



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

Adjunto al Oficio Nro. 2017/644 de fecha 18 de diciembre de 2017, recibido el día 18 de diciembre de 2018, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente signado con el alfanumérico AP41-U-2009-000416 (nomenclatura de ese Órgano Jurisdiccional), contentivo de la apelación ejercida en fecha 21 de noviembre de 2017, por la abogada Cassandra Caroline Sosa Gruber (INPREABOGADO Nro. 255.368), actuando como sustituta del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, conforme se desprende del instrumento poder que riel a los folios 38 al 40 del expediente judicial, contra la sentencia definitiva Nro. 2391 del 17 de octubre de 2017, dictada por el prenombrado Tribunal, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido el 16 de julio de 2009.

Dicho medio de impugnación judicial fue interpuesto por los abogados Moisés Vallenilla Tolosa, Xabier Escalante Elguezabal, Álvaro García Casafranca y Leslie Miranda Rodríguez (INPREABOGADO Nros. 35.060, 48.460, 88.788 y 112.887, en ese orden), actuando en su carácter de apoderados judiciales de los integrantes de la **SUCESIÓN LUCÍA BADARACCO DE VEGAS**, con el Registro de Información Fiscal (RIF) bajo el Nro. J-29550644-9, contra la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2009-000910 de fecha 21 de mayo de 2009, notificada en fecha 10 de junio del mismo año, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, mediante la cual declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido contra la Resolución Nro. SNAT-INTI-GRTI-RCA-DR-CS-2008-002589 de fecha 14 de agosto de 2008 y las Planillas de Liquidación Nros. 01-10-01-2-22-001180, 01-10-01-2-22-001181 y 01-10-01-2-22-001112, emitidas en materia de impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, por presentar de forma extemporánea la declaración sucesoral por concepto de sanciones de multa aplicada por la cantidad de ciento treinta mil setecientos veintidós bolívares con veintisiete céntimos (Bs. 130.722,27) e intereses moratorios liquidados por la cantidad de ciento dieciocho mil novecientos noventa y seis bolívares con veintisiete céntimos (Bs. 118.996,27), para un monto total de doscientos cuarenta y nueve mil setecientos dieciocho bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (Bs. 249.718,54), actualmente equivalente a dos bolívares con cincuenta céntimos (Bs. 2,50), de conformidad con los artículos 66, 103, 110 y 175 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

Por auto del 18 de diciembre de 2017, el Tribunal *a quo* oyó en ambos efectos la apelación interpuesta y ordenó la remisión del expediente a esta Sala Político-Administrativa.

El 28 de febrero de 2018 se dio cuenta en Sala, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se designó ponente a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

En fecha 22 de marzo de 2018, la abogada Mayerling Fernández Agreda (INPREABOGADO Nro. 204.364), actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, según se desprende del documento poder cursante a los folios 55 al 56 de la tercera pieza del expediente judicial, consignó los fundamentos de la apelación incoada.

El 11 de abril de 2018, la abogada Yesenia Piñango Mosquera (INPREABOGADO Nro. 33.981), en representación de la Sucesión Lucía Badaracco de Vegas, tal como se evidencia del instrumento poder cursante en los folios 18 al 21 de la primera pieza del expediente judicial, presentó escrito de contestación a la apelación fiscal.

El 12 de abril de 2018, la presente causa entró en estado de sentencia de acuerdo a lo dispuesto en con el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

En sesión de Sala Plena del 30 de enero de 2019, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se reeligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Revisadas las actas que integran el expediente, esta Sala Político-Administrativa pasa a decidir, previas las siguientes consideraciones:

**I**  
**ANTECEDENTES**

De las actas procesales insertas en el expediente, pudo esta Sala advertir que la controversia planteada ante el Tribunal *a quo* se originó por los siguientes hechos:

En fecha 23 de junio de 2007, falleció *in-intestato* la ciudadana Lucía Badaracco de Vegas, titular de la cédula de identidad Nro. 1.733.805.

El 11 de marzo de 2008, los causahabientes presentaron declaración sucesoral (primigenia) ante la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

En fecha 7 de abril de 2008, fue consignada declaración sucesoral substitutiva ante la Administración Tributaria *in comento*.

