libros Contables; de igual manera, no indicó respuesta afirmativa o negativa en cuanto a si los libros de Contabilidad indicaban el número de RIF, o si cumplían con los requisitos (Registrados, Sellados, Foliados, sin tachaduras) y si los mismos, presentaban atraso superior a un mes.

'...Omisiss...

## 6.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

*10.- Libros y y/o relaciones de compras y de ventas del impuesto al valor agregado del período comprendido desde enero 2019 hasta la actualidad.*

*¿Tiene los Libros y/o Relaciones?*

*Al momento de la verificación fiscal no los presento los Libros de Compra- Venta (...)'.*  
(Mayúsculas y negrillas del texto).

De la transcripción que antecede, se advierte que para el momento en que la funcionaria autorizada, visitó en su domicilio fiscal a la sociedad mercantil Distribuidora El Progreso, C.A., con el propósito de practicar el procedimiento de verificación, le requirió la consignación de los Libros de Contabilidad, Libro Diario, Mayor e Inventario en materia de impuesto sobre la renta y Los Libros de compra y ventas en materia de impuesto al valor agregado, los cuales no fueron consignados por la contribuyente.

Aunado a ello, cuando el órgano exactor continuó la verificación ordenada en la Providencia Administrativa identificada con letras y números SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2019/IVA-ISLR/00709 de esa misma fecha, peticionando mediante el Acta de Requerimiento identificada con letras y números SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2019/IVA-ISLR/00709/01, de fecha 25 de septiembre de 2019, la referida documentación, ésta no fue satisfecha, por cuanto se evidencia de las actas que conforman el presente expediente que los

respectivos documentos *supra* mencionados no fueron consignados.

Ahora bien, cuando el Juez de instancia en la sentencia recurrida señala, que hubo violación al derecho a la defensa '(...) *por realizar el procedimiento en una persona que no tenía atribuciones para exhibir o atender el procedimiento de verificación (...)*' y que '(...) *el procedimiento de verificación inmediata (...)* se realiza a la persona que se encuentre en el establecimiento que tendrá que cumplir con los deberes de exhibición, pero nada más, pues todos los demás como por ejemplo los Libros de Contabilidad no tiene porque tenerlos, al no existir la obligación de mantenerlos dentro del establecimiento (...)', al respecto esta Alzada aprecia que la ciudadana "Inés Parra" actuando como Asistente Administrativo de la empresa recurrente, si bien no es la responsable directa de las obligaciones tributarias de la contribuyente, ello no exime de la responsabilidad en el cumplimiento de los deberes formales a los que está sujeta la sociedad mercantil Distribuidora El Progreso C.A., y más aún en su condición de contribuyente especial; de igual forma, es de hacer notar que los ilícitos tributarios sancionados a la contribuyente son deberes formales a lo que está obligada en el cumplimiento de las normas tributarias y los documentos que por su naturaleza deben permanecer en el establecimiento para su correcta operatividad diaria como lo son Libro de Compras y Libro de Ventas, los cuales el contribuyente debe llevar y mantener en el domicilio o establecimiento de conformidad con el artículo 56 del Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el impuesto al valor agregado, en concordancia con el artículo 71 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, y en lo que respecta al impuesto sobre la renta lo enunciado en el artículo 90 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Por tanto, concluye esta Sala Político-Administrativa que en modo alguno la Administración Tributaria transgredió el debido proceso, pues resulta evidente que la contribuyente tuvo la oportunidad para consignar la información que le fuere solicitada y cumplir con el referido deber formal, razón por la cual, en criterio de esta Alzada se declara **no ajustado a derecho** el pronunciamiento del Juez a quo en lo atinente a la '(...) violación al derecho a la defensa por realizar el procedimiento en una persona que no tenía atribuciones para exhibir o atender el procedimiento de verificación (...)', el cual se **revoca. Así se decide.**



## B.- Finalidad del procedimiento de repetición de pago.

“Al respecto la representación judicial del Fisco Nacional sostuvo que '(...) el recurrente pagó y no realizó el pago bajo protesto, por lo que está solicitando que sea declarada la nulidad del acto ejecutado; la contribuyente afirma que procedió a pagar la multa impuesta (...)’.

El Tribunal de instancia sobre este punto manifestó que '(...) Si bien es cierto y está probado que la recurrente antes de iniciar el proceso pagó, que si bien no expresó literalmente que lo hacía abajo protesto; sí indico, como consta en el Folio 1 donde señala: ...omissis... que cancela por diversas razones; además expresamente indica, que esto no subsana los vicios del acto administrativo, que tampoco es ninguna aceptación que haga perder su interés procesal y que acude al artículo 26 de nuestra carta magna ya que no existe ningún acto del

*Poder Público que no sea de control judicial. Por lo que no puede considerarse desistida la acción (...)*’.

