

UTILIDADES NO FORMAN PARTE DEL SALARIO NORMAL

Reiteran carácter complementario y aleatorio de las utilidades

TSJ, S. Político Administrativa, Exp. 10-0026, feb. 23/10, M. P. Emiro García Rosas

La Sala Político Administrativa reiteró que las utilidades no forman parte del salario normal visto que se trata de remuneraciones complementarias y aleatorias, sólo pagaderas en proporción a los meses de servicios prestados, no así en función de la jornada diaria de trabajo. En tal sentido, el fallo indica que dicho concepto tampoco está regido por el rubro “remuneraciones de cualquier especie”; pues se trata de retribuciones complementarias de carácter accidental o extraordinario, dirigidas a beneficiar una situación especial de los empleados, pero que no implican un pago regular, como resultado de las labores ejecutadas por éstos durante la jornada ordinaria de trabajo.



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

Magistrado Ponente: **EMIRO GARCÍA ROSAS**

Exp. Nº 2010-0026

Mediante oficio Nº 2009-479 de fecha 3 de diciembre de 2009 (recibido el 21 de enero de 2010), el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala el expediente contentivo del recurso contencioso tributario interpuesto el 2 de septiembre de 2003 por el ciudadano Carlos URDANETA ÁLAMO (cédula de identidad Nº V-5.302.281), asistido por los abogados Rodolfo PLAZ ABREU, Alejandro RAMÍREZ van der VELDE, Antonio PLANCHART MENDOZA y Harold SARRACINO (números 12.870, 48.453, 86.860 y 96.095 del INPREABOGADO), actuando como Director Suplente de **SERVICIOS DE ACTUALIZACIÓN TOTAL AUTOMATIZADA, S.A.T.A., S.A.** [antes denominada COMPUTACIONES VENCRED, S. A., inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital), el 24 de mayo de 1983, bajo el Nº 29, Tomo 59-A-Sgdo.], representación que consta en Acta de Asamblea Extraordinaria de Accionistas (celebrada el 20 de marzo de 1998 quedando protocolizada ante el referido Registro el 18 de junio del mismo año bajo el Nº 16, Tomo 222-A-Sgdo.)

El recurso contencioso tributario fue interpuesto contra la Resolución Culminatoria del Sumario Nº 2281 de fecha 15 de julio de 2003 (notificada el 29 del mismo mes y año), emitida

por la Gerencia General de Finanzas del **INSTITUTO NACIONAL DE COOPERACIÓN EDUCATIVA (INCE)**, [hoy denominado Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES)], mediante la cual se formuló a la contribuyente el reparo por diferencias en los aportes correspondientes a los períodos tributarios comprendidos desde el segundo trimestre de 1998 hasta el primer trimestre de 2002, por la cantidad de diecisiete millones cuatrocientos treinta y seis mil doscientos sesenta y seis bolívares (Bs. 17.436.266,00), equivalentes en la actualidad a diecisiete mil cuatrocientos treinta y seis bolívares con veintisiete céntimos (Bs. 17.436,27), y adicionalmente por concepto de multa e intereses moratorios la cantidad de diecisiete millones ciento treinta y cinco mil seiscientos veinticuatro bolívares (Bs. 17.135.624,00), equivalentes en la actualidad a diecisiete mil ciento treinta y cinco bolívares con sesenta y dos céntimos (Bs. 17.135,62). La totalidad del reparo y accesorios asciende a la cantidad de treinta y cuatro millones quinientos setenta y un mil ochocientos noventa bolívares (Bs. 34.571.890,00), hoy treinta y cuatro mil quinientos setenta y un bolívares con ochenta y nueve céntimos (Bs. 34.571,89).

La remisión se efectuó para que esta Sala se pronuncie acerca de la consulta obligatoria de la sentencia N° 1.472 dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 30 de septiembre de 2008, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 72 del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2008.

En fecha 26 de enero de 2010 se dio cuenta en Sala y se designó ponente al Magistrado Emiro García Rosas para decidir la consulta.

Efectuado el estudio de las actas que conforman el expediente, se pasa a decidir con fundamento en las siguientes consideraciones.

I

ANTECEDENTES

Mediante Resolución Culminatoria del Sumario N° 2281 de fecha 15 de julio de 2003 (notificada el 29 del mismo mes y año), la Gerencia General de Finanzas del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), [hoy denominado Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES)], formuló a la contribuyente el reparo por diferencias en los aportes correspondientes a los períodos tributarios comprendidos desde el segundo trimestre de 1998 hasta el primer trimestre de 2002, por la cantidad total de treinta y cuatro millones quinientos setenta y un mil ochocientos noventa bolívares (Bs. 34.571.890,00), actualmente equivalentes a treinta y cuatro mil quinientos setenta y un bolívares con ochenta y nueve céntimos (Bs. 34.571,89), discriminados de la siguiente manera:

1. Aportes del 2% (numeral 1 del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa), por la cantidad de diecisiete millones trescientos cincuenta mil

novecientos treinta y tres bolívars (Bs. 17.350.933,00), expresados actualmente en diecisiete mil trescientos cincuenta bolívars con noventa y tres céntimos (Bs. 17.350,93).

2. Aportes del ½% (numeral 2 del artículo 10 *eiusdem*), por la cantidad de ochenta y cinco mil trescientos treinta y tres bolívars (Bs. 85.333,00), expresados ahora en ochenta y cinco bolívars con treinta y tres céntimos (Bs. 85,33).