A través de la Resolución Nro. SNAT-INTI-GRTI-RCA-DR-CS-2008-002589 de fecha 14 de agosto de 2008, la División de Recaudación, adscrita a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), señaló lo siguiente: “(...) *Que la declaración de herencia fue presentada el día 07/04/2008, siendo la fecha de apertura de la sucesión el día 23/06/2007, venciéndose el lapso para la presentación el día 11/03/2008, tal y como está establecido en el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones Donaciones y Demás Ramos Conexos en concordancia con el Artículo 10 numeral 2 del Código Orgánico Tributario [de 2001, vigente en razón del tiempo], el cual se resume en ciento ochenta (180) días hábiles a partir de la fecha de apertura de la sucesión y visto que el contribuyente incurrió en un incumplimiento de un deber formal al presentar la declaración fuera del plazo establecido se procede a imponer la sanción de multa en 5 U.T. (...).*”(Agregado de esta Sala).

Por consiguiente, en fecha 17 de octubre de 2008, los representantes judiciales de la Sucesión Lucía Badaracco de Vegas, interpusieron recurso jerárquico, contra la Resolución *ut supra* identificada. En lo que concierne al referido recurso jerárquico, alegaron lo siguiente: “*De lo anterior se desprende que la Administración Tributaria incurrió en un error al señalar que [su] representada presentó la declaración fuera del plazo, pues la sucesión presentó la declaración fuera del plazo legal establecido, es decir en fecha 11 de marzo de 2008, mediante el formulario para autoliquidación de impuesto sobre sucesiones, forma 32, número 0043366, la cual fue recibida mediante acta de recepción emanada de la mencionada*

*División identificada bajo los números y las siglas RCA/DR/CS/2008/48243, y se le asignó el expediente número 080441”.* (Corchetes de esta Máxima Instancia).

Mediante la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2009-000910 de fecha 21 de mayo de 2009, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se declaró sin lugar el recurso jerárquico contra el acto administrativo *in comento*.

Por disconformidad con la prenombrada decisión, en fecha 16 de julio de 2009 los representantes judiciales de los herederos de la Sucesión Lucía Badaracco de Vegas, interpusieron recurso contencioso tributario ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en el cual expusieron lo siguiente:

(i) Falso supuesto de derecho al imputar el retardo del pago del tributo omitido, el cual “(...) *estaba sujeto a que la Administración Tributaria emitiera la autorización para disponer de los haberes (...)*”.

(ii) Falso supuesto de hecho, al considerar que hubo un “(...) *incumplimiento [del] deber formal [al] presentar la declaración sucesoral fuera del lapso (...)*”. (Añadido de la Sala).

Destacaron que “(...) *al pretender cobrarle a [su] representada una multa de cinco (5) Unidades Tributarias (U.T.) por el supuesto incumplimiento del deber formal de presentar la declaración sucesoral fuera del lapso establecido en el artículo 27 [de] la Ley de Sucesiones, el cual consiste en ciento ochenta (180) días hábiles contados a partir de la fecha de apertura de la sucesión, cuando lo cierto es que [su] representada presentó dentro del mencionado lapso la declaración sucesoral (...)*”. (Agregados de la Sala).

En tal sentido, “(...) [su] representada no incurrió en ningún incumplimiento de un deber formal, pues presentó la declaración sucesoral dentro del plazo establecido por la ley, es decir dentro del lapso de ciento ochenta (180) días hábiles contados a partir de la fecha de la muerte del causante, y así lo reconoce expresamente la Administración en la Resolución, cuando señala que la fecha de vencimiento para presentar la declaración era el día 11 de marzo de 2008, fecha en la cual [su] representada presentó la declaración, como se evidencia del acta de recepción emanada de la División de Sucesiones del SENIAT identificada bajo los números y las siglas RCA/DR/CS/2008/48243 (...)”. (Añadidos de la Sala).

Por lo tanto, solicitaron: “(...) *1. Que admita en su totalidad el presente Recurso Contencioso Tributario. 2. Que sustancie el presente Recurso Contencioso Tributario y que lo declare con lugar. 3. Que se declare la nulidad insanable del acto administrativo contenido en la Resolución identificada con las siglas y los números SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2009-000910, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de fecha 21 de mayo de 2009 y notificada a [su] representada en fecha 10 de junio de 2009*”. (Agregado de la Sala).