Continuó su análisis el Sentenciador de mérito señalando que (...) *ahora bien, respecto a la nulidad solicitada, ya ejecutado el acto, debe es reconocerse como crédito fiscal lo cancelado una vez resuelta la controversia, es decir, declarada la nulidad del acto (...)*.

Ahora bien, a los efectos de precisar si el pago extingue la acción y se encuentra sujeto o no a repetición, la Sala estima pertinente citar los artículos 1.178, 1.179 y 1.180 del Código Civil, cuyo contenido es del siguiente tenor:

**‘Artículo 1.178. Todo pago supone una deuda: lo que ha sido pagado sin deberse está sujeto a repetición.** La repetición no se admite respecto de las obligaciones naturales que se han pagado espontáneamente.

**Artículo 1.179. La persona que por error ha hecho un pago a quien no era su acreedor, tiene el derecho de repetir lo que ha pagado.**

*Este derecho no pertenece a aquél que, creyéndose deudor, paga al verdadero acreedor, cuando éste se ha privado de buena fe de su título o de las garantías de su acreencia, o ha dejado prescribir su acción. En este caso, el que ha pagado tiene un recurso contra el verdadero deudor.*

**Artículo 1.180.** Si quien recibió el pago lo hizo de mala fe, está obligado a restituir tanto el capital como los intereses, o los frutos desde el día del pago’.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario de 2014, prevé en sus artículos 204 al 209, un procedimiento especial denominado ‘Del procedimiento de repetición de pago’, establecido en idénticos términos en los artículos 194 al 199 del texto homónimo de 2001, en los términos que a continuación se expone:

**‘Artículo 204. Los contribuyentes o los responsables podrán solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos,**

**intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos.**

**Artículo 205.** La reclamación se interpondrá por ante la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria o a través de cualquier otra oficina de la Administración Tributaria respectiva, y la decisión corresponderá a la máxima autoridad jerárquica. La atribución podrá ser delegada en la unidad o unidades específicas bajo su dependencia.

**Artículo 206.** Para la procedencia de la reclamación, no es necesario haber pagado bajo protesta.

**Artículo 207.** La máxima autoridad jerárquica o la autoridad a quien corresponda resolver, deberá decidir sobre la reclamación, dentro de un plazo que no exceda de dos (2) meses contados a partir de la fecha en que haya sido recibido. Si la reclamación no es resuelta en el mencionado plazo, el contribuyente o responsable podrá optar, en cualquier momento y a su criterio, por esperar la decisión o por considerar que el transcurso del plazo aludido sin haber recibido contestación es equivalente a denegatoria de la misma.

Regirá en materia de pruebas y del lapso respectivo lo dispuesto en la Sección Segunda de este Capítulo.

**Artículo 208.** Si la decisión es favorable, el contribuyente podrá optar por compensar o ceder lo pagado indebidamente, de acuerdo a lo previsto en este Código.

**Artículo 209.** Vencido el lapso previsto sin que se haya resuelto la reclamación, o cuando la decisión fuere parcial o totalmente desfavorable, el reclamante quedará facultado para interponer el recurso contencioso tributario previsto en este Código.

**El recurso contencioso tributario podrá interponerse en cualquier tiempo siempre que no se haya cumplido la prescripción. La reclamación administrativa interrumpe la prescripción, la cual se mantendrá en suspenso**

*durante el lapso establecido en el artículo 197 de este Código.* (Destacado de la Sala).

Del contenido de las normas antes transcritas, se desprende que los contribuyentes o los responsables pueden acudir al procedimiento de repetición de pago, en aquellos casos en que se ha producido, una erogación en forma indebida en razón de tributos, intereses, sanciones y recargos, estando limitados a la satisfacción de ese derecho, por la prescripción.

Vemos entonces, que el prenombrado instrumento normativo prevé el ejercicio de la acción de repetición en su artículo 204, en aquellas situaciones, donde se haya verificado un pago, en cuya norma aún cuando se señala de manera expresa que tal ejercicio está condicionado por la prescripción, considera importante esta Sala agregar además, que esa institución jurídica también está supeditada a la ausencia de causa de ese pago.

