



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **INOCENCIO ANTONIO FIGUEROA ARIZALETA**
Exp. Nro. 2017-0232

Mediante Oficio Nro. 040/2017 de fecha 23 de enero de 2017, el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente Nro. 1908 de su nomenclatura, correspondiente a la apelación ejercida el 7 de noviembre de 2016 por la abogada Mirna Coromoto Robles Erazo, inscrita en el INPREABOGADO bajo el Nro. 37.659, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según se evidencia del documento poder cursante a los folios 365 al 368 de las actas procesales, contra la **sentencia definitiva Nro. 2016-10-16 dictada por el Juzgado remitente el 31 de octubre de 2016**, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto en fecha 15 de mayo de 2002 por el abogado Iván López Ruiz, con INPREABOGADO Nro. 48.705, en su condición de apoderado judicial del ciudadano **YAN KAM NGOK**, titular de la cédula de identidad Nro. 7.348.323, tal como se desprende del instrumento poder inserto a los folios 8 al 11 del expediente judicial.

Dicho recurso contencioso tributario fue incoado contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SAT-GTI-RCO-600-S-2001-000468 del 19 de diciembre de 2001, dictada por el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de la referida Gerencia, adscritos al **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, en la cual se estableció a cargo del mencionado ciudadano la obligación de pagar las cantidades actuales de: **i)** Ochenta y Cinco Mil Ochocientos Tres Bolívares con Veintisiete Céntimos (Bs. 85.803,27), por diferencia de impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 1996, 1997, 1998 y 1999; y **ii)** Noventa y Cinco Mil Quinientos Treinta y Siete Bolívares con Sesenta y Cuatro Céntimos (Bs. 95.537,64), por concepto de sanción de multa por el monto equivalente al ciento cinco por ciento (105%) del monto del tributo supuestamente omitido para los ejercicios impositivos comprendidos desde el 1º de enero de 1996 hasta el 31 de diciembre de 1999, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*; incrementándose en un diez por ciento (10%) para las penas pecuniarias impuestas para los ejercicios fiscales correspondientes a los años civiles 1997, 1998 y 1999, vista la aplicación de la reiteración como circunstancia agravante de la responsabilidad penal tributaria de conformidad con lo estatuido en el numeral 1 del artículo 85 *eiusdem*.

Por auto del 23 de enero de 2017, el Tribunal de la causa oyó en ambos efectos la apelación fiscal y ordenó remitir el expediente a esta Alzada.

En fecha 4 de abril de 2017 se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta fue designado Ponente. Asimismo, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y se fijaron cuatro (4) días continuos en razón del término de la distancia, más y un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, lo cual hizo el 9 de mayo de 2017 la abogada Adda Almanzar, inscrita en el INPREABOGADO bajo el Nro. 68.313, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, según se evidencia del documento poder cursante en los folios 395 al 397 del expediente judicial.

La causa entró en estado de sentencia el 25 de mayo de 2017, a tenor de lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Realizado el estudio del expediente, pasa esta Máxima Instancia a decidir con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

I ANTECEDENTES

De las actas procesales cursantes en el expediente judicial se constata que el 3 de noviembre de 2000 los funcionarios Francelis Cuicas y Zulay Aguilar, titulares de las cédulas de identidad Nros. 9.544.666 y 4.387.273, respectivamente, en su condición de Fiscales Nacionales de Hacienda adscritas a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), notificaron al ciudadano Yan Kam Ngok, antes identificado, de la Providencia Administrativa Nro. SAT-GTI-RCO-600-PI-880 de fecha 28 de septiembre de 2000, mediante la cual se inició el procedimiento de fiscalización al mencionado ciudadano en materia de impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 1996, 1997, 1998 y 1999, en ese orden.

De la investigación fiscal practicada se dejó constancia en el Acta Fiscal Nro. SAT-GTI-RCO-621-PI-880-225 del 15 de diciembre de 2000 y en el Informe Fiscal Nro. SAT-GTI-RCO-621-880-01 sin fecha, que:

“(...) el contribuyente no dio cumplimiento al Acta de Requerimiento N° SAT-GTI-RCO-600-880-03 de fecha 03-11-2000, por cuanto no presentó al fiscal actuante los documentos requeridos, y en su defecto presentó escrito No. 028879 en fecha 08-11-2000, en el cual manifiesta no ser contribuyente del Impuesto sobre la Renta. En consecuencia se procedió a requerir mediante Acta N° SAT-GTI-RCO-600-880-07 de fecha 14-11-2000, una relación detallada de los ingresos obtenidos y la identificación de las entidades bancarias con las cuales mantiene relaciones financieras, en cumplimiento al citado requerimiento presentó Escrito N° 030355 del 23-11-2000, en el cual señala el concepto y la procedencia de los ingresos obtenidos para los ejercicios fiscales objeto de investigación (...). Posteriormente mediante Acta de Requerimiento N° SAT-GTI-RCO-600-880-09 de fecha 29-11-2000, se le solicitaron los estados de cuenta bancarios para los ejercicios 1996 a 1999 y los formularios de depósitos efectuados en dicha cuenta, no obstante el contribuyente presentó escrito (...) N° 031155 en fecha 01-12-2000, donde manifiesta que no conserva los

documentos solicitados. En consecuencia se solicitaron a la mencionada entidad financiera copia de los estados de cuenta.

De la verificación a los Estados de Cuenta, suministrados por el Banco de Lara, se constató que para los años 1996, 1997, 1998 y Enero de 1999 el N° de Cuenta en la cual el contribuyente deposita sus ingresos está identificado con el N° 431-10202-J, que posteriormente fue modificado por el N° 2431-01-00008378. De la conciliación efectuada entre los ingresos acusados en las Declaraciones Definitivas de Rentas presentadas para los ejercicios 1998 y 1999 y los depósitos efectuados en las Cuentas Corrientes antes identificadas, se determinaron diferencias por montos de Bs. 119.837.031,20 y Bs. 55.807.454,00, respectivamente, para los ejercicios 1996 y 1997 se determinaron depósitos por montos de Bs. 106.732.990,25 y Bs. 20.922.645,00 (...).

(...) mediante Acta N° SAT-GTI-RCO-600-880-11, de fecha 06-12-2000 [la Administración Tributaria] solicitó una relación detallada de los ingresos que justifiquen los depósitos realizados y que dieron origen a las diferencias antes citadas, así como los soportes que justifican los ingresos obtenidos para los ejercicios fiscales 1996, 1997, 1998 y 1999, lo cual la (sic) contribuyente no dio cumplimiento.

(...omissis...)

(...). RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

(...). Reparos Efectuados:

Ejercicio	Enriquecimiento o pérdida S/Declaración	Enriquecimiento S/Fiscalización	Diferencia
1996	-0-	106.732.990,25	106.732.990,25
1997	-0-	20.922.645,00	20.922.645,00
1998	(1.950.000,00)	121.487.031,20	123.437.031,20
1999	1.800.000	66.607.454,00	64.807.454,00

(...). Impuestos Omitidos

Ejercicio	Tributo Omitido
1996	33.899.716,69
1997	2.942.434,80
1998	34.773.590,00
1999	14.150.534,36
Total Bs.	85.766.275,85

(...). Multas aplicadas:

Multas por Reparos:

Ejercicio	Artículo – COT	Sanción 10%
1996	97	3.389.971,67
1997	97	294.243,47
1998	97	3.477.359,00
1999	97	1.415.053,44
Total Bs.		8.576.627,58

Multas por Deberes Formales:

1.- Presentó fuera del plazo legal establecido la Declaración Definitiva de Rentas correspondiente al ejercicio fiscal 1999, tal como se dejó (sic) constancia en el Acta de Recepción N° SAT-GTI-RCO-600-880-04 de fecha 14/11/2000.