**II**  
**DECISIÓN APELADA**

Mediante sentencia definitiva Nro. 2391 de fecha 17 de octubre de 2017, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitano de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa, previa distribución, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado por los integrantes de la Sucesión Lucía Badaracco de Vegas, en los términos siguientes:

Observó que “(...) resulta oportuno realizar una referencia cronológica de la oportunidad en que debió pagarse el impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos tomando en consideración la solicitud de movilización de las cuentas corrientes, las cuales formaban parte del activo hereditario declarado (...)”.

En cuanto a la relación cronológica de los hechos, advirtió que “(...) se puede apreciar que para el momento de la solicitud de autorización para movilizar los haberes, faltaban menos de quince (15) días para que venciera el lapso para realizar la declaración sucesoral, lo cual contraría el precepto normativo del artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis* (...)”.

En tal sentido, señaló “(...) al comprobarse en el caso bajo análisis los requisitos para la existencia de la mora tributaria que se causó durante los períodos en los que se encontraba vigente el Código Orgánico Tributario de 2001, [aplicable en razón del tiempo] tales como: la manifestación de un retardo en el cumplimiento de una obligación y la liquidez y exigibilidad de dicha obligación de pagar el tributo correspondiente a la sucesión por la contribuyente, los intereses moratorios comienzan a computarse luego del vencimiento establecido para la autoliquidación y pago de la declaración de los tributos, en este caso, el de ciento ochenta (180) días establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuestos sobre Sucesiones Donaciones y Demás Ramos Conexos; por tal razón este Órgano Jurisdiccional desestima la pretensión formulada por la representación judicial de la contribuyente con respecto a que la Resolución Administrativa recurrida adolece del vicio de falso supuesto de derecho al imputarle a la recurrente el retardo del pago del tributo omitido. Así se declara (...)”.(Añadido de esta Sala).

Seguidamente, observó que “(...) el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en su portal web [www.noticias.seniat.gob.ve](http://www.noticias.seniat.gob.ve) en la sección de impuesto sobre la renta, específicamente en lo concerniente a sucesiones, indica que la declaración sustitutiva es realizada por el contribuyente ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), con la finalidad de corregir cualquier tipo de error que contenga la declaración originaria, y dicha corrección puede ser realizada por cualquier persona bien sea Natural o Jurídica y debe ser efectuada dentro de los 12 meses siguientes a la declaración originaria (...)”.

Con base en lo anterior, el Tribunal *a quo* concluyó que “(...) la sucesión presentó la declaración originaria en fecha 11 de marzo de 2008, día en el cual vencía el plazo de 180 días establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, tal y como consta de la copia de la declaración, la cual cursa en el folio y pieza del expediente judicial identificado anteriormente, por lo que la declaración fue presentada dentro del plazo legal establecido, es decir, que visto que la Administración Tributaria tomó como fecha de la declaración sucesoral la de la declaración sustitutiva y no la originaria se declara procedente el vicio de falso supuesto de hecho que a tal efecto alegara la representación judicial de la recurrente. Así se declara”.

En virtud de los razonamientos precedentemente expuestos, el Tribunal de mérito declaró “(...) **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la accionante, **contra** el Acto Administrativo de efectos particulares contenido en la Resolución N° **SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2009-000910**, de fecha 21 de mayo de 2009, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico interpuesto por la hoy recurrente, y en consecuencia: 1. Se **ANULA PARCIALMENTE** la Resolución supra indicada, en los términos expuestos en la presente decisión. 2. Se **ORDENA** dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 287 del Código Orgánico Tributario”. (Resaltado del original).

### III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 22 de marzo de 2018, la abogada Mayerling Yubelina Fernández Agreda, antes identificada, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional presentó el escrito de fundamentación de la apelación, el cual se sintetiza a continuación:

Alegó que la sentencia recurrida incurrió en “(...) *el vicio de falso supuesto de hecho por errónea interpretación de los hechos que originaron la multa y los intereses* (...)”, por considerar que la declaración de herencia fue presentada de forma tempestiva.