Esta última condicionante, implica que no pueda justificarse, ni legitimarse la erogación realizada, es decir, que el pago no responda a una obligación existente, bien: 1) porque la obligación no ha existido; o 2) porque el deudor efectúa el pago a quien no era su acreedor. Recayendo además en cabeza de quien invoque el pago de lo indebido, la carga probatoria de demostrar el error cometido con motivo de ese pago, precisamente por la presunción *iuris tantum* de la causa lícita generadora de esa erogación, que se encuentra prevista en el artículo 1.178 del Código Civil, cuando dispone que *'todo pago supone una deuda'*. (Vid., sentencias de esta Sala números 51 del 19 de enero de 2011, caso: *Seguros Pirámide C.A.*; y 00670 del 18 de junio de 2013, caso: *Inversiones Jualor C.A.*).



Por lo tanto, se estima que el pronunciamiento del Juez de mérito conforme al cual, el pago o la diferencia de las sanciones de multa debe reconocerse como crédito fiscal lo cancelado una vez resuelta la controversia en virtud de presuntos errores de cálculo, resulta **improcedente**, en virtud como se expresó anteriormente la contribuyente tendrá derecho a solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por sanciones de multa de conformidad con lo establecido en los artículos 204 al 209 *supra* mencionados del Código Orgánico Tributario de 2014, aplicable en razón del tiempo. **Así se declara.**"

#### ✓ Mecanismo de Imputación al pago.

Como consecuencia de la presentación voluntaria de una Declaración Sustitutiva en materia de Impuesto al Valor Agregado, que generaba una diferencia de impuesto a pagar (requisito necesario para la sustitución), la Administración Tributaria actuando al margen de lo previsto en el artículo 44 del Código Orgánico Tributario de 2001 (el cual se ha mantenido de forma invariable en cuanto a numeración y contenido en el Código de 2020), procedió a imputar dicho pago a la sanción impuesta e intereses moratorios calculados con posterioridad a la presentación de la referida Declaración Sustitutiva.

Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

Sentencia N° 00779 publicada el 01-12-2022.

Caso: Banco Central de Venezuela, S.A.

"Al circunscribir la citada doctrina judicial al caso concreto, aprecia esta Sala, que según se desprende de las actas procesales (folios 118 y 119) que con ocasión de la Resolución recurrida y la Planilla de Liquidación Nro. 11-10-01-3-02-001941, ambas del 16 de julio de 2007, la contribuyente pagó en fecha 11 de febrero de 2005, la cantidad de *"doscientos veinte*

*millones ochenta y dos mil novecientos sesenta y ocho bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (Bs. 220.082.968,54)"*, por concepto de impuesto al valor agregado, correspondiente al período impositivo del mes de enero de 2005.

Posteriormente, a través de declaración sustitutiva *"FORMA IVA 30 Nro. 331782"* de fecha 16 de agosto de 2005 (folios 110 al 115) pagó la diferencia del impuesto al valor agregado del período impositivo antes mencionado, por la cantidad de *"cinco mil seiscientos veintiún bolívares con setenta y cinco céntimos (Bs. 5.621,75)"*.

En atención a lo antes expuesto, esta Máxima Instancia estima oportuno citar el contenido del artículo 44 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, el cual es del siguiente tenor:

**'Artículo 44.** *La Administración Tributaria y los sujetos pasivos o terceros, al pagar las obligaciones tributarias, deberán imputar el pago, en todos los casos, al concepto de lo adeudado según sus componentes, en el orden siguiente:*

1. Sanciones.
2. Intereses moratorios.
3. Tributo del período correspondiente.

**Parágrafo Primero:** *La Administración Tributaria podrá imputar cualquier pago a la deuda más antigua, contenida en un acto definitivamente firme, sobre la que se haya agotado el cobro extrajudicial previsto en este Código*'. (Negrillas de esta Sala).

La citada norma establece la forma como la Administración Tributaria y los sujetos pasivos o terceros deben imputar la suma que ha sido pagada para cumplir con las obligaciones tributarias. Primero, al monto de las sanciones, luego al de los intereses moratorios y, por último, al del tributo del período correspondiente. (*Vid.*, sentencia Nro. 00037 de fecha 2 de febrero de 2017, caso: *Policlínica Santa Ana, C.A.*).

Considerando el contenido de la norma transcrita,

esta Máxima Instancia concluye, tal como lo señaló el Juez de la causa, que el referido monto de impuesto pagado no se encuentra precedido de un acto administrativo definitivamente firme del que se desprenda la existencia de cantidades insolutas a favor del Fisco Nacional, sobre las cuales se hayan previamente agotado los mecanismos de cobro establecidos en las normas correspondientes, que conlleve a que la Administración Tributaria a que se encuentre habilitada a la activación del mecanismo de imputación de pagos previsto en la norma anteriormente referida.