<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Declaración N°</i>	<i>Sanción Artículo COT</i>	<i>Monto en Unidades Tributarias</i>	<i>Valor Unidad Tributaria en Bs.</i>	<i>Monto en Bolívares</i>
1999	H-20000233516	104	30	9.600,00	288.000,00

2.- No dio cumplimiento al Acta de Requerimiento N° SAT-GTI-RCO-600-880-11 de fecha 06/12/2000, según se dejó constancia en Acta de Recepción N° SAT-GTI-RCO-600-880-12 de fecha 11-12-2000.

<i>Fecha Acta de Recepción</i>	<i>Acta de Recepción</i>	<i>Sanción Artículo COT</i>	<i>Monto en Unidades Tributarias</i>	<i>Valor Unidad Tributaria en Bs.</i>	<i>Monto en Bolívares</i>
11/12/2000	SAT-GTI-RCO-600-880-12	108	30	11.600,00	348.000,00

(...). Totales:

<i>Concepto</i>	<i>Monto Bs.</i>	<i>Totales Bs.</i>
<i>Reparo</i>	315.900.120,45	
<i>Impuesto Omitido</i>		85.766.275,85
<i>Multas:</i>		
<i>Por Reparo 10% (art. 97 COT)</i>		8.576.627,58
<i>Por Deberes Formales</i>		636.000,00
Total		94.978.903,43

(...)”. (Resaltados del original y agregados de esta Sala).

Contra dicha decisión administrativa en fecha 2 de enero de 2000, el ciudadano Yan Kam Ngok, presentó escrito de descargos signado por el órgano recaudador con el Nro. 000083.

El 19 de diciembre de 2001 el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de la mencionada Gerencia Regional del citado Servicio Autónomo, emitieron la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SAT-GTI-RCO-600-S-200-000468, notificada el 6 de febrero de 2002, mediante la cual se estableció lo que de seguidas se indica:

“(…) Esta Administración Tributaria en virtud de la facultad que le confiere el artículo 163 del Código Orgánico Tributario vigente a partir del 01/07/1994, procede a corregir los errores materiales detectados [en el] (...) Acta Fiscal N° SAT-GTI-RCO-621-PI-880-225 de fecha 15/12/2000, específicamente en las sumas registradas para los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 1998 y 1999 (...) el cual queda de la siguiente manera:

<i>Ejercicios Fiscales</i>	<i>Depósitos según estados de</i>	<i>Ingresos declarados</i>	<i>Total ingresos según</i>

	<i>cuentas Banco de Lara</i>		<i>fiscalización</i>
1996	106.732.990,25	0,00	106.732.990,25
1997	20.922.645,00	0,00	20.922.645,00
1998	123.437.031,20	3.600.000,00	127.037.031,20
1999	64.807.454,00	9.000.000,00	73.807.454,00

(...) El contribuyente infringió el contenido del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (...) de fecha 27-05-1994 (...) y reformada Ley (...) de fecha 18-12-1995 [artículo 38] (...). En el caso sub-examine se evidencia que la (sic) contribuyente no declaró la totalidad de los ingresos obtenidos en los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles de 1996, 1997, 1998 y 1999 [por lo que] esta Gerencia Regional, con fundamento en las razones fácticas y legales antes expresadas [“que muchos clientes de la empresa de la que era accionista, elaboraban cheques a su nombre, los cuales eran depositados en su cuenta personal, pero que luego se retiraban y se depositaban en la cuenta de la compañía”] se procede a confirmar la inclusión de las cantidades de Bs. 106.732.990,25, Bs. 20.922.645,00, Bs. 123.437.031,20 y 64.807.454,00 en cada uno de los ejercicios antes indicados, resultando así improcedente los alegatos del contribuyente (...).

En consecuencia se procede a determinar la diferencia de impuesto a pagar correspondientes a los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles, 1998 y 1999, y además el impuesto total a pagar para los ejercicios fiscales coincidentes con los años 1996 y 1997 (...), [así como] (...) para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 1996, la multa se impone en el término medio (105%) de la diferencia de impuesto determinada, y para los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 1997, 1998 y 1999 está presente la circunstancia agravante como lo es la reiteración, prevista en el artículo 85 numeral 1 del Código Orgánico Tributario, por lo que se impone una multa incrementada en un 10%, tal como se demuestra a continuación:

<i>Ejercicio</i>	<i>Impuesto a pagar</i>	<i>Multa 105%</i>	<i>Reiteración (10%)</i>	<i>Monto Multa Aplicación Artículo 123 COT</i>
1996	33.953.716,68	35.651.402,51	0,00	35.651.403,00
1997	2.942.434,80	3.089.556,54	308.955,65	3.398.512,00
1998	34.756.590,60	36.494.420,13	3.649.442,01	40.143.862,00
1999	14.150.534,36	14.858.061,07	1.485.806,10	16.343.867,00

RESUMEN

<i>Ejercicio</i>	<i>Impuesto a pagar</i>	<i>Multa 105%</i>
1996	33.953.716,68	35.651.402,51
1997	2.942.434,80	3.089.556,54
1998	34.756.590,60	36.494.420,13
1999	14.150.534,36	14.858.061,07
<i>Totales</i>	85.803.277,00	95.537.644,00

En consecuencia, expídase a cargo del contribuyente (...) planillas de liquidación por los montos determinados de impuesto de Bs. **85.803.277,00** y Multa de Bs. **95.537.644,00** (...). (Sic). (Interpolados de esta Sala y resaltados del original).

En fecha 21 de mayo de 2002 la representación judicial del accionante ejerció el recurso contencioso tributario contra la descrita Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, ante el Tribunal Superior

Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, con funciones de distribuidor, en los términos siguientes:

1.- “(...) *Falso Supuesto de hecho (...)*”: expone que “(...) *no existe en el expediente administrativo prueba alguna de los supuestos depósitos efectuados por [su] representada en su cuenta mantenida en el Banco de Lara, como lo afirma la Administración Tributaria. Por lo que mal podía partir la Administración Tributaria de ese hecho no probado en el procedimiento administrativo para determinar de oficio en (sic) base a (sic) él monto de impuesto sobre la renta (...)*”. (Añadido de esta Alzada).

2.- “(...) *Nulidad absoluta de la resolución recurrida, por infracción de los artículos 1, 2 y 21 de la LISR, y del principio de respeto a la capacidad contributiva (...) previsto en las Constituciones de la República de 1961 y 1999 (...)*”: enfatizó que resulta contrario a la Ley de Impuesto sobre la Renta determinar el enriquecimiento neto gravable de los sujetos pasivos tomando en consideración únicamente los ingresos brutos obtenidos, sin deducir los costos o gastos necesarios para producir la renta, tal como lo realizó erróneamente el órgano recaudador, por cuanto -a su entender- el referido tributo “(...) *debía determinarse tomando en consideración no solamente sus ingresos brutos sino también sus costos y deducciones (...)*”.

En tal sentido, arguyó que el órgano recaudador no sólo debió observar los depósitos efectuados en la cuenta bancaria del prenombrado ciudadano, sino también los egresos efectuados contra esa cuenta, para determinar cuáles correspondían a costos o deducciones admisibles; en otras palabras, el órgano exactor determinó “(...) *montos de impuesto sobre la renta muy superiores (...)*”, infringiendo los artículos 223 y 316 de los Textos Fundamentales 1961 y 1999, respectivamente; y 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994.