En tal sentido, arguyó que en fecha 11 de marzo de 2008, fue consignada ante la Administración Tributaria la declaración (primigenia) de herencia, en vista del vencimiento del lapso de ciento ochenta (180) días para presentar la declaración jurada del patrimonio gravado, de conformidad con los artículos 27 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos y 41 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*.

No obstante, “(...) *en fecha 07 de abril de 2008, es decir, vencidos los ciento ochenta (180) días siguientes a la apertura de la sucesión (...) toda vez que el plazo para declarar y pagar había vencido en fecha 11 de marzo de 2008, conformándose, a partir del día 12 de marzo de 2008, día hábil siguiente, los ilícitos materiales, vinculados con la omisión y retraso del pago del tributo, previstos en los artículos 109 y 110 del Código Orgánico Tributario [de 2001, aplicable en razón del tiempo] (...)*”. (Agregado de esta Sala).

De este modo, observó que “(...) *la Sucesión, fue sancionada por la comisión de un ilícito material al omitir el pago del tributo, así como por el pago tardío de dicho tributo, es decir, fuera del plazo establecido en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos. De allí, que al no haber satisfecho en su oportunidad el impuesto resultante por la transmisión de los bienes existentes al fallecimiento del causante, nació la obligación de pagar los intereses moratorios como un resarcimiento, todo esto conforme a lo establecido [en] el artículo 66 del Código Orgánico Tributario [de 2001, aplicable en razón del tiempo], los cuales fueron calculados desde el 12 de marzo de 2008, fecha en la cual venció el plazo de los ciento ochenta (180) días hábiles previstos en [la] norma supra señalada, hasta el 08 de julio de 2008, fecha en que efectivamente fue pagado el impuesto determinado por la Administración (...)*”. (Añadidos de esta Alzada).

En efecto, sostuvo que “(...) *Contrario a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley [de Impuesto sobre Sucesiones Donaciones y Demás Ramos Conexos] antes señalada observa[n] que se presentó la declaración sucesoral [sustitutiva], en fecha 07 de abril de 2008, es decir, vencidos los ciento ochenta (180) días siguientes a la apertura de la sucesión (...) toda vez que el plazo para declarar y pagar había vencido en fecha 11 de marzo de 2008, conformándose, a partir del día 12 de marzo de 2008, día hábil siguiente, los ilícitos materiales, vinculados con la omisión y retraso del pago del tributo, previstos en los artículos 109 y 110 del Código Orgánico Tributario [de 2001, aplicable en razón del tiempo] (...)*”. (Corchetes de esta Máxima Instancia).

Con base en lo anteriormente expuesto, la apoderada judicial del Fisco Nacional solicitó a esta Sala declare con lugar el recurso de apelación, en consecuencia, proceda a revocar la sentencia Nro. 2391, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 17 de octubre de 2017, no obstante en caso contrario, se exima al Fisco Nacional del pago de las costas procesales por haber tenido suficientes motivos para ejercer recurso de apelación y en aplicación del criterio sentado por la Sala Constitucional en la

sentencia Nro. 1.238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez*, acogido por la Sala Político-Administrativa en su decisión Nro. 00113 de fecha 3 de febrero de 2010, caso: *CITIBANK, C.A.*, entre otras.

**IV**  
**CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN**

En fecha 11 de abril de 2018, la apoderada judicial de los integrantes de la Sucesión Lucía Badaracco de Vegas, dio contestación a la apelación interpuesta por el Fisco Nacional, en los siguientes términos:

Indicó que “(...) *en fecha 11 de marzo de 2008, [su] representada consignó, estando dentro del plazo legal establecido, ante la División de Sucesiones del SENIAT, mediante el formulario para autoliquidación de impuesto sobre sucesiones, forma 32, número 0043366, la declaración sucesoral [primigenia] de la Sra. Lucía Badaracco de Vegas (...)*”. (Agregados de esta Sala).

Por consiguiente, afirmó que su “(...) *representada no incurrió en ningún incumplimiento de un deber formal, pues presentó la declaración sucesoral dentro del plazo establecido por la ley, es decir, dentro del lapso de ciento ochenta (180) días hábiles contados a partir de la fecha de la muerte del causante*”.