En tal sentido, se observa del aludido '*recurso contencioso tributario*' que la actora hizo expresa mención a su intención de reconocer las objeciones fiscales contenidas al momento del pago del impuesto al valor agregado en fecha 11 de febrero de 2005, así como al constatar la existencia de una diferencia del impuesto generada en el mes de enero, que no fue declarada ni pagada en su oportunidad, pero que procedió a subsanar tal circunstancia de manera voluntaria en fecha 16 de agosto de ese mismo año, mediante la presentación de la Planilla Sustitutiva respectiva, razón por la cual esta Sala estima improcedente la imputación de pagos realizada por el acto administrativo identificado con letras y números SNAT/INTI/GRTICE/RCA/DJT/2008/3228-A, de fecha 12 de agosto de 2008, ya que en todo caso, las cantidades pagadas por la contribuyente se circunscribían al diferencial de impuesto y no a la sanción de multa, la cual fue determinada con posterioridad a dicho pago.

Por lo tanto, resulta forzoso para esta Máxima Instancia declarar la improcedencia del alegato expuesto por el Fisco Nacional, referido al falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho. **Así se declara."**



✓ **Interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2007 a los fines de la determinación de los ingresos gravables. Confianza legítima. Capacidad contributiva.**

Ahora que nos encontramos cerca del cierre del ejercicio fiscal 2022, conviene recordar que los trabajadores deberán tributar sobre la base del salario normal devengado, y no sobre el salario integral, destacándose que los bonos y otras remuneraciones no regulares, ni permanentes, no forman parte del salario.

El mismo recordatorio va para los patrones encargados de hacer las retenciones de Impuesto Sobre la Renta, pues este ha sido un tema hartamente debatido, existiendo jurisprudencia pacífica y reiterada en cuanto a la base imponible.

Por otro lado, la Sala en el desarrollo de su decisión con ocasión a los argumentos planteados por las partes, entre otras cosas se refirió al Principio de Confianza Legítima, que *constituye la base de los vínculos que existen entre el Poder Público y los ciudadanos, cuando a través de su conducta, revelada en sus declaraciones, actos y doctrina consolidada, se pone de manifiesto una línea de actuación que la comunidad o sujetos específicos de ella esperan se mantenga. Este principio alude así a la situación de un sujeto dotado de una expectativa justificada de obtener una decisión que esté en consonancia con lo que se ha venido resolviendo.*

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

**Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo  
de Justicia.**

**Sentencia N° 00809 publicada el 08-12-2022.**

**Caso: W.R.C.C.**

“Ahora bien, a fin de analizar el punto controvertido en la apelación, esta Máxima Instancia debe señalar 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 (*vid.*, fallo Nro. 01531 de fecha 15 de diciembre de 2016, caso: *Rafael Ramón Morles Medina*), en tal sentido, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia como garantía de los derechos constitucionales del trabajador asalariado en la decisión Nro. 301 del 27 de febrero de 2007 y sus aclaratorias Nros. 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. (*vid.*, sentencia de esta Alzada Nro. 00002 del 10 de febrero de 2022, caso: *Rober Vidal Pérez Stampone*).

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

*‘(...) Artículo 31. Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obervaciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones*

*financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley (...).*’

Sentado lo anterior, esta Máxima Instancia estima conveniente en primer lugar, a objeto de verificar la existencia de los vicios denunciados, establecer si los pagos efectuados al contribuyente Wilfredo Rafael Colina Cauro 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 la 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 sentencia 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 (...)'.** (Resaltado de esta Sala).

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).



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

Igualmente, es prudente señalar a manera referencial, que la misma 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 de la decisión 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 inadmisibile 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 inadmisibile. (...)'.*



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: *Condusid*, 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 sentencias 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 2007, 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 virtud de lo antes expuesto, 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 Nros. 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 00002 del 10 de febrero de 2022, caso: *Rober Vidal Pérez Stampone*).

Por tal razón, esta Alzada concluye el Tribunal de instancia apreció de manera correcta los hechos y aplicó acertadamente el derecho, al estimar que el monto por salarios declarados fue superior al pagado por su patrono en forma regular según el informe presentado, decidiendo no procedente efectuar una nueva 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 consiguiente, este Alto Tribunal **desestima** el vicio de falso supuesto de derecho por errónea (...) *interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta*

[de 2007] *vigente en el ejercicio investigado (...)*, incoado por la representación judicial de la República, y **confirma** el pronunciamiento de la sentencia recurrida sobre este particular. (Agregado de esta Sala). **Así se decide.**



...omissis...