3.- “(...) *Nulidad de la Resolución recurrida, por falso supuesto de derecho, por errónea interpretación del numeral 1 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994 (...)*”: expuso que “(...) *para que exista reiteración es necesario que la infracción sea cometida en varios períodos y se haya detectado en procedimientos de fiscalización distintos (...)*”, por lo que en el presente caso no aplica dicha figura visto que la Administración Tributaria detectó las supuestas infracciones fiscales en un mismo procedimiento, en razón de ello, el acto impugnado se encuentra viciado de nulidad absoluta por haber incurrido en el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la norma aplicada.

II DEL FALLO APELADO

Mediante sentencia definitiva Nro. 2016-10-16 del 31 de octubre de 2016, el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado por el abogado Iván López Ruiz, en representación del ciudadano Yan Kam Ngok, ambos antes identificados, en los términos que a continuación se mencionan:

“(...) *Examinadas como han sido las alegaciones formuladas por la representación judicial del contribuyente Yan Kam Ngok, (...) contra la Resolución (Sumario Administrativo) N° SAT-GTI-RCO-600-S-2001-000468 del 19 de diciembre de 2001 suscrita por los ciudadanos Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria*

(SENIAT) y el Jefe de la División Sumario Administrativo de la misma Gerencia; así como las defensas esgrimidas por el Fisco Nacional, la presente controversia se circunscribe a decidir sobre lo siguiente: (i) falso supuesto de hecho ya que no existe en el expediente prueba alguna de los supuestos depósitos; (ii) nulidad absoluta del acto administrativo por infracción de los artículos 1, 2, y 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, y del principio de la capacidad económica del recurrente; y (iii) nulidad de la Resolución recurrida por falso supuesto de derecho por errónea interpretación del numeral 1 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, en torno a la figura de la reiteración.

Delimitada como ha quedado la litis pasa este Órgano Jurisdiccional a decidir y, a tal efecto, observa:

1.- Del falso supuesto de hecho.

El recurrente señala que no existe en el expediente administrativo prueba alguna de los supuestos depósitos efectuados por el contribuyente en su cuenta llevada en el Banco de Lara C.A., por lo que mal podía la Administración Tributaria partir de ese hecho no probado en el procedimiento administrativo para determinar de oficio en (sic) base a (sic) él montos de impuesto sobre la renta. (...).

Por su parte, la representación fiscal esgrime que debido a la veracidad y legitimidad de las que se encuentran dotadas tanto el acta fiscal como la resolución que culmina el sumario, era carga del contribuyente desvirtuar su contenido.

Ahora bien, a través de Informe Fiscal N° SAT-GRI-RCO-621-880-01 sin fecha, la funcionaria fiscal Francelis Cuicas adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dejó constancia de las particularidades siguientes:

2.- Alcance de la investigación:

La presente investigación se realizó siguiendo los lineamientos establecidos en el Programa de Fiscalización SENIAT III, como se señala a continuación: (...).

De la verificación a los Estados de Cuenta, suministrados por el Banco de Lara, se constató que para los años 1996, 1997, 1998 y Enero de 1999 el N° de Cuenta en la cual el contribuyente deposita sus ingresos está identificado con el N° 431-10202-J, que posteriormente fue modificado por el N° 2431-01-00008378. De la conciliación efectuada entre los ingresos acusados en las Declaraciones Definitivas de Rentas presentadas para los ejercicios 1998 y 1999 y los depósitos efectuados en las Cuentas Corrientes antes identificadas, se determinaron diferencias (...). (Agregados del Tribunal).

De lo antes transcrito se observa que la actuación fiscal verificó los estados de cuenta suministrado por el Banco de Lara, C.A. del precitado contribuyente para los años 1996, 1997, 1998 y 1999 en el que constató ingresos provenientes de depósitos bancarios no declarados.

En ese sentido, importa resaltar que la Administración Tributaria podrá solicitar del propio contribuyente, así como de entidades y particulares las informaciones adicionales que juzgue necesarias, así como requerir la exhibición de libros y registros y demás documentos relacionados con la materia o exigir la complementación y ampliación de los recaudos y argumentos presentados, si así lo estima necesario a los fines de llevar a cabo la investigación fiscal.

En el presente caso, el recurrente en su intento de demostrar sus alegaciones, suministró los escritos Nos. 028879, 030355, 031155 y 000083 de fechas 8 y 23 de noviembre, 1° de diciembre de 2000 y 2 de enero de 2001, en ese orden, presentados ante la Gerencia

Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental; sin constituir esto pruebas suficientes para evidenciar la errónea apreciación de los hechos ni el abuso de poder. Ahora bien, tales copias carecen de la fuerza probatoria necesaria para destruir la plena fe de que gozan las actas fiscales.

*Respecto a la prueba de informes -como se examinó en el Capítulo III De las Pruebas-, el contribuyente tampoco logró desvirtuar el contenido de los actos administrativos impugnados, por lo que en el presente caso prevalece el Principio de Presunción de Legalidad de que gozan los actos administrativos, siendo, en consecuencia, improcedente el alegato formulado por el recurrente en este sentido. **Así se declara.***

2.- De la nulidad absoluta del acto administrativo por infracción de los artículos 1, 2, y 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994 y del principio de la capacidad económica.

El contribuyente asevera que la Administración Tributaria debió no sólo observar los supuestos depósitos efectuados en la cuenta bancaria del recurrente, sino también los egresos efectuados contra esa cuenta, para determinar cuáles correspondían a costos o deducciones admisibles, o de lo contrario recurrir a los márgenes habituales de utilidad obtenidos dentro del ramo de comercio del sujeto pasivo, de allí que el Órgano Fiscal determinó montos de impuesto sobre la renta muy superiores a los que podría soportar el contribuyente, infringiendo el principio a la capacidad económica previstos en los artículos 223 y 316 de las constituciones de 1961 y 1999, en ese orden.

Por su parte, la representación fiscal sostiene que era necesario para la fiscalización los soportes que determinaron tales egresos, siendo que los costos y deducciones que pretenden ser imputados de la renta bruta del contribuyente están sujetos a ciertas limitaciones de orden legal, así como también a normas de control fiscal, ya que de lo contrario, corre el riesgo de causar un perjuicio económico en detrimento de la Hacienda Pública.

Además, esgrime que el ciudadano Yan Kam Ngok omitió ingresos obtenidos en los períodos investigados, por lo que -a su decir- mal puede sostenerse que hubo violación al principio de capacidad contributiva cuando el gasto o costo no pudo ser deducido por causa imputable a él.

Observado los alegatos anteriores, resulta oportuno traer a colación la Sentencia N° 00779 del 26 de julio de 2016 emitida por la Sala Político-Administrativa, caso: Yan Kam Ngok, en el (sic) que señaló lo siguiente:

(...omissis...)

De la citada decisión se observa que si bien la Administración Tributaria efectuó la determinación de los ingresos brutos sobre base cierta y el contribuyente no aportó los documentos justificativos de los egresos, debió el Órgano Recaudador realizar la determinación presuntiva de los costos y deducciones asociados a dichos ingresos a fin de resguardar la estructura del impuesto sobre la renta, y con ello gravar sobre los enriquecimientos netos conforme a lo establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, en el caso concreto la Autoridad Fiscal realizó una determinación de los ingresos brutos sobre base cierta y el recurrente no suministró los recaudos demostrativos de los egresos, de allí que la Autoridad Fiscal debió efectuar la determinación presuntiva de los costos y deducciones relacionados a los ingresos provenientes de depósitos bancarios, conforme al criterio antes expuesto.