Por último, sostuvo que “(...) *la Sucesión no incurre en incumplimiento alguno, pues presentó la declaración sucesoral dentro del plazo establecido por la ley, y así lo reconoce expresamente la recurrida, cuando señala que la fecha de vencimiento para presentar la declaración era el día 11 de marzo de 2008, fecha en la cual [su] representada presentó la declaración sucesoral, por lo cual, esta Representación estima improcedente el vicio de errónea interpretación de los hechos alegado por la Representación de la República (...)*”. (Añadido de la Sala)

Finalmente, solicitó que se declare sin lugar la apelación del Fisco Nacional y se confirme el fallo impugnado.

**V**  
**CONSIDERACIONES PARA DECIDIR**

En virtud de la declaratoria contenida en la sentencia objeto de apelación, de los alegatos formulados en su contra por la representación fiscal y de las defensas expuestas por el apoderado judicial de la contribuyente, la presente controversia queda circunscrita a conocer si el Tribunal *a quo* incurrió en el vicio de “(...) *falso supuesto de hecho por errónea interpretación de los hechos que originaron la multa y los intereses (...)*”, al considerar tempestiva la presentación de la declaración (primigenia).

Asimismo, debe esta Máxima Instancia declarar firme por no haber sido objeto de apelación por la prenombrada sucesión y no contraria a los intereses del República, la declaratoria contenida en el fallo de instancia que desestimó el vicio de falso supuesto de derecho por el retardo en el pago del tributo omitido, siendo por ende procedente la sanción de multa prevista en el artículo 110 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo y los intereses moratorios liquidados según el artículo 66 *eiusdem* . Así decide.

Delimitada la *litis*, pasa esta Máxima Instancia a conocer las denuncias planteadas, para lo cual observa:

“*Vicio de falso supuesto de hecho por errónea interpretación de los hechos que originaron la multa y los intereses moratorios (...)*”.

Conforme a este punto, la representante judicial del Fisco Nacional, alegó que “(...) *Contrario a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley [de Impuesto sobre Sucesiones Donaciones y Demás Ramos Conexos] antes señalada observa[n] que se presentó la declaración sucesoral [sustitutiva], en fecha 07 de abril de 2008, es decir, vencidos los ciento ochenta (180) días siguientes a la apertura de la sucesión (...) toda vez que el plazo para declarar y pagar había vencido en fecha 11 de marzo de 2008, conformándose, a partir del día 12 de marzo de 2008, día hábil siguiente, los ilícitos materiales, vinculados con la omisión y retraso del pago del tributo, previstos en los artículos 109 y 110 del Código Orgánico Tributario [de 2001, aplicable en razón del tiempo] (...)*”. (Agregados de esta Sala).

Por su parte, el Tribunal *a quo* en su fallo anuló parcialmente el acto administrativo recurrido por considerar que la declaración sucesoral (primigenia) presentada en fecha 11 de marzo de 2008, fue realizada dentro del plazo de ciento ochenta (180) días hábiles contados a partir de la apertura de la sucesión, en los términos que se reproducen a continuación:

*“(...) Por consiguiente, aprecia este Órgano Jurisdiccional que la sucesión presentó la declaración originaria en fecha 11 de marzo de 2008, día en el cual vencía el plazo de 180 días establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, tal y como consta de la copia de la declaración, la cual cursa en el folio y pieza del expediente judicial identificado anteriormente, por lo que la declaración fue presentada dentro del plazo legal establecido, es decir, que visto que la Administración Tributaria tomó como fecha de la declaración sucesoral la de la declaración sustitutiva y no la originaria se declara procedente el vicio de falso supuesto de hecho que a tal efecto alegara la representación judicial de la recurrente. Así se declara”.*

A tales efectos, la apoderada judicial de la prenombrada sucesión en su escrito de contestación, sostuvo que su “(...) *representada no incurrió en ningún incumplimiento de un deber formal, pues presentó la declaración sucesoral dentro del plazo establecido por la ley, es decir, dentro del lapso de ciento ochenta (180) días hábiles contados a partir de la fecha de la muerte del causante (...)*”. En este sentido, afirmó que en “(...) *fecha 07 de abril de 2008, la Sucesión consignó, ante la División de Sucesiones del SENIAT, una declaración sustitutiva a la declaración sucesoral primitiva de la Sra. Lucía Badaracco de Vegas, la cual fue presentada dentro del lapso legal establecido*”.