3. Intereses moratorios por pago extemporáneo de aportes calculados de conformidad con los artículos 59 del Código Orgánico Tributario de 1994 y 66 del Código Orgánico Tributario de 2001 (vigentes para los períodos investigados), por la cantidad de dos millones ciento noventa y ocho mil cuatrocientos sesenta y dos bolívars (Bs. 2.198.462,00), hoy representado en dos mil ciento noventa y ocho bolívars con cuarenta y seis céntimos (Bs. 2.198,46).

4. Multa atendiendo a lo dispuesto en el artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, por la cantidad de catorce millones novecientos treinta y siete mil ciento sesenta y dos bolívars (Bs. 14.937.162,00), actualmente catorce mil novecientos treinta y siete bolívars con dieciséis céntimos (Bs. 14.937,16).

Dicho reparo se originó al omitir las partidas de *"bono de gerente y utilidades pagadas a los trabajadores y tomar cantidades de menos en la base imponible"* a considerar para el cálculo de los aportes.

Contra el anterior acto administrativo la contribuyente interpuso recurso contencioso tributario en fecha 2 de septiembre de 2003, alegando los vicios siguientes: 1) inmotivación respecto de las razones de hecho y de derecho que dieron origen al reparo por aportes del 2% (numeral 1 del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa) y del ½% (numeral 2 del artículo 10 *eiusdem*); 2) falso supuesto de derecho por errónea interpretación del artículo 10 numeral 1 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) (improcedencia del gravamen del 2% sobre las utilidades); 3) errónea aplicación del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994 (improcedencia de los intereses moratorios); 4) inaplicabilidad de las multas en virtud de la improcedencia del reparo; 5) la existencia de errores de derecho excusables como circunstancias eximentes de responsabilidad penal tributaria; y 6) la errónea aplicación de circunstancias agravantes de responsabilidad penal tributaria.

II

DECISIÓN JUDICIAL CONSULTADA

La sentencia objeto de consulta declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto, con base en las consideraciones siguientes:

"(...) con respecto a la inmotivación de los actos administrativos, que alegó la recurrente, se desprende de autos, que efectivamente, el Ente Parafiscal, actuó considerando que tenía motivos suficientes para efectuar la fiscalización al Contribuyente de marras, 'los aspectos de

hecho y de derecho que motivaron el levantamiento de las Actas de Reparación recurridas y ratificadas en la Resolución Culminatoria del Sumario que origina el ejercicio del recurso... Cabe destacar que el INCE acoge los criterios doctrinarios y jurisprudenciales constante y reiterados sobre la motivación en la configuración de los actos, al respecto se ha señalado, que el motivo, llamado también causa por la doctrina más autorizada y por la jurisprudencia, constituye, junto con la competencia uno de los elementos de fondo de los actos administrativos... lo cual está plenamente demostrado', manifestó la representante del Ente Parafiscal, es decir, el Instituto actuó sobre base cierta, por lo cual consideramos que no existe tal inmotivación. **Y ASÍ SE DECLARA.**

Sin embargo, la Representante del Ente Parafiscal, en el presente caso, ciudadana YENIA ALEJANDRA ROMERO ORTEGA, venezolana, mayor de edad, Abogada en ejercicio, titular de la cédula de identidad Nro. 13.093.183, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el Nro. 83.846, en su escrito de informes dejó claramente establecido que aun cuando en la Resolución Culminatoria del Sumario Nro. 2281 se establecía el reparo, en virtud de la Contribuyente no haber incluido la partida de utilidades para el cálculo de la base imponible, el Instituto dejaba sin efecto esa manifestación y por ende se avocó a subsanar ese error, considerando lo establecido en diversas oportunidades en Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia en cuanto a lo que se considera Salario, y lo que incluye 'remuneraciones de cualquier especie', por ende ratificó sólo en parte la Resolución, igualmente tomó en cuenta lo establecido en el artículo 10 de la Ley sobre el INCE.

Así las cosas, es importante traer a colación lo establecido en el artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), hoy denominado Instituto Nacional de Capacitación Educativa Socialista (INCES) que establece lo siguiente:

(...)

Por otra parte, consideramos importante traer a colación lo establecido en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, que establece lo siguiente:

(...)

En este orden de ideas, basándonos en la doctrina de la Sala Político - Administrativa y de los Tribunales Superiores en lo Contencioso Tributario, es relevante tomar en consideración que la obligación tributaria sólo surge si la situación fáctica o jurídica prevista en la norma tributaria se produce, se subsume en su supuesto de hecho, se particulariza, y como se denota no se puede enmarcar dentro del ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (LINCE) (sic) hoy denominado Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) a las utilidades, lo cual trae como consecuencia la inexistencia de obligación tributaria, al no producirse en la vida real el elemento económico tomado por el legislador y previsto en la Ley Tributaria, razones suficientes para que este Juzgador decreta la nulidad de la Resolución Culminatoria del Sumario Nro. 2281, impugnada por la recurrente de marras, en lo que respecta a la exigencia del pago por concepto del 2% sobre las utilidades. **Y ASÍ SE DECLARA.**

Asimismo, en el presente caso, existe otro punto en debate el cual se circunscribe a la procedencia de los intereses compensatorios y

actualización monetaria, hechos éstos que son rechazados y ratificados por el recurrente en su escrito Recursivo. En este sentido, la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia en fecha 14 de diciembre de 1999 declaró la nulidad del parágrafo único del Artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994 –aplicable rationae (sic) temporis-, hoy Artículo 66, referente al cobro de los intereses moratorios de los actos que no este (sic) definitivamente firmes...

(...)