Por tanto, resulta procedente el alegato del recurrente. Así se declara.

3.- De la nulidad de la Resolución recurrida por falso supuesto de derecho por errónea interpretación del numeral 1 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, en torno a la figura de la reiteración.

El recurrente señala que la Administración Tributaria aplicó multas por supuesta disminución ilegítima (sic) de ingresos tributarios, pero para los ejercicios fiscales de 1997, 1998, y 1999 fue incrementada la sanción en un diez por ciento (10%) por haberse configurado a su criterio la circunstancia agravante de reiteración, por lo que para que exista dicha figura debe ser cometida en varios períodos y que se haya detectado en procedimientos de fiscalización distintos.

Expuesto lo anterior, este Juzgado estima necesario transcribir a objeto de su análisis lo previsto en el artículo 75 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicables (sic) *ratione temporis*: (...).

Conforme a lo transcrito, habrá reiteración cuando el contribuyente cometiere una nueva infracción de la misma índole dentro del término de cinco (5) años después de la anterior, sin que mediere condena por sentencia o resolución firme.

En ese sentido, resulta oportuno traer a colación la sentencia N° 00966 de fecha 2 de mayo de 2000, caso: Construcciones Arx, C.A., en la que la Sala Político-Administrativa sostuvo: (...).

Así, de la Resolución (Sumario Administrativo) N° SAT-GTI-RCO-600-S-2001-000468 de fecha 19 de diciembre de 2001 la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del aludido Servicio Autónomo impuso multa al contribuyente en el término medio de ciento cinco por ciento (105%) de acuerdo a lo previsto en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, además para los ejercicios fiscales de los años civiles de 1997, 1998 y 1999 aplicó la circunstancia agravante de la reiteración contenida en el numeral 1 del artículo 85 *eiusdem*, incrementando la sanción en un diez por ciento (10%), como a continuación se detalla:

(...)

Ejercicio	Impuesto a pagar	Multa 105%	Reiteración (10%)	Monto Multa Aplicación Artículo 123 COT
1996	33.953.716,68	35.651.402,51	0,00	35.651.403,00
1997	2.942.434,80	3.089.556,54	308.955,65	3.398.513,00
1998	34.756.590,60	36.494.420,13	3.649.442,01	40.143.862,00
1999	14.150.534,36	14.858.061,07	1.485.806,10	16.343.867,00

(...)'.

De lo antes expuesto, se desprende que la aludida Gerencia Regional en la misma investigación fiscal impuso multa aumentada en un diez por ciento (10%) para los mencionados períodos de 1997, 1998 y 1999, por lo que conforme con el criterio señalado no se configura dicha agravante cuando en una misma acción fiscalizadora o de descubrimiento, se detecta una infracción cometidas en distintos períodos, razón por la cual resulta improcedente la aplicación de la mencionada figura de la reiteración. Así se declara.

Por consiguiente, resulta procedente el argumento del recurrente. Así se declara.

Con fundamento a (sic) lo expuesto, se declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por el contribuyente Yan Kam Ngok, (...) contra la Resolución (Sumario Administrativo) N° SAT-GTI-RCO-600-S-2001-000468 del 19 de diciembre de 2001 suscrita por los ciudadanos Gerente Regional de Tributos Internos de la

*Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y el Jefe de la División Sumario Administrativo de la misma Gerencia; en consecuencia, se **anula** en lo referente a la improcedencia de los costos y deducciones, así como en lo concerniente a la agravante de la reiteración de las sanciones impuestas, y se **ordena** a la Administración Tributaria realizar el ajuste de acuerdo a lo señalado en el presente fallo y emitir nuevas Planillas de Liquidación realizando el cálculo correspondiente según lo indicado en la presente motiva. **Así se decide.***

*Finalmente, declarado como ha quedado parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario, no procede la condenatoria en costas procesales a las partes por no haber resultado totalmente vencidas en el juicio, conforme a lo estatuido en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se establece.***

(...). Por las razones expuestas, este Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario, (...) declara:

*1.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por el contribuyente **YAN KAM NGOK**, (...) contra la Resolución (Sumario Administrativo) N° SAT-GTI-RCO-600-S-2001-000468 del 19 de diciembre de 2001 suscrita por los ciudadanos Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)** y el Jefe de la División Sumario Administrativo de la misma Gerencia; por consiguiente, se **ANULA** en lo referente a la improcedencia de los costos y deducciones, así como en lo concerniente a la agravante de la reiteración de las sanciones impuestas.*

*2.- Se **ORDENA** a la Administración Tributaria realizar el ajuste de acuerdo a lo señalado en el presente fallo y emitir nuevas Planillas de Liquidación realizando el cálculo correspondiente según lo indicado en la presente motiva.*

***NO PROCEDE** la condenatoria en costas en los términos expuestos en este fallo (...). (Resaltados del original).*

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

El 9 de mayo 2017 la abogada Adda Almanzar, antes identificada, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, consignó ante esta Sala Político-Administrativa el escrito de fundamentación de la apelación contra la sentencia definitiva Nro. 2016-10-16, dictada por el Juzgado remitente el 31 de octubre de 2016 (folios 380 al 394 del expediente judicial), en los siguientes términos:

1.- Afirma que el Tribunal de instancia incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de Ley “(...) en relación con la fiscalización realizada al contribuyente (...) la cual se efectuó sobre base cierta tomando en cuenta la documentación aportada por la (sic) recurrente y los terceros, con la finalidad de determinar el impuesto a pagar para los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 1996, 1997, 1998 y 1999 (...)”.

Respecto a este particular, arguye la representación fiscal que la fiscalización se efectuó sobre base cierta; “(...) analizó las declaraciones definitivas de impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios fiscales investigados, de las cuales se constató que el recurrente obtuvo ingresos no declarados por las

cantidades de Bs.F (sic) 106.732,99, Bs.F (sic) 20.922,65, Bs.F (sic) 123.437,03 y Bs.F (sic) 64.807,45, razón por la cual fueron incorporados al monto de los ingresos gravables las sumas antes señaladas (...)”.

En este orden de ideas, alega que el órgano tributario solicitó al contribuyente “(...) *información detallada de los ingresos que justificaran los depósitos realizados en dicha cuenta (...)*”, en los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 1996, 1997, 1998 y 1999; sin embargo, “(...) *en ningún momento el recurrente consignó documento alguno que justificaran sus argumentos y desvirtuara la actuación fiscal. Tampoco consignó la documentación que demostrara los costos, gastos y deducciones ni como persona jurídica ni como persona natural, o que justificara la procedencia de los ingresos detectados (...)*”.

Indica, además, que la Jueza *a quo* incurrió en el referido vicio de falso supuesto de derecho al haber declarado la procedencia de la violación del principio de la capacidad contributiva, por cuanto “(...) *resulta evidente la imposibilidad que tenía la Administración Tributaria (...) de determinar, según la cantidad de ingresos, un porcentaje que representara los costos y deducciones, pues reitera, la determinación se efectuó sobre base cierta, haciendo el cruce de la información contenida en las declaraciones de impuesto sobre la renta y los estados de cuenta suministrados por las entidades bancarias, y además se desconocía el origen o procedencia de esos ingresos, por lo que mal puede sostener [la aludida violación] cuando el costo o gasto no puede ser deducido por causa imputable a él*”. (Interpolado de la Alzada).