De modo que, esta Sala reitera que en el caso de autos la base imponible del impuesto sobre la renta para el trabajador bajo relación de dependencia, no está supeditada al concepto de salario integral, el cual incluye pagos que le realizan a cualquier trabajador sea del sector público o del sector privado, no sólo por la prestación de un servicio, sino que se incluyen beneficios remunerativos que los patronos, entre ellos y sobre todo, el Estado Venezolano en aplicación del Estado Social y de Derecho existente en nuestro país a partir de la vigencia de la actual Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, paga a sus trabajadores, toda vez que le ha dado preeminencia a los derechos sociales, entre ellos, el trabajo y para que los trabajadores tengan una existencia digna. (*Vid.*, decisión de la Sala Constitucional Nro. 980 del 17 de junio de 2008, caso: *Carlos César Moreno Behermint*). Sin embargo, a los efectos de determinar la base de cálculo del impuesto sobre la renta debe hacerse sobre el salario normal pagado por la prestación de un servicio y no sobre el salario integral. **Así se decide.**

Por otra parte, la representación judicial de la República sostiene que la sentencia de instancia trasgredió el principio de la '*capacidad contributiva*', debido a que serían mayormente incididos aquellos sujetos pasivos que sólo obtienen ingresos "*regulares*"

en contraposición de aquél que puede devengar una mayor remuneración '*disfrazada en bonos, dietas, pensiones y otras figuras excluidas en la interpretación de la normativa en comentario*'.

Al respecto, esta Máxima Instancia estima que una vez efectuada por el Legislador la escogencia del hecho imponible con todos los elementos necesarios para llegar a la determinación de la obligación tributaria, no corresponde al intérprete escudriñar o deducir más allá de la norma legal a fin de determinar si en un caso concreto, se analizó o no la capacidad contributiva del contribuyente. (*Vid.*, decisiones Nro. 00097 de fecha 29 de enero de 2014, caso: *Lumóvil, C.A.*).

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

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

En conexión con lo señalado, desestimados como han quedado los invocados vicios en la decisión de mérito, este Máximo Tribunal declara **sin lugar** el recurso de apelación ejercido por la representación del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva Nro. 011/2016 dictada por el Tribunal remitente el 22 de julio de 2016, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, razón por la cual se **confirma**.

...omissis...

Se **ordena** a la Administración Tributaria efectuar el recálculo tomando en cuenta el '(...) *salario normal* (...)'

como único elemento a ser considerado a efectos de la determinación del enriquecimiento neto de los trabajadores bajo relación de dependencia, para establecer la base de cálculo del impuesto sobre la renta, excluyéndose cualquier otro concepto no regular, ni permanente (*vid.*, fallo de esta Alzada Nro. 00002 de fecha 10 de febrero de 2022, caso: *Rober Vidal Pérez Stampone*). **Así se dispone.**"

Nos despedimos hasta una próxima oportunidad, en la que abordaremos nuevos casos, y otros no tanto, pero que valdrá la pena refrescar dada su importancia y utilidad en el ejercicio de la profesión.

**Gabriel Fernández**  
Juez Jubilado del Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario  
Área Metropolitana de Caracas  
Socio Consultor en materia procesal tributaria  
División de Asesoría Tributaria & Legal  
gabriel.fernandez@crowe.com.ve



**Estimado lector:**

El *Atrium Legis*, constituye una publicación que se suma a las ya existentes (*Avance y Boletín Técnico*) que emite nuestra División de Asesoría Tributaria & Legal.

En este caso, nuestra intención es ofrecerles una publicación que trate aspectos de interés eminentemente jurídicos y que estamos seguros, le serán de utilidad.

Está a cargo de esta publicación, el Dr. Gabriel Fernández, quien como bien lo indica su firma al pie del artículo, es Juez Jubilado y es coordinado por Antonio Dugarte Lobo, Socio Líder de la División.



## Información de Contacto

### **Antonio Dugarte Lobo**

Socio Líder de la División de  
Asesoría Tributaria & Legal.

+58 424 226 57 23

[antonio.dugarte@crowe.com.ve](mailto:antonio.dugarte@crowe.com.ve)

Crowe Venezuela es miembro de Crowe Global International, una Firma suiza (Crowe). Cada Firma miembro de Crowe Global es una Firma legal separada y entidad independiente. Crowe Venezuela y sus afiliados no son responsables de ningún acto u omisiones de Crowe Global o cualquier otro miembro de Crowe y específicamente renuncia a toda responsabilidad o responsabilidades por actos u omisiones de Crowe o cualquier otro miembro de Crowe Global.



Crowe Venezuela  
[@Crowe.ve](https://www.crowe.net/ve)

[www.crowe.net/ve](https://www.crowe.net/ve)