En cuanto a lo alegado por la recurrente, referente a la indefensión en que supuestamente de (sic) encontró, al ser sujeto pasivo en el presente caso, planteando que en la Resolución Culminatoria del Sumario no se describieron ni las razones de hecho ni de derecho sobre las cuales se fundamentó el Reparo, y al no establecer las normativas aplicables al caso, es relevante destacar que en autos se evidencia que la Resolución Culminatoria del Sumario Nro. 2281 se encuentra debidamente establecida, y cumple con los requisitos de forma, plasmando al final los recursos que la Contribuyente podía ejercer, como en efecto lo ejerció, las normas en las cuales se fundamentó la actuación, el derecho a la defensa que tiene cada ciudadano se encuentra establecido constitucionalmente, y en análisis del mismo, de evidencia que en el caso que nos atañe, no se violentó, en consecuencia no dejó al Contribuyente en estado de indefensión. **Y ASÍ SE DECLARA.**

En cuanto a la gravabilidad de la partida 'bono de gerente' este tribunal considera que se estaría incurriendo en el Falso Supuesto de Derecho al pretender incluir dentro de la Contribución Especial del dos por ciento (2%) prevista en el artículo 10, numeral 1, de la Ley sobre el INCE, dicha partida, en virtud de que no constituye, ni forma parte de lo que ya hemos tomado definido como salario normal, basados en la jurisprudencia y en el ordenamiento jurídico vigente. Asimismo, no constituye una remuneración de carácter habitual por ser un pago especial, no permanente. En consecuencia, se declara improcedente el cobro de la partida 'bono de gerente'. **Y ASÍ SE DECLARA.**

En virtud de lo expuesto anteriormente, este Tribunal revoca el Acto Administrativo de efectos particulares contenido en la **Resolución Culminatoria del Sumario Nro. 2281** emanada de la Gerencia General de Finanzas del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), hoy denominado Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) (según Gaceta Oficial Nro. 38958 de fecha 26 de junio de 2008) en fecha 15 de julio de 2003, notificada en fecha 29 de julio de 2003, mediante la cual se procedió a formular el reparo por diferencias en los aportes de la contribuyente por la cantidad total de TREINTA Y CUATRO MILLONES QUINIENTOS SETENTA Y UN MIL OCHOCIENTOS NOVENTA BOLÍVARES SIN CÉNTIMOS (Bs. 34.571.890,00), discriminados de la siguiente manera:

- La suma de DIECISIETE MILLONES TRESCIENTOS CINCUENTA MIL NOVECIENTOS TREINTA Y TRES BOLÍVARES SIN CÉNTIMOS (Bs. 17.350.933,00) por aportes del 2% (ordinal 1° del artículo 10 de la Ley del INCE).
- La cantidad de OCHENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS TREINTA Y TRES BOLÍVARES SIN CÉNTIMOS (Bs. 85.333,00), por aportes del ½ % (ordinal 2° ejusdem).
- La cantidad de DOS MILLONES CIENTO NOVENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS SETENTA (sic) Y DOS BOLÍVARES SIN

CÉNTIMOS (Bs. 2.198.462,00), por concepto de intereses moratorios por el pago extemporáneo de aportes calculados de conformidad con el artículo 59 del Código Orgánico Tributario del año 1994 -aplicable rationae (sic) temporis- y el artículo 66 del Código Orgánico Tributario del 2001.

- La cantidad de DIECINUEVE MILLONES SEISCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL SETECIENTOS VEINTIOCHO BOLÍVARES SIN CÉNTIMOS (Bs. 19.634.728,00), por concepto de intereses moratorios, en los períodos comprendidos entre el segundo trimestre de 1998 y el primer trimestre del año 2002.

- La cantidad de CATORCE MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y SIETE MIL CIENTO SESENTA Y DOS BOLÍVARES SIN CÉNTIMOS (Bs. 14.937.162,00). En vista de que las sentencias citadas anteriormente se bastan por si solas para exponer la inconstitucionalidad de tales pretensiones. **Y ASÍ SE DECLARA.**

A este tenor, este Tribunal en relación a las demás obligaciones tributarias accesorias impuestas en la **Resolución Culminatoria del Sumario Nro. 2281** emanada de la Gerencia General de Finanzas del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), hoy denominado Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) (según Gaceta Oficial Nro. 38958 de fecha 26 de junio de 2008) en fecha 15 de julio de 2003, notificada en fecha 29 de julio de 2003, mediante la cual se procedió a formular el reparo por diferencias en los aportes de la contribuyente, concerniente a las multas impuestas y a los intereses moratorios, son declarados nulos, por cuanto las obligaciones accesorias siguen la suerte de la obligación principal. **Y ASÍ SE DECLARA.**

En razón de lo antes expuesto, esta Juzgadora declara la nulidad absoluta del acto administrativo impugnado y objeto del presente Recurso Contencioso Tributario. **Y ASÍ SE DECLARA.**

Capítulo III

DISPOSITIVA

Con fundamento en la motivación anterior, este Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, **DECLARA CON LUGAR** el Recurso Contencioso Tributario interpuesto (...) debiendo en consecuencia dicho Instituto proceder a la emisión de un nuevo proveimiento administrativo, tomando en consideración para la determinación tributaria los términos señalados en la presente Sentencia.

(...)

COSTAS PROCESALES

Se exime de Costas Procesales a la parte perdedora por haber tenido motivos racionales para el litigio, todo según lo establecido en el Artículo 274 del Código de Procedimiento Civil". (Negrillas de la sentencia consultada).