En orden de lo mencionado, vale referir que el vicio de falso supuesto en las decisiones judiciales se configura cuando el fallo se fundamenta en hechos inexistentes, o sin guardar la adecuada vinculación con el objeto de la decisión, verificándose de esta forma el denominado falso supuesto de hecho; de la misma manera, cuando los hechos que sirven de fundamento de la sentencia corresponden con lo acontecido y son verdaderos, sin embargo, al emitir un pronunciamiento lo subsume en una norma errónea o inexistente en el derecho positivo, se materializa el falso supuesto de derecho.

Respecto a la existencia del vicio de falso supuesto en la fundamentación de los actos administrativos impugnados, esta Sala ha ratificado su criterio en la sentencia Nro. 00382 de fecha 22 de junio de 2017, caso: *Industrias Marluc, S.A.*, en los términos siguientes:

*“(...) A juicio de esta Sala, el vicio de falso supuesto se patentiza de dos maneras, a saber, cuando la Administración, al dictar un acto administrativo, fundamenta su decisión en hechos inexistentes, falsos o no relacionados con el o los asuntos objeto de decisión, en tal caso incurre en el vicio de falso supuesto de hecho. En tanto que, cuando los hechos que dan origen a la decisión administrativa existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero la Administración al dictar el acto los subsume en una norma errónea o inexistente en el universo normativo para fundamentar su decisión, lo cual incide decisivamente en la esfera de los derechos subjetivos del administrado, se está en presencia de un falso supuesto de derecho que acarrearía la anulabilidad del acto (...)*”. (Sentencia N° 01187, de fecha 6 de agosto de 2014, caso: *Libeta Margaret Valvuená Arrieta*)

En este orden de ideas, es pertinente destacar que la declaración sucesoral representa una obligación para los herederos y/o legatarios, con ocasión de la muerte de la persona a suceder, en tal caso, una vez abierta la sucesión es necesario declarar y liquidar ante la Administración Tributaria los elementos que conforman el patrimonio del causante,



dentro del plazo determinado en los artículos 27 y 36 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, que establecen lo que sigue:

*“Artículo 27.- A los fines de la liquidación del impuesto, los herederos y legatarios, o uno cualquiera de ellos, deberán presentar dentro de los ciento ochenta (180) días siguientes a la apertura de la sucesión una declaración jurada del patrimonio gravado conforme a la presente Ley.”*

*“Artículo 36.- La liquidación bonafide de los impuestos establecidos en la presente ley, será practicada por los herederos y legatarios en el mismo formulario de la declaración y con base a su contenido.*

*Mediante resolución del Ministerio de Finanzas podrá ordenarse que los contribuyentes sujetos a la presente ley, paguen en una oficina receptora de fondos nacionales, los impuestos correspondientes, a la liquidación prevista en el encabezamiento de este artículo con las modalidades y dentro de los plazos que en ella se señale”. (Destacado de la Sala).*

De los artículos *supra* transcritos, esta Alzada observa que es la intención del Legislador precisar que dentro del lapso de ciento ochenta (180) días, siguientes a la apertura de la sucesión corresponde la oportunidad en la cual debe declararse y pagarse en su totalidad el impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, no obstante, en caso que sean realizadas eventualmente correcciones o modificaciones a la declaración primigenia que alteren el cálculo de la base imponible, debe ser presentada una declaración sustitiva dentro del mismo lapso de ciento ochenta (180) días, en concordancia con el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, por lo tanto, resulta oportuno detallar cronológicamente los hechos llevados a cabo en sede administrativa. En este sentido, se ilustran de la siguiente forma:

| HECHO                                                                                                   | FECHA                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Fallecimiento del causante (Apertura de la sucesión).                                                   | 23 de junio de 2007. |
| Presentación de la declaración sucesoral (primigenia - último día para presentar la declaración)        | 11 de marzo de 2008. |
| Presentación de la declaración sucesoral (sustitutiva) y pago extemporáneo de la obligación tributaria. | 7 de abril de 2008.  |