2.- Asimismo, enfatiza que el Tribunal de la causa incurrió una errónea apreciación e interpretación de la disposición establecida en el artículo 85, numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo, pues -a su entender- sí resulta aplicable la figura de la reiteración porque “(...) *el contribuyente en primer término causó una disminución ilegítima de ingresos tributarios en un ejercicio fiscal y por esta primera infracción no había sido sancionada mediante resolución o sentencia firme. Posteriormente, dentro de un lapso menor de cinco (5) años (...) volvió a cometer la misma infracción en otros períodos (sic) (...)*”.

Sobre el particular, sostiene que “(...) *si una condena firme es seguida por la comisión de un nuevo delito estaremos frente a la figura de la reincidencia, en (sic) donde el reincidente será juzgado tantas veces como infracciones nuevas cometa; mientras que en el caso de la reiteración habrá un solo enjuiciamiento o procedimiento por una pluralidad de ilícitos de la misma índole. Justamente de la confusión de ambas figuras, surge la errónea apreciación de la norma legal en que ha incurrido el Tribunal a quo (...)*”.

Igualmente, asegura que en el presente caso hay reiteración por cuanto el contribuyente cometió la misma infracción tributaria durante los ejercicios impositivos investigados, circunstancia que la hace merecedora de ser agravada por reiteración al cometer por segunda o sucesivas veces el mismo hecho, el cual se encuentra determinado en “(...) *un mismo acto consecuencia de una sola visita fiscal; por lo que sería absurdo la existencia de un acto previo que indicara la comisión de la misma infracción para poder aplicar la referida agravante (...)*”.

Dicho lo que antecede, solicita a esta Máxima Instancia declarar con lugar la apelación y revocar la decisión definitiva Nro. 2016-10-16 dictada por el Tribunal remitente en fecha 31 de octubre de 2016, sobre los aludidos particulares y, en caso contrario, eximir a la República del pago de las costas procesales.

IV

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala Político-Administrativa conocer el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 2016-10-16 dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 31 de octubre de 2016, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto el 15 de mayo de 2002 por el abogado Iván López Ruiz, en su condición de apoderado en juicio del ciudadano Yan Kam Ngok, ambos antes identificados, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SAT-GTI-RCO-600-S-2001-000468 del 19 de diciembre de 2001, dictada por el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de la referida Gerencia, adscritos al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Vistos los términos del fallo apelado, así como los alegatos expuestos en su contra por la representación fiscal, la Sala observa en el caso concreto, que la controversia planteada ha quedado circunscrita a verificar la conformidad a derecho de la decisión dictada por el Tribunal de instancia, respecto al vicio de falso supuesto de derecho por: **(i)** errónea interpretación de Ley, al haber declarado la procedencia de la violación del principio de la capacidad contributiva; y **(ii)** errónea apreciación e interpretación de la disposición establecida en el artículo 85, numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*.

Preliminarmente, esta Superioridad debe declarar **firme** por no haber sido objeto de apelación por el contribuyente ni resultar desfavorable a los intereses de la República, el pronunciamiento del Tribunal de mérito relativo a la desestimación del vicio de falso supuesto de hecho alegado por el accionante, por cuanto -a entender del recurrente- “(...) *no existe en el expediente prueba alguna de los supuestos depósitos (...)*”, por cuya razón resulta procedente el reparo formulado por el órgano tributario con relación a la diferencia de ingresos provenientes de depósitos bancarios no declarados por las cantidades de “(...) *Bs. 106.732.990,25, Bs. 20.922.645,00, Bs. 123.437.031,20 y 64.807.454,00 (...)*”, para los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 1996, 1997, 1998 y 1999, en ese orden. **Así se dispone.**

Planteada así la *litis*, pasa esta Alzada a conocer y decidir el recurso de apelación interpuesto, para lo cual observa:

(i) Falso supuesto de derecho por errónea interpretación de Ley:

Denuncia la abogada fiscal que la sentencia apelada adolece del señalado vicio, al haber declarado la procedencia de la violación del principio de la capacidad contributiva, por cuanto enfatiza que “(...) *resulta evidente la imposibilidad que tenía la Administración Tributaria (...) de determinar, según la cantidad de ingresos, un porcentaje que representara los costos y deducciones, pues reitera, la determinación se efectuó sobre base cierta, haciendo el cruce de la información contenida en las declaraciones de impuesto sobre la renta y los estados de cuenta suministrados por las entidades bancarias, y además se desconocía el origen o procedencia de esos ingresos, por lo que mal puede sostener [la aludida violación] cuando el costo o gasto no puede ser deducido por causa imputable a él*”. (Interpolado de esta Alzada).

Aduce que el Juzgado *a quo* erró al indicar que el órgano recaudador violó el principio de la capacidad contributiva al no tomar en cuenta en la fiscalización practicada al contribuyente, los costos y las deducciones a los que hace referencia la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Con relación al falso supuesto de derecho, esta Sala Político-Administrativa ha sostenido que dicho vicio se configura, cuando el Juez al dictar su pronunciamiento, fundamenta la decisión en hechos que se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el órgano jurisdiccional al emitir su pronunciamiento los subsume en una norma errónea o inexistente en el derecho positivo, o incurre en una errada interpretación o aplicación de las disposiciones de que se trate. (*Vid.*, sentencias Nros. 00183, 00039, 00618, 00253 y 00226, de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio del mismo año, 18 de marzo de 2015 y 1º de marzo de 2016, casos: *Banesco, Banco Universal, C.A.; Alfredo Blanca González; Shell de Venezuela; Almacenadora Puerto Seco, C.A.; y Mobil Venezolana de Petróleos, Inc.*, respectivamente).

Al circunscribir la citada doctrina judicial al caso concreto, este Máximo Tribunal observa que el Juzgado de instancia indicó que “(...) *si bien la Administración Tributaria efectuó la determinación de los ingresos brutos sobre base cierta y el contribuyente no aportó los documentos justificativos de los egresos, debió el Órgano Recaudador realizar la determinación presuntiva de los costos y deducciones asociados a dichos ingresos (...)*”, y con ello salvaguardar el principio de la capacidad contributiva.

En orden a lo precedente, esta Alzada luego de analizar los alegatos esgrimidos por la representante del Fisco Nacional contra el fallo de instancia, debe precisar que de las actas procesales no se evidencian pruebas que sustenten la existencia de costos o deducciones en los ejercicios fiscales objeto de fiscalización por la Administración Tributaria, tal como lo señaló acertadamente el Tribunal de la causa; por cuanto el contribuyente no consignó dicha documentación a pesar de que el órgano recaudador se la había solicitado a través del Acta de Requerimiento Nro. SAT-GTI-RCO-600-880-03 del 3 de noviembre de 2000 (folio 279 de las actas procesales); asimismo, de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SAT-GTI-RCO-600-S-2001-000468, se desprende que la determinación tributaria efectuada se practicó sobre base cierta de conformidad con lo estatuido en el numeral 1 del artículo 119 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente *ratione temporis*, con la información suministrada tanto por el contribuyente como por terceros.