III

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala, atendiendo a la prerrogativa prevista a favor de la República en el artículo 72 del Decreto N° 6.266 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con 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, pronunciarse en consulta sobre la sentencia N° 1.472 dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 30 de septiembre de 2008 que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el apoderado judicial de la empresa **SERVICIOS DE ACTUALIZACIÓN TOTAL AUTOMATIZADA, S.A.T.A., S.A.**

Para verificar la procedencia de la consulta, resulta necesario examinar los requisitos exigidos por el legislador, los cuales quedaron plasmados mediante sentencias N° 00566 dictada por esta Sala en fecha 2 de marzo de 2006, caso: *Agencias Generales Conaven S.A.*, y la N° 00812 del 9 de julio de 2008, caso: *Banesco Banco Universal, C.A.*, así como el fallo emanado de la Sala Constitucional de este Alto Tribunal, identificado con el N° 2.157 del 16 de noviembre de 2007, caso: *Nestlé de Venezuela C.A.*, decisiones en las cuales se estableció como supuestos de procedencia de la consulta, los siguientes:

1.- Que se trate de sentencias definitivas y/o de interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación.

2.- Que la cuantía de la causa exceda, cuando se trate de personas naturales, de cien unidades tributarias (100 U.T.) y de personas jurídicas, de quinientas unidades tributarias (500 U.T.). (Artículo 278 del Código Orgánico Tributario de 2001).

3.- Que las sentencias definitivas o interlocutorias con fuerza de definitivas que causen un gravamen irreparable, resulten contrarias a las pretensiones de la República.

Respecto a estos requisitos, observa la Sala que tratándose de una sentencia definitiva revisable en apelación que resultó contraria a las pretensiones fiscales, y la cuantía de la causa excede de las quinientas unidades tributarias (500 u.t.), procede la consulta. Así se declara.

En la sentencia consultada el tribunal de instancia anuló el acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario N° 2281, de modo que, siendo tal decisión desfavorable a la República, este Máximo Tribunal conocerá en consulta la conformidad a derecho de dicho pronunciamiento, referente a los puntos siguientes:

1. La “*exigencia del pago por concepto del 2% sobre las utilidades*” por la cantidad de diecisiete millones trescientos cincuenta mil novecientos treinta y tres bolívares (Bs.

17.350.933,00), expresados actualmente en diecisiete mil trescientos cincuenta bolívares con noventa y tres céntimos (Bs. 17.350,93).

2. Los intereses moratorios por pago extemporáneo de aportes calculados de conformidad con los artículos 59 del Código Orgánico Tributario de 1994 y 66 del Código Orgánico Tributario de 2001 (vigentes para los períodos investigados), por la cantidad de dos millones ciento noventa y ocho mil cuatrocientos sesenta y dos bolívares (Bs. 2.198.462,00), hoy representada en dos mil ciento noventa y ocho bolívares con cuarenta y seis céntimos (Bs. 2.198,46).

3. El cobro del aporte del 2% sobre la partida “bono de gerente”, en virtud de que no forma parte del salario normal.

4. La cantidad de ochenta y cinco mil trescientos treinta y tres bolívares (Bs. 85.333,00), expresados ahora en ochenta y cinco bolívares con treinta y tres céntimos (Bs. 85,33), por aportes del ½% (numeral 2 del artículo 10 *eiusdem*).

5. La cantidad de catorce millones novecientos treinta y siete mil ciento sesenta y dos bolívares (Bs. 14.937.162,00), actualmente catorce mil novecientos treinta y siete bolívares con dieciséis céntimos (Bs. 14.937,16), por concepto de multa.

Al efecto la Sala observa:

Aportes del 2%.

En el recurso contencioso tributario la contribuyente alegó que la Administración Tributaria incurrió en falso supuesto de derecho al incluir dentro de la determinación practicada para la contribución prevista en el numeral 1 del Artículo 10 de la Ley sobre el INCE, las utilidades y el bono navideño como parte de la base imponible del 2% consagrado en dicho dispositivo.

Al respecto el Tribunal de instancia decidió que *“la obligación tributaria sólo surge si la situación fáctica o jurídica prevista en la norma tributaria se produce, se subsume en su supuesto de hecho, se particulariza, y como se denota no se puede enmarcar dentro del ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (LINCE) hoy denominado Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) a las utilidades, lo cual trae como consecuencia la inexistencia de obligación tributaria, al no producirse en la vida real el elemento económico tomado por el legislador y previsto en la Ley Tributaria, razones suficientes para que este Juzgador decrete la nulidad de la Resolución Culminatoria del Sumario Nro. 2281, impugnada por la recurrente de marras, en lo que respecta a la exigencia del pago por concepto del 2% sobre las utilidades...”*.

Debe esta Sala analizar la procedencia o no de la gravabilidad de la partida de las utilidades, a los efectos del cálculo del aporte patronal del 2% dispuesto en el numeral 1 del

artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), resultando pertinente destacar la pacífica jurisprudencia de esta Sala en esa materia, desde la sentencia dictada en fecha 5 de abril de 1994 (caso: *Compañía Anónima Nacional de Cementos*), hasta sus fallos N° 00781 de fecha 4 de junio de 2002 (caso: *Makro Comercializadora, S.A.*), N° 01624 del 22 de octubre de 2003 (caso: *Banco Caracas, Banco Universal, C.A.*), N° 00003 del 27 de enero de 2004 (caso: *Hilados Flexilón, S.A.*), N° 00045 del 11 de enero de 2006 (caso: *General de Seguros, S.A.*), N° 02529 del 15 de noviembre de 2006 (caso: *Banco Mercantil, C.A., S.A.C.A.*), N° 00290 del 15 de febrero de 2007 (caso: *Digas Tropiven, S.A.C.A.*), y N° 00296 del 4 de marzo de 2009 (caso: *C.A. La Electricidad de Caracas*) entre otros; decisiones en las que quedó sentado su criterio así:

“...Ante tales circunstancias, considera oportuno esta Sala observar lo preceptuado por el artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), el cual es del siguiente tenor:

‘El Instituto dispondrá para sufragar los gastos de sus actividades, las aportaciones siguientes:

- 1. **Una contribución de los patronos, equivalente al dos por ciento del total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie,** pagados al personal que trabaja en los establecimientos industriales o comerciales no pertenecientes a la Nación, a los Estados ni a las Municipalidades.*
- 2. **El medio por ciento de las utilidades anuales, pagadas a los obreros y empleados y aportadas por éstos.** Tal cantidad será retenida por los respectivos patronos para ser depositada a la orden del instituto, con la indicación de la procedencia.*
- 3. Una contribución del Estado equivalente, a un veinte por ciento como mínimo, del montante anual de los aportes señalados en los numerales 1 y 2 de este artículo.*
- 4. Las donaciones y legados de personas naturales o jurídicas, hechas al instituto.’*

Del análisis de la disposición supra transcrita se observa que el legislador en el texto de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, estableció una contribución a cargo de patronos y de trabajadores, y cuyo sujeto activo es el propio instituto. Esta contribución comprendida dentro de las denominadas contribuciones parafiscales, que son aquellas recabadas por ciertos entes públicos para lograr su financiamiento autónomo, fue establecida en forma diferente según se trate de patronos o de trabajadores.

*Así de la norma en referencia se constata la existencia de dos contribuciones parafiscales con sujetos pasivos distintos y alícuotas impositivas diferentes, la primera de ellas, de carácter periódico, a cargo de los patronos de los establecimientos que ejerzan actividades comerciales o industriales y que no pertenezcan a ninguno de los distintos entes político territoriales, cuya base imponible está determinada por el total de los sueldos, salarios, jornales y demás remuneraciones pagadas a los trabajadores, calculada en aplicación de una alícuota impositiva del dos por ciento (2%); **la segunda, tiene como sujetos pasivos a los obreros y empleados de tales establecimientos, es fijada tomando como base imponible las***

utilidades anuales pagadas a dichos trabajadores a las cuales les será aplicable la alícuota del medio por ciento ½%, debiendo ser retenida por el patrono por mandato de la Ley; criterio éste que ya había sido sostenido por esta Sala en anteriores oportunidades (caso Compañía Anónima Fábrica Nacional de Cementos del 5/4/94).

Respecto a la contribución parafiscal consagrada en el numeral 1 del señalado artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, se observa que su base imponible viene determinada por el total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie, pagados por los empleadores a sus trabajadores. Ahora bien, el objeto a dilucidar en la presente controversia se contrae a decidir si dentro de la expresión 'remuneraciones de cualquier especie', pueden comprenderse a las utilidades anuales pagadas por dichos empleadores a sus trabajadores a los efectos del gravamen establecido en el referido numeral.

Por otra parte, observa esta Sala que el representante de la contribuyente, en su escrito de contestación a la apelación sostiene que la disposición consagrada en el numeral 1 del artículo 10, de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, encuentra su limitación en los artículos 133 y 146 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1990 (Gaceta Oficial N° 4.240, Extraordinario del 20 de diciembre de 1990), aplicable en razón de su vigencia temporal al caso bajo examen. Indica, asimismo que la Ley Orgánica del Trabajo 'restringe la amplísima base imponible de la Ley del INCE (y remuneraciones de cualquier especie) al limitarla a un concepto más definido (al monto del salario normal), de cuyo ámbito escapa los pagos por concepto de utilidades anuales'. Por las anteriores motivaciones, debe observarse lo regulado por el párrafo segundo del artículo 133 y lo dispuesto en el tercer aparte por el artículo 146 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1990, los cuales señalaban:

'Artículo 133: (omissis)...

Parágrafo Segundo: Cuando el patrono o el trabajador, o ambos, estén obligados legalmente a cancelar una contribución, tasa o impuesto a un organismo público, el salario de base para el cálculo no podrá exceder del equivalente al monto del salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquel en que se cause el pago.

Artículo 146: (omissis)...

La participación del trabajador en las utilidades de una empresa se considerará salario a los efectos del cálculo de las prestaciones e indemnizaciones que correspondan al trabajador con motivo de la terminación de la relación de trabajo.'

En base a la normativa anterior parcialmente transcrita, el apoderado de la contribuyente aduce que las utilidades no participan del carácter salarial, es decir, no forman parte del salario normal de los trabajadores, el cual debe ser tomado como base para el cálculo de dicha contribución, y que sólo forman parte del salario a efectos del cálculo de las prestaciones e indemnizaciones causadas con ocasión de la terminación de la relación laboral conforme a la Ley Orgánica del Trabajo; en este sentido, debe esta Sala señalar que la presente controversia ha sido planteada con ocasión del gravamen a las utilidades establecido por la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa; por tal virtud, dicho planteamiento debe ser estudiado desde la perspectiva del cuerpo normativo del referido instituto.

Ahora bien, de la lectura y análisis del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, arriba transcrito, se observa que el legislador consagró, a los fines del cálculo de la contribución parafiscal establecida en el numeral 1, que la base imponible estuviera determinada por la aplicación de un porcentaje fijo (2%), sobre el total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie que perciban los trabajadores de sus patronos; en este sentido, se observa que cuando dicha Ley alude a tales conceptos lo hace, si bien estableciendo una distinción según el tipo de contraprestación económica percibida por los trabajadores de acuerdo a sus labores, atendiendo a la connotación salarial remunerativa con ocasión de la relación laboral. En consecuencia, al indicarse que la base para el cálculo de la contribución citada se encuentra conformada por los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie se hace referencia es al pago que efectúan los empleadores a sus trabajadores con ocasión de la prestación por parte de los trabajadores de una determinada actividad.