Al respecto, esta Sala en un asunto similar al de autos, sentencia Nro. 00768 del 27 de noviembre de 2019, caso: *Sucesión Duque De Duque María Julia*, dejó sentado:

*“(…) Ahora bien, habiendo denunciado la recurrente el presunto error de derecho respecto de las disposiciones que sirvieron de fundamento al acto administrativo impugnado, a juicio de esta Alzada resulta imperativo verificar el alcance normativo de los artículos 27 y 36 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos de 1999; 3 de la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2013/50 del 20 de julio de 2013, emitida por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 40.216 del 29 de julio de 2013, y 103, numeral 1, Primer Aparte y 110, Segundo Aparte del Código Orgánico Tributario de 2014, instrumentos aplicables en razón de sus vigencias temporales y cuyos contenidos resultan del siguiente tenor:*

***Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos de 1999.***

(...omissis...)

***Las normas precedentemente expuestas ponen de relieve que en el caso del impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, los herederos y legatarios deben consignar dentro del plazo de ciento ochenta (180) días continuos siguientes a la apertura de sucesión la declaración impositiva así como la liquidación (pago) del tributo resultante, pudiendo, en la actualidad, realizar ambas obligaciones de forma electrónica a través del portal del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a través de la impresión de la planilla que arroja dicho sistema y presentación posterior (pago) en cualquier Oficina Receptora de Fondos Nacionales (...)***. (Destacado de la Sala).

En atención a lo antes expuesto, esta Máxima Instancia advierte que el pago del tributo debe ser efectuado por los herederos y/o legatarios de la sucesión, conjuntamente con la declaración sucesoral con base en su contenido, en razón de lo establecido en el artículo 36 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, o en su defecto realizar el pago dentro del lapso de ciento ochenta (180) días, contados a partir de la fecha de la apertura de la sucesión, tal como prevé el artículo 27 *eiusdem*. Por consiguiente, a pesar de ser presentada la declaración (primigenia) dentro de dicho lapso, es indispensable que la declaración sustitutiva y el pago de la obligación tributaria sea oportuno, vale decir, dentro de dicho lapso de tiempo (180 días), debido a que las modificaciones realizadas por el contribuyente en la declaración sustitutiva repercuten en el pago de la obligación tributaria.

En tal sentido, observa esta Sala que la Administración Tributaria determinó que la Sucesión Lucía Badaracco de Vegas incurrió en el ilícito previsto en el artículo 103 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, al presentar de manera extemporánea la declaración (sustitutiva) signada bajo el Nro. 0043368 y realizar el pago de la obligación tributaria en fecha 7 de abril de 2008 (folios 91 al 149 de la segunda pieza del expediente judicial).

Asimismo, se verifica que la declaración sucesoral (primigenia) identificada bajo el Nro. 0043366 (folio 133 de la primera pieza del expediente judicial), fue efectuada en el último día hábil correspondiente a su presentación -vale decir en fecha 11 de marzo de 2008-. No obstante, la consignación de la declaración (sustitutiva), signada bajo el Nro. 0043368 y el pago de la obligación tributaria fue realizada en fecha 7 de abril de 2008 (folios 91 al 149 de la segunda pieza del expediente judicial).

Visto lo anterior, se evidenció que la presentación de la declaración (sustitutiva) y el pago de la obligación tributaria fueron efectuados, en la misma oportunidad en fecha 7 de abril de 2008; por consiguiente, tales actos se encuentran fuera del lapso de ciento ochenta (180) días hábiles siguientes a la apertura de la sucesión, de acuerdo a lo establecido en los artículos 27 y 36 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, por cuya virtud se concluye que se encuentra ajustado a derecho la sanción de multa aplicada a la parte recurrente, conforme a lo preceptuado en los artículos 103 y 110 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, en razón de haber presentado extemporáneamente la declaración del impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, así como su pago, con base en lo expuesto en este fallo, en tal sentido, esta Alzada advierte que a pesar de la tempestividad de la declaración primigenia, la Sucesión Lucía Badaracco de Vegas incurrió en un ilícito formal al presentar extemporáneamente la declaración sustitutiva y por consiguiente se materializó un ilícito material al pagar el impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos. **Así se establece.**

Conforme con la argumentación precedentemente expuesta, debe esta Alzada declarar procedente el vicio de falso supuesto de hecho alegado por la representación fiscal, por lo tanto se declara con lugar la apelación interpuesta contra la sentencia definitiva Nro. 2391 del 17 de octubre de 2017, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se revoca respecto al pronunciamiento

del Tribunal *a quo* que estimo improcedente la sanción de multa impuesta por el Fisco Nacional referida al incumplimiento del deber formal por la presentación extemporánea de la declaración primigenia. **Así se decide.**

En efecto, con el objeto de garantizar la tutela judicial efectiva y atendiendo a lo decidido previamente por este Alto Tribunal, se pronunciará sobre la concurrencia de sanciones con la inclusión de la sanciones de multa correspondientes por la comisión de ilícitos formales y materiales, por tal motivo, son aplicables sanciones de multas establecidas en los artículos 103 numeral 5 y 110 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, atendiendo la concurrencia de sanciones a lo previsto el artículo 81 *eiusdem* aplicando la sanción más grave aumentada con la mitad de las otras sanciones.

Por lo tanto, una vez revisados los cálculos contenidos en la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2009-000910 de fecha 21 de mayo de 2009, esta Alzada aplicó la concurrencia de sanciones conforme al siguiente detalle:

| INFRACCIÓN                  | SANCIÓN<br>U.T. | CONCURRENCIA<br>U.T.         |
|-----------------------------|-----------------|------------------------------|
| Pago<br>Extemporánea        | 258,12          | 258,12<br>(Sanción más alta) |
| Declaración<br>Extemporáneo | 5,0             | 2,5                          |
| TOTAL U.T.                  |                 | 260.62                       |

Así, en los supuestos de sanciones pecuniarias, en las que se configure la concurrencia en materia tributaria, se toma la sanción más grave, a la cual se le adiciona el término medio de las otras penas correspondientes a las actuaciones antijurídicas cometidas.

En atención a las consideraciones precedentes, en aplicación del artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, en tal sentido se ordena aplicar la concurrencia de infracciones en los términos expuestos en el presente fallo. **Así se decide.**

En consecuencia, se declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado, contra la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2009-000910 de fecha 21 de mayo de 2009, la cual queda firme, salvo el monto de la sanción impuesta. **Así se establece.**

**VI**  
**DECISIÓN**

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

**1.- FIRME** el punto del fallo de instancia, por no haber sido objeto de apelación por la Sucesión Lucía Badaracco de Vegas y no ser desfavorable a los intereses de la República, referente a la desestimación del alegato referido a la nulidad de la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2009-000910, por incurrir en un falso supuesto de derecho al imputar el retardo del pago del tributo omitido, siendo por ende procedente la sanción de multa prevista en el artículo 110 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo y los intereses moratorios liquidados según el artículo 66 *eiusdem*.

**2.- CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por el **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Nro. 2391 del 17 de octubre de 2017, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **REVOCA** respecto al pronunciamiento del Tribunal *a quo* que estimo improcedente la sanción de multa impuesta por el Fisco Nacional referida al incumplimiento del deber formal por la presentación extemporánea de la declaración primigenia. **Así se decide.**

**3.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la prenombrada sucesión, contra la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2009-000910 de fecha 21 de mayo de 2009, la cual queda **FIRME**, salvo el monto de la sanción impuesta.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Devuélvase 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 dieciocho (18) días del mes de noviembre del año dos mil veinte (2020). Años 210° de la Independencia y 161° de la Federación.

La Presidenta –Ponente,  
**MARÍA CAROLINA AMELIACH  
VILLARROEL**

El Vicepresidente,  
**MARCO ANTONIO  
MEDINA SALAS**

La Magistrada,  
**BÁRBARA GABRIELA CÉSAR  
SIERO**

El Magistrado,  
**INOCENCIO  
FIGUEROA  
ARIZALETA**

La Magistrada,  
**EULALIA COROMOTO  
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,  
**GLADYS AZUAJE BARRETO**

**En fecha diecinueve (19) de noviembre del año  
dos mil veinte, se publicó y registró la anterior**

**sentencia bajo el N° 00153.**