No obstante lo anteriormente señalado, esta Sala estima necesario referir el criterio fijado por la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal en la sentencia Nro. 221 de fecha 9 de abril de 2014, caso: *Kappa Unisex, C.A.*, ratificado por esta Sala Político-Administrativa en la decisión Nro. 00779 del 26 de julio de 2016, caso: *Benigno Antonio Briceño Zambrano*, la cual resulta aplicable al presente caso, toda vez que la redacción de la normativa contenida en los artículos 1º y 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se ha mantenido en iguales términos tanto en la Ley del año 1994, como en las sucesivas reformas de los años 2001 y 2007. Dicho fallo sostuvo lo que sigue:

“(...) no existen precedentes jurisprudenciales de ese órgano judicial respecto a la determinación presunta de los gastos de un contribuyente para establecer su obligación tributaria, refiriéndose los fallos invocados por la solicitante a la potestad de la Administración Tributaria de determinar de oficio, con base presuntiva o cierta, los ingresos de un contribuyente.

No obstante, debe resaltarse que, en resguardo del orden público constitucional que pueda verse quebrantado por un fallo de cualquier tribunal de la República, incluso de una de las Salas de este Máximo Tribunal, esta Sala Constitucional puede analizar dichas decisiones y dejarlas sin efectos, con el objeto de garantizar la integridad y supremacía de la Constitución.

En este orden de ideas, es menester analizar la afirmación hecha en la sentencia objeto de revisión, en cuanto a que 'es un derecho de la contribuyente deducir los egresos y gastos causados de su renta bruta, por lo que al no estar obligada a declararlos, tampoco la Administración Tributaria lo está a determinarlos' (...).

(...omissis...)

Sin duda, el principio constitucional de legalidad tributaria, implica una garantía de los ciudadanos en cuanto a la certeza de cuál debe ser su contribución con las cargas públicas, que impone a la Administración Tributaria el deber de determinar y recaudar los tributos que hayan sido fijados mediante ley, de conformidad con los procedimientos establecidos en ésta.

En el caso del Impuesto Sobre la Renta, que es el tributo que originó la actuación de la Administración Tributaria objeto de controversia, éste se encuentra regulado por una ley formal, que es la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007, que establece en su artículo 1 que 'Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta ley'. Esta misma redacción era la contenida en la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 2001 [y en la de 1994], vigente al momento de los reparos realizados por la Administración Tributaria, que dieron origen al presente litigio.

De lo anterior se desprende que el hecho imponible que establece la ley son los enriquecimientos netos, los cuales se definen en el mismo texto legal en el artículo 4 (tanto en la Ley de 2001, como en la de 2007) [y en la de 1994] en los siguientes términos:

'Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial, del ajuste por inflación previsto en esta Ley'.

De este modo, queda claro que para la determinación del hecho imponible, debe restarse de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos por la Ley, que claramente diferencia los ingresos brutos de los ingresos netos como hecho que origina la obligación tributaria en este impuesto.

Ahora bien, cuando la Administración Tributaria ejerce su potestad legal de actuar de oficio para determinar este impuesto, bien sea sobre base cierta, o presunta, en ese mismo procedimiento está en la obligación de determinar los costos y deducciones que o bien aparezcan reflejados de los documentos que ha analizado para determinar la cuantía de la obligación tributaria, o en aquellos elementos que le han dado base para presumir el monto de los ingresos, ya que es una máxima de experiencia que toda actividad comercial tiene determinados costos mínimos asociados a la misma y que deben ser tomados en cuenta a la hora de determinar el monto de los ingresos netos, que son el hecho imponible legalmente establecido en este caso.

Advierte la Sala, que al no hacer lo anterior, la Administración Tributaria estaría imponiendo un tributo a un hecho imponible (ingresos brutos) diferente al previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta (ingresos netos) con lo cual se viola el principio de legalidad tributaria, por lo que es necesario declarar ha lugar la solicitud de revisión de la

sentencia de la Sala Político Administrativa que establece que la Administración Tributaria no está obligada a determinar los egresos y gastos causados en la renta bruta para la determinación de oficio del impuesto sobre la renta. Así se decide. (...). (Interpolados de esta Superioridad).

La sentencia parcialmente transcrita pone de relieve la obligación de la Administración Tributaria al ejercer su potestad fiscalizadora, de no sólo determinar los ingresos sino también los costos y las deducciones a que haya lugar, que “(...) *bien aparezcan reflejados de los documentos que ha analizado para determinar la cuantía de la obligación tributaria, o en aquellos elementos que le han dado base para presumir el monto de los ingresos (...)*”. (Vid., decisión de esta Sala Nro. 00567 del 17 de mayo de 2017, caso: *Luis Enrique Coll Mazzei*).

Circunscribiendo el análisis al caso en autos, esta Máxima Instancia observa que aún cuando el numeral 1 del artículo 119 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente en razón del tiempo, al referirse a la determinación sobre base cierta, señala que ésta se efectúa “(...) *con apoyo en todos aquellos elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo (...)*”, no establece limitaciones en cuanto a la aplicación de la determinación sobre base presuntiva en los supuestos en los cuales el órgano recaudador no haya tenido acceso total o parcial de algunos elementos constitutivos de la obligación tributaria.

En este orden de ideas, es menester destacar que el objetivo de la utilización de uno u otro medio determinativo (base cierta o base presuntiva) no solamente es conocer la existencia de la obligación tributaria sino su cuantía exacta, por lo cual ante la inexistencia total o parcial de los datos que permitan conocer de manera precisa conforme a la determinación sobre base cierta, el órgano exactor deberá determinar la obligación, en forma parcial o total, sobre base presuntiva, pues ante la insuficiencia de dichos elementos no puede impedirle actuar para conocer la existencia y cuantía de la obligación, considerando todos los elementos constitutivos del impuesto, circunscrito en el presente caso a los costos y a las deducciones.

Ahora bien, la representante de la República arguye que la fiscalización se levantó de oficio sobre base cierta y que el contribuyente “(...) *en ningún momento consignó (...) la documentación que demostrara los costos, gastos y deducciones, ni como persona jurídica ni como persona natural, o que justificara la procedencia de los ingresos detectados (...)*”, por lo cual se procedió a gravar con el impuesto sobre la renta “(...) *los ingresos por depósitos efectuados a la cuenta corriente N° 431-10202-J del contribuyente (...) para los ejercicios fiscales coincidentes con los años 1996, 1997, 1998 y 1999, por las cantidades de Bs. 106.732.990,25; Bs. 20.922.645,00; Bs. 123.437.031,20 y Bs. 64.807.454,00, ingresos que el contribuyente no demostró que los mismos no le correspondían (...)*”, sin hacer inclusión de los egresos asociados a los mismos por falta de comprobación; no obstante, esta Alzada observa que el órgano tributario debió haber recurrido a la determinación sobre base presuntiva a los fines de determinar los costos y los gastos imputables a esos ingresos, preservando con ello el esquema determinativo del impuesto, de conformidad con el criterio jurisprudencial antes referido.

Con fundamento en las consideraciones anteriores, esta Sala estima que el referido Servicio Autónomo, si bien efectuó la determinación de los ingresos brutos sobre base cierta y el contribuyente no consignó los documentos justificativos “(...) *que demostraran los costos, gastos y deducciones (...) por causa imputable a él (...)*”, debió realizar la determinación presuntiva de los referidos egresos (costos y deducciones) asociados a

dichos ingresos, a fin de resguardar la estructura del impuesto sobre la renta, y con ello gravar sobre los enriquecimientos netos conforme a lo establecido en la Ley especial del tributo en comentario.