Cuando el ordinal 1 del citado artículo hace referencia a los conceptos arriba indicados está refiriéndose expresamente al carácter salarial de dichas remuneraciones; **en consecuencia, considera esta alzada que cuando dicha disposición hace mención a 'remuneraciones de cualquier especie', alude a otras remuneraciones pagadas por los empleadores distintas a los sueldos, salarios y jornales que no hayan sido establecidas en el texto del señalado cuerpo normativo en dicho numeral o en otro de sus numerales**; esto como derivado de una sana interpretación en conjunto de lo dispuesto por la señalada norma, la cual no puede ser valorada en forma aislada sino atendiendo al contexto en que fue concebida dicha contribución. Así, de la simple observancia de la norma contenida en el artículo 10 de la señalada Ley, se advierte que **el legislador al momento de establecer la contribución parafiscal en referencia gravó expresamente a las utilidades percibidas por los trabajadores con una alícuota impositiva distinta a la establecida para los sueldos, salarios y jornales, es decir, el propio legislador quiso distinguir la contribución parafiscal contenida en dicha ley atendiendo no sólo a las alícuotas impositivas sino conforme a los sujetos pasivos de la misma, así como de acuerdo a la base imponible para realizar el cálculo de dicha contribución.**

Por todo lo anterior, **debe esta Sala concluir que al ser las contribuciones parafiscales contenidas en los numerales 1 y 2 del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, distintas, y por estar las utilidades expresamente gravadas conforme a lo dispuesto por el numeral 2 del señalado artículo con una alícuota del ½%, no puede el instituto imponer el gravamen consagrado en el numeral 1 sobre las mismas**". (Destacado de la Sala).

A partir del criterio acogido por esta Sala, reseñado en la transcripción que antecede, aplicable a la consulta de autos, se concluye que las utilidades no forman parte del salario normal, visto que se trata de remuneraciones complementarias y aleatorias, en tanto que la empresa haya obtenido beneficios, sólo pagaderas en proporción a los meses de servicios prestados, no así en función de la jornada diaria de trabajo. Por ende, tal como lo declaró el tribunal de instancia, la Administración Tributaria incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, en virtud de que las partidas de utilidades no resultan gravables a los fines del

cálculo de la contribución del dos por ciento (2%) prevista en el ordinal primero del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa. Así se decide.

Gravabilidad de la partida denominada “bono de gerente”.

Los apoderados judiciales de la contribuyente alegaron en el recurso contencioso tributario -respecto de la partida “bono de gerente”- que *“el acto administrativo impugnado se encontraría viciado por un Falso Supuesto de Derecho”*, ya que la fiscalización actuante pretende incluirlo dentro de la contribución especial del dos por ciento (2%), prevista en el artículo 10 numeral 1 de la Ley sobre el INCE, pero, a su decir, ni las utilidades ni los bonos son montos periódicamente percibidos, por lo tanto, no son gravables.

El Tribunal *a quo* al respecto pronunció lo que sigue: *“En cuanto a la gravabilidad de la partida ‘bono de gerente’ este tribunal considera que se estaría incurriendo en el Falso Supuesto de Derecho al pretender incluir dentro de la Contribución Especial del dos por ciento (2%) prevista en el artículo 10, numeral 1, de la Ley sobre el INCE, dicha partida, en virtud de que no constituye, ni forma parte de lo que ya hemos tomado definido como salario normal...”*.

Por su parte, el Informe de Actuación Fiscal, con relación a la investigación realizada a los pagos efectuados por la contribuyente por este concepto, explica que dicha partida se refiere a lo siguiente: *“Bonificación que perciben las personas que conforman la alta gerencia, el mismo es cancelado dos veces al año en los meses de Febrero y Agosto.”*.

En cuanto a este rubro, la Sala reproduce las consideraciones efectuadas sobre la gravabilidad de las utilidades, respecto de que dichos conceptos no están incluidos dentro de las definiciones de salario ni sueldos, ni regidos por el rubro *“remuneraciones de cualquier especie”*; pues se trata de remuneraciones complementarias de carácter accidental o extraordinario dirigidas a beneficiar una situación especial de los empleados, pero que no implican un pago regular, como consecuencia de las labores ejecutadas por éstos durante la jornada ordinaria de trabajo (vid. Sentencias Nos. 00422 de fecha 1º de abril de 2009, caso: *Procter & Gamble Industrial, S.C.A.* y 00871 del 11 de junio de 2009, caso: *Otepi Consultores, S.A.*). Por tal motivo deriva igualmente improcedente el reparo efectuado a la sociedad mercantil recurrente, al no incluir dichas partidas en el cálculo del aporte del 2% antes mencionado. Por tal razón, se confirma el pronunciamiento del Tribunal *a quo*, respecto de este punto. Así se declara.

Por otra parte, una vez confirmada la declaratoria de ilegalidad de la determinación de los aportes del 2% sobre las utilidades y el rubro denominado “bono de gerente”, a partir de la accesoriedad que enmarca la multa -calculada en el equivalente al 86% del monto de los tributos omitidos por la empresa-, debe esta Sala confirmar igualmente su nulidad. Así también se declara.

Aportes del ½%.

Veamos ahora el reparo impuesto a la sociedad mercantil aportante, por cantidades retenidas de menos por concepto del aporte del ½% sobre las utilidades pagadas, según lo previsto en el numeral 2 del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, por la cantidad de ochenta y cinco mil trescientos treinta y tres bolívars (Bs. 85.333,00), de lo cual quedó constancia en la Resolución N° 2281 de que *“el contribuyente retuvo cantidades menores a las legalmente establecidas...”*.

Esta Sala observa que además de la declaratoria de “inconformidad” y el alegado vicio de inmotivación -declarado improcedente por el Tribunal de instancia-, no se evidencia que la contribuyente haya opuesto otro motivo para impugnar este reparo.

Por lo tanto, al observarse que la respuesta dada al único pedimento realizado por la sociedad mercantil en su recurso contencioso tributario comportó un pronunciamiento a favor del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), debió en consecuencia el juzgador de origen establecer la firmeza de dicho reparo y declarar parcialmente con lugar el referido recurso, no *“con lugar”*, como hizo. (Vid. Sentencias de esta Sala Nos. 00296 de fecha 4 de marzo de 2009, caso: C.A., La Electricidad de Caracas y 00048 del 20 de enero de 2010, caso: *INVERSIONES CA-09, S.A.*).

En consecuencia, este Máximo Tribunal debe revocar la nulidad declarada por el *a quo* y declarar la procedencia del monto por pagar, determinado por la actuación fiscal sobre este particular. Así se declara.

En el mismo orden de ideas, alegaron los apoderados judiciales de la contribuyente que su representada fue multada, conforme a lo establecido en el artículo 100 del Código Orgánico Tributario de 1994, concatenado con el artículo 85 *eiusdem*, según la agravante 3 y atenuantes 2 y 5, en el equivalente al 36% *“del monto del tributo del ½% calculado con base a las utilidades retenidas de menos por la empresa durante el año 2001”*; y que -según aducen- tal sanción resulta improcedente, por serlo también el reparo que le dio origen.

Al respecto, observa esta Sala que además del argumento de improcedencia de la multa por su carácter accesorio de la deuda principal, no hubo otro alegato de inconformidad respecto de la multa aplicada por incumplimiento de su obligación de retener.

En cuanto a la proporción de la sanción, alegan los representantes judiciales de la accionante que en el supuesto negado de que llegaren a prosperar las pretensiones del INCE, *“el reparo del cual se derivan las multas impuestas se habrían originado, en todo caso, como consecuencia de errores de derecho excusables”*, lo cual constituye eximente de responsabilidad penal tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 79 literal c) del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, en virtud de *“imprecisiones en la interpretación de las normas relativas a las partidas contables gravables (utilidades) con la*

alícuota del dos por ciento (2%) prevista en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE)...”.

Por lo tanto, al observarse que nada argumentó la recurrente sobre la proporcionalidad de la multa que aplicó el Instituto por haber retenido cantidades en un monto menor sobre la partida de utilidades -sujeta al tributo del ½%-, esta Sala debe confirmar la multa impuesta, respecto de este rubro. Así se declara.

Intereses moratorios.

La representación judicial de la contribuyente denunció que pese a la jurisprudencia reiterada en cuanto a que *“los intereses moratorios deben computarse a partir del momento en que la contribuyente debía pagar su deuda tributaria, mediante el acto administrativo impugnado se pretende exigir”* a su representada el pago de intereses, de conformidad con lo establecido en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994.

Ahora bien, dado que los intereses moratorios exigidos en el presente caso por el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) abarcan períodos comprendidos entre el tercer trimestre de 2001 hasta el primer trimestre de 2002 y, por consiguiente, aplicables tanto el Código Orgánico Tributario de 1994 como el de 2001, resulta necesario acudir a lo dispuesto en la sentencia dictada por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal, número 191 del 9 de marzo de 2009 (caso: *Municipio Valencia del Estado Carabobo*), en la cual se estableció respecto a los intereses moratorios, lo siguiente:

“(...) En lo concerniente a los intereses moratorios acaecidos desde el mes de septiembre de 2001 al 17 octubre del mismo año, esta Sala advierte que la decisión de la Sala Político Administrativa de aplicar el criterio sostenido en la sentencia N° 1.490 del 13 de julio de 2007 (caso: Telcel, C.A), resultó ajustado a derecho, ya que para el momento en que se generó el hecho imponible de la obligación tributaria principal (impuesto sobre patente de industria y comercio) se encontraba vigente el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, lo que implicaba que los intereses moratorios -acaecidos en esos ejercicios fiscales- se exigirían una vez que el respectivo reparo formulado por la Administración Tributaria adquiriese firmeza, bien por no haber sido impugnado o por haberse decidido y quedado definitivamente firmes las decisiones dictadas con ocasión de los recursos interpuestos y no inmediatamente después del vencimiento para el pago.

Ahora bien, por lo que respecta a los intereses moratorios correspondientes al período que va entre el 18 octubre de 2001 y noviembre de 2003, esta Sala Constitucional aprecia, que para dichos períodos fiscales se encontraba en vigencia el Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001, el cual prevé en su artículo 343 (Disposiciones Finales) que las normas vinculadas con los intereses moratorios resultaban aplicables a partir del día siguiente de la publicación del Código.

Al respecto, observa esta Sala Constitucional que dentro de los diversos cambios suscitados con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, se encuentra el aspecto vinculado a los intereses moratorios, estableciéndose una nueva regulación (artículo 66) la cual difiere en gran medida de lo pautado en el artículo 59 del Código

Orgánico Tributario de 1994 y con ello del criterio jurisprudencial sostenido por esta Sala sobre los intereses moratorios surgidos durante los períodos fiscales regidos bajo la vigencia de este último Código. Por lo tanto, siendo ello así y no existiendo una similitud entre las disposiciones que regulan la figura de los intereses moratorios bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994 y del Código Orgánico Tributario de 2001 que hagan presumir a esta Sala que se encuentra en presencia de un acto reeditado del órgano legislativo, este órgano jurisdiccional estima que la Sala Político Administrativa incurrió en un error al pretender extender los efectos de la interpretación realizada por esta Sala Constitucional del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, a los intereses moratorios de las obligaciones tributarias surgidas en los períodos fiscales regidos por el Código Orgánico Tributario actual, vigente desde el 17 de octubre de 2001.”