Por consiguiente, este Máximo Tribunal considera que no se configuró el denunciado vicio de falso supuesto de derecho “(...) *al declarar que la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental había violado la capacidad contributiva de la (sic) recurrente (...)*”, por cuya razón se **confirma** el pronunciamiento del Juzgado de mérito sobre el particular; y por vía de consecuencia, se **anula** del acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SAT-GTI-RCO-600-S-2001-000468 del 19 de diciembre de 2001, lo referente a la improcedencia de los costos y deducciones, por lo que la Administración Tributaria deberá realizar el ajuste de acuerdo a lo señalado en este fallo, realizando el cálculo correspondiente según lo indicado en la presente motiva. **Así se dispone.**

(ii) Vicio de falso supuesto de derecho por errónea apreciación e interpretación de la disposición establecida en el artículo 85, numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*:

El Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas declaró a través de la sentencia definitiva Nro. 2016-10-16 del 31 de octubre de 2016, parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por el abogado Iván López Ruiz, en representación del ciudadano Yan Kam Ngok, al estimar entre otros aspectos, que “(...) *la (...) Gerencia Regional en la misma investigación fiscal impuso multa aumentada en un diez por ciento (10%) para los (...) períodos de 1997, 1998 y 1999, por lo que conforme con el criterio señalado [sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 00966 de fecha 2 de mayo de 2000, caso: Construcciones Arx, C.A.] no se configura dicha agravante cuando en una misma acción fiscalizadora o de descubrimiento, se detecta una infracción cometidas en distintos períodos, razón por la cual resulta improcedente la aplicación de la mencionada figura de la reiteración (...)*”. (Interpolado de esta Alzada).

Al respecto, la apoderada en juicio del Fisco Nacional indica que el Tribunal de la causa incurrió en una errónea apreciación e interpretación de la disposición establecida en el artículo 85, numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo, pues -a su entender- sí resulta aplicable la figura de la reiteración, por cuanto “(...) *el contribuyente en primer término causó una disminución ilegítima de ingresos tributarios en un ejercicio fiscal y por esta primera infracción no había sido sancionada mediante resolución o sentencia firme. Posteriormente, dentro de un lapso menor de cinco (5) años (...) volvió a cometer la misma infracción en otros períodos (sic) (...)*”.

Igualmente, afirma que en el presente caso hay reiteración tomando en cuenta que el ciudadano de autos cometió la misma infracción tributaria durante los ejercicios impositivos investigados (1996, 1997, 1998 y 1999), circunstancia que la hace merecedora de ser agravada por reiteración al cometer por segunda o sucesivas veces el mismo hecho, el cual se encuentra determinado en “(...) *un mismo acto consecuencia de una sola visita fiscal; por lo que sería absurdo la existencia de un acto previo que indicara la comisión de la misma infracción para poder aplicar la referida agravante (...)*”.

Ahora bien, observa esta Superioridad que la Administración Tributaria en el acto administrativo impugnado impuso a cargo del referido ciudadano la obligación de pagar sanciones de multa por la cantidad

total de Noventa y Cinco Mil Quinientos Treinta y Siete Bolívares con Sesenta y Cuatro Céntimos (Bs. 95.537,64), equivalente al ciento cinco por ciento (105%) del monto del tributo supuestamente omitido para los ejercicios impositivos comprendidos desde el 1° de enero de 1996 hasta el 31 de diciembre de 1999, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*; incrementándose en un diez por ciento (10%) para las penas pecuniarias impuestas para los ejercicios fiscales correspondientes a los años civiles 1997, 1998 y 1999, vista la aplicación de la reiteración como circunstancia agravante de la responsabilidad penal tributaria de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 85 *eiusdem*.

Así, cabe resaltar que la doctrina judicial de esta Sala respecto a la reiteración, ha señalado que para su ocurrencia es necesario que en distintos procedimientos fiscalizadores, tramitados independientemente y sin que en ninguno haya recaído decisión definitivamente firme, se detecten infracciones de la misma índole dentro del término de cinco (5) años entre ellas.

En este orden de ideas, esta Máxima Instancia reitera su criterio jurisprudencial al interpretar en un caso similar al de autos que “(...) *no se configura la agravante de la reiteración cuando en una misma acción fiscalizadora o de descubrimiento, se detecta una infracción cometida en distintos períodos [o ejercicios], tal fue el sentido que el legislador orgánico quiso darle a la mencionada disposición normativa*”. (Vid., fallo de esta Sala Político-Administrativa Nro. 00966 de fecha 2 de mayo de 2000, caso: *Construcciones ARX, C.A.* ratificado en decisiones Nros. 00725 y 01131 de fechas 16 de mayo de 2007 y 27 de octubre de 2016, casos: *Proyectos e Instalaciones Electromecánicas, C.A., -PIENCA- y Aco Occidente, S.A.*). (Interpolado de la Sala).

Visto el criterio anteriormente señalado, juzga Alto Tribunal que no resulta aplicable a la presente controversia la figura de reiteración señalada en el artículo 85, numeral 1 del Código de la especialidad de 1994, por cuanto se constata que las sanciones de multa impuestas para los ejercicios impositivos coincidentes con los años civiles 1996, 1997, 1998 y 1999, en ese orden, se establecieron en un mismo procedimiento fiscalizador; por lo que la afirmación realizada por el órgano recaudador en su escrito de fundamentación de la apelación es errada al estimar que se configura esta institución cuando “(...) *ha[ya] un solo enjuiciamiento o procedimiento por una pluralidad de ilícitos de la misma índole (...)*”, en virtud de lo cual se **desestima** el alegato de la parte apelante sobre el particular, y se declara **sin lugar** el recurso de apelación incoado por la representación judicial del Fisco Nacional; por ende, se **confirma** la decisión judicial de mérito sobre este punto. **Así se establece.**

Sin embargo, esta Alzada observa que la sentencia definitiva Nro. 2016-10-16 del 31 de octubre de 2016 *supra* señalada, anuló -tal como se estableció anteriormente- la circunstancia agravante de la responsabilidad penal tributaria prevista en el ya citado artículo 85, numeral 1 del Código de la especialidad de 1994, aplicable en razón del tiempo, y ordenó “(...) *a la Administración Tributaria realizar el ajuste de acuerdo a lo señalado en el presente fallo y emitir nuevas Planillas de Liquidación realizando el cálculo correspondiente según lo indicado en la presente motiva (...)*”.

De allí que esta Alzada por tutela judicial efectiva y por ser la cúspide de la jurisdicción contencioso tributario estima necesario citar el artículo 99 del Código Penal, en virtud que constituía el fundamento de derecho en los juicios contencioso-tributarios en lo referente a la procedencia de la figura del delito continuado

durante los períodos fiscales regulados por el Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable al caso *in comento*, el cual prevé:

“Artículo 99: Se considerarán como un solo hecho punible las varias violaciones de la misma disposición legal, aunque hayan sido cometidas en diferentes fechas, siempre que se hayan realizado con actos ejecutivos de la misma resolución, lo que produce un aumento de la pena correspondiente al hecho, de una sexta parte a la mitad”.

Por su parte, el artículo 71 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente en razón del tiempo, establece lo indicado a continuación:

“Artículo 71: Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones y sanciones tributarias, con excepción de las relativas a las normas sobre infracciones y sanciones de carácter penal en materia aduanera, (...). A falta de disposiciones especiales de este Título, se aplicarán supletoriamente los principios y normas de Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario (...).”.