En atención a la sentencia transcrita, asumida por esta Sala en decisión número 00805 del 4 de junio de 2009 (caso: *Telecomunicaciones Bantel, C.A.*), se desprende que la Sala Constitucional separó las normativas y criterios jurisprudenciales aplicables en lo referente a los intereses moratorios en atención a los períodos fiscales liquidados.

Así las cosas, se observa que respecto a los intereses moratorios, liquidados para el período tributario correspondiente al tercer trimestre de 2001 (hasta el 17 de octubre de 2001), resulta aplicable la normativa prevista en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994. En consecuencia, asumiendo el criterio jurisprudencial de la Sala Constitucional en su sentencia N° 1490 del 13 de julio de 2007 (caso: *Telcel, C.A.*), dicha obligación accesoria sólo será exigible al momento que adquiera firmeza el reparo formulado, por lo que al no encontrarse firmes, resulta improcedente la exigibilidad de los intereses moratorios para este período, en razón de lo cual se debe confirmar el pronunciamiento del *a quo* sobre este punto. Así se declara.

En cuanto a los intereses moratorios que puedan resultar para los períodos comprendidos desde el 18 de octubre de 2001 hasta el primer trimestre de 2002, resulta aplicable *ratione temporis* el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, por lo que la obligación accesoria referida resulta procedente “*desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda*”, todo ello de acuerdo a los términos establecidos en la sentencia de la Sala Constitucional N° 191 de fecha 9 de marzo de 2009, por lo que se revoca la sentencia recurrida sobre este particular. Así se declara.

De acuerdo a lo expresado, la Sala encuentra parcialmente ajustada a derecho la sentencia N° 1472 dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 30 de septiembre de 2008, respecto del pronunciamiento efectuado sobre la no gravabilidad con el aporte del 2% de las utilidades y el “bono de gerente” pagados, así como la improcedencia de la multa respecto a estas partidas y los intereses moratorios calculados hasta el 17 de octubre de 2001; y revoca el punto referente a la nulidad del acto administrativo que determinó aportes del ½% retenidos en

menor cuantía, la multa y los intereses moratorios calculados a partir del 18 de octubre de 2001, en los términos expresados en párrafos anteriores. Así se declara.

Asimismo, se declara procedente la consulta de la sentencia N° 1.472 dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 30 de septiembre de 2008. Así se establece.

IV DECISIÓN

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

1) Que PROCEDE la consulta de la sentencia N° 1.472 dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 30 de septiembre de 2008 que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil **SERVICIOS DE ACTUALIZACIÓN TOTAL AUTOMATIZADA, S.A.T.A., S.A.**

2) PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la mencionada empresa contra el acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario N° 2281 de fecha 15 de julio de 2003 (notificada el 29 del mismo mes y año), emitida por la Gerencia General de Finanzas del **INSTITUTO NACIONAL DE COOPERACIÓN EDUCATIVA (INCE)**, [hoy denominado Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES)].

3) Del fallo consultado, se CONFIRMA:

3.1) El pronunciamiento sobre la improcedencia de los conceptos siguientes:

3.1.1) El reparo formulado a la contribuyente por la inclusión de los pagos de “utilidades” y “bono de gerente” para el cálculo del 2% exigido en el numeral 1 del Artículo 10 de la Ley sobre el INCE.

3.1.2) La sanción aplicada a la contribuyente por la omisión del 2% del tributo exigido en el numeral 1 del Artículo 10 de la Ley sobre el INCE, únicamente en cuanto a la omisión de ingresos por las partidas “utilidades” y “bono de gerente”.

3.1.3) La liquidación efectuada a la recurrente por concepto de intereses moratorios hasta el 17 de octubre de 2001, en los términos expresados en este fallo.

3.2) Se REVOCA la declaratoria de improcedencia:

3.2.1) Del reparo por cantidades retenidas sobre montos menores a los establecidos en el numeral 2 del artículo 10 de la Ley sobre el INCE. En consecuencia, queda firme el reparo formulado a la contribuyente y la aplicación de multa, por este concepto.

3.2.2) De los intereses moratorios calculados desde el 18 de octubre de 2001, según el análisis efectuado en el presente fallo, los cuales se declaran procedentes.

Se ordena al referido Instituto emitir las planillas de liquidación sustitutivas.

Publíquese, regístrese y notifíquese. Remítase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veintitrés (23) días del mes de febrero del año dos mil diez (2010). Años 199º de la Independencia y 151º de la Federación.

La Presidenta
EVELYN MARRERO ORTÍZ

La Vicepresidenta
YOLANDA JAIMES GUERRERO

Los Magistrados,

LEVIS IGNACIO ZERPA

HADEL MOSTAFÁ PAOLINI

EMIRO GARCÍA ROSAS
Ponente

La Secretaria,
SOFÍA YAMILE GUZMÁN

En veinticuatro (24) de febrero del año dos mil diez, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00171, la cual no está firmada por el Magistrado Hadel Mostafá Paolini, por no estar presente en la discusión por motivos justificados.

La Secretaria,
SOFÍA YAMILE GUZMÁN