Precisado lo anterior, es necesario destacar que durante la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, ante un ilícito tributario producto de una conducta continuada o repetida, los Tribunales de instancia y esta Sala (*vid.*, sentencia Nro. 00877 del 17 de junio de 2003, caso: *Acumuladores Titán, C.A.* ratificada entre otros fallos, en los Nros. 152 y 0344, de fechas 1º de febrero de 2007 y 5 de abril de 2016, casos: *Corporación H.M.S. 250, C.A.* y *Hornos Eléctricos de Venezuela, S.A.-HEVENSA-*), por remisión general contenida en el artículo 71 del aludido Texto Orgánico, acudían a la mencionada figura, regulada en el artículo 99 del Código Penal, por lo que dichos incumplimientos a los efectos del cálculo de la pena se consideraban como un delito único.

En conexión con lo que antecede, la figura del delito continuado procede cuando se violan o se trasgreden en el mismo o en diversos períodos impositivos una idéntica norma y su *ratio* radica en que dicha conducta constituye una actuación repetida y constante que refleja una unicidad de intención en el contribuyente, supuesto que carecía de regulación en el citado Texto Orgánico.

Del análisis de las actas procesales, y a la luz de las características de la figura del delito continuado *supra* señaladas, se advierte, que en el caso de autos, por la ficción que hace el Legislador, se entiende que las infracciones tributarias cometidas -disminución ilegítima de ingresos tributarios-, para los ejercicios impositivos coincidentes con los años civiles 1996, 1997, 1998 y 1999 por el sujeto pasivo del tributo, no se consideran como varias infracciones tributarias sino como una sola continuada, en virtud de la unicidad de la intención o designio del sujeto agente (la empresa recurrente).

Así, se observa que mediante una conducta omisiva, en forma repetitiva y continuada, viene violando o transgrediendo, durante todos y cada uno de los ejercicios impositivos investigados, la misma norma, contentiva del ilícito tributario de disminución ilegítima de ingresos tributarios, comportamiento omisivo reflejado en forma idéntica en cada uno de los años investigados, tal como puede apreciarse de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo contentiva de la sanción impuesta con base en el señalado artículo 97 del citado Texto Normativo Orgánico de 1994, vigente en razón del tiempo.

Por todas estas razones, la disposición del artículo 99 del Código Penal debe ser tomada en cuenta en este caso particular, en virtud de encontrarse dados los elementos del concurso continuado, aplicable también a las infracciones tributarias, por expreso mandato del artículo 71 del Código Orgánico Tributario de 1994; en consecuencia, las multas deben ser calculadas como una sola infracción, considerando el “*aumento de la pena correspondiente al hecho, de una sexta parte a la mitad*”, en los términos del dispositivo del mencionado artículo 99, y por no tratarse de incumplimientos autónomos, como erradamente lo señaló la Administración Tributaria en el acto impugnado; razón por la cual se **ordena** al órgano recaudador aplicar en el presente caso la figura del delito continuado, debiendo recalcular las penas pecuniarias atendiendo a las reglas del delito continuado previstas en el ya citado artículo 99 del Código Penal. **Así se declara.**

Sobre la base de las consideraciones realizadas, esta Superioridad declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por el abogado Iván López Ruiz, en representación del ciudadano Yan Kam Ngok, antes identificados, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SAT-GTI-RCO-600-S-2001-000468 del 19 de diciembre de 2001, dictada por el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental y el Jefe de la División Sumario Administrativo de la indicada Gerencia, adscritos al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por cuya razón queda **firme** dicho acto administrativo en cuanto a la diferencia de ingresos no declarados por las cantidades de “(...) Bs. 106.732.990,25, Bs. 20.922.645,00, Bs. 123.437.031,20 y 64.807.454,00 (...)”, para los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 1996, 1997, 1998 y 1999 y se **anula** en lo referente a la improcedencia de los costos y deducciones, así como en lo concerniente al *quantum* de las sanciones impuestas vista la procedencia en la aplicabilidad de la figura del delito continuado a tenor de lo señalado en el artículo 99 del Código Penal por remisión expresa del artículo 71 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente en razón del tiempo, y la improcedencia de la circunstancia agravante de la responsabilidad penal tributaria prevista en el ya citado artículo 85, numeral 1 *eiusdem*, por lo que se **ordena** a la Administración Tributaria realizar el ajuste de acuerdo a lo señalado en este fallo y emitir nuevas Planillas de Liquidación, realizando el cálculo correspondiente según lo indicado en la presente motiva. **Así se establece.**

Finalmente, **no procede** la condenatoria en costas a las partes en razón de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se dispone.**

V DECISIÓN

Con fundamento en los razonamientos efectuados, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- FIRME por no haber sido objeto de apelación por el contribuyente ni resultar desfavorable a los intereses de la República, el pronunciamiento del Tribunal de mérito relativo a la desestimación del vicio de falso supuesto de hecho alegado por el accionante, por cuanto -a entender del recurrente- “(...) *no existe en el expediente prueba alguna de los supuestos depósitos* (...)”, por cuya razón resulta procedente el reparo formulado por el órgano tributario con relación a la diferencia de ingresos provenientes de depósitos bancarios no declarados por las cantidades de “(...) Bs. 106.732.990,25, Bs. 20.922.645,00, Bs. 123.437.031,20 y

64.807.454,00 (...)”, para los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 1996, 1997, 1998 y 1999, en ese orden.

2.- SIN LUGAR el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Nro. 2016-10-16 del 31 de octubre de 2016, dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario. En consecuencia, se **CONFIRMA** la decisión de instancia en cuanto a: **(i)** la procedencia del alegato del recurrente relacionado con la violación del principio constitucional de la capacidad contributiva consagrado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en concordancia con el artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, aplicables en razón del tiempo; en virtud del órgano exactor no haber tomado en consideración los costos y las deducciones a los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta; y **(ii)** que no resulta aplicable a la presente controversia la figura de reiteración señalada en el artículo 85, numeral 1 del Código de la especialidad de 1994, por cuanto se constata que las sanciones de multa impuestas para los ejercicios impositivos correspondientes a los años 1996, 1997, 1998 y 1999, en ese orden, se establecieron en un mismo procedimiento fiscalizador.

3.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por el abogado Iván López Ruíz, en representación del ciudadano **YAN KAM NGOK**, ambos antes identificados, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SAT-GTI-RCO-600-S-2001-000468 del 19 de diciembre de 2001, dictada por el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental y el Jefe de la División Sumario Administrativo de la mencionada Gerencia, adscritos al **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, por cuya razón queda **FIRME** dicho acto administrativo en cuanto a la diferencia de ingresos no declarados por las cantidades de “(...) Bs. 106.732.990,25, Bs. 20.922.645,00, Bs. 123.437.031,20 y 64.807.454,00 (...)”, para los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 1996, 1997, 1998 y 1999 y se **ANULA** en lo referente a la improcedencia de los costos y deducciones, así como en lo concerniente al *quantum* de las sanciones impuestas vista la procedencia de la aplicabilidad de la figura del delito continuado a tenor de lo señalado en el artículo 99 del Código Penal por remisión expresa del artículo 71 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente en razón del tiempo, y la improcedencia de la circunstancia agravante de la responsabilidad penal tributaria prevista en el ya citado artículo 85, numeral 1 *eiusdem*.

4.- Se ORDENA a la Administración Tributaria efectuar los respectivos ajustes y emitir nuevas Planillas de Liquidación, realizando el cálculo correspondiente según lo indicado en esta decisión judicial.

NO PROCEDE la condenatoria en costas en los términos expuestos en este fallo.

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 once (11) días del mes de julio del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado -
Ponente
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha doce (12) de julio del año dos mil
diecisiete, se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 00803.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD