



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **INOCENCIO ANTONIO FIGUEROA ARIZALETA**
EXP. Nro. 2013-1767

Mediante Oficio Nro. 306/2013 de fecha 6 de noviembre de 2013, recibido en esta Sala Político-Administrativa el 17 de diciembre del mismo año, el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió el expediente Nro. AP41-U-2006-000390 de su nomenclatura, en virtud de la apelación ejercida el 15 de octubre de 2013 por el abogado Saúl René Medina Rodríguez (INPREABOGADO Nro. 70.497), actuando en representación (según instrumento poder cursante a los folios 60 y 61 de las actas procesales) de la sociedad de comercio **SHELL VENEZUELA PRODUCTOS, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del entonces Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda) 3 de marzo de 1964, bajo el Nro. 43, Tomo 7-A; contra la **sentencia definitiva Nro. 044/2013 dictada por el Juzgado remitente el 22 de julio de 2013.**

Dicho fallo declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos el 20 de julio de 2006, por los abogados Alaska Moscato Rivas, Nel David Espina Matute, Jaime Benazar y Saúl René Medina Rodríguez, los tres primeros con INPREABOGADO Nros. 48.337, 64.069 y 107.059, respectivamente, y el último previamente identificado, en su condición de apoderados judiciales de la precitada empresa (tal como se desprende del documento poder reseñado *supra*), contra la Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006/862 de fecha 29 de mayo de 2006, dictada por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que declaró parcialmente con lugar el recurso jerárquico incoado y en consecuencia, “(...) **confirm[ó] parcialmente el acto administrativo contenido en la Resolución (Sumario Administrativo) N° GCE-SA-R-2004-076, de fecha 30-09-2004, emitida por la Gerencia Regional de Tributos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, se confirm[aron]: a) el impuesto [al valor agregado] determinado para los períodos impositivos septiembre 1999 (Bs. 275.571.592,43), Octubre 1999 (Bs. 252.874.341,93) y b) las multas impuestas para los períodos impositivos abril 1999 (Bs. 600.000,00), septiembre 1999 (Bs. 289.350.172,05) y octubre 1999 (Bs. 265.518.059,03); se modific[aron]: a) el impuesto [al valor agregado] determinado para los períodos impositivos agosto 1999, noviembre 1999 y diciembre 1999 y b) el monto de las multas impuestas para los períodos impositivos agosto 1999, noviembre 1999 y diciembre 1999, en los términos expuestos en la presente decisión, se anul[aron] las Planillas de Liquidación emitidas que han sido modificadas y se ordena[ron] emitir nuevas Planillas de Liquidación por concepto de multas, en la forma siguiente:**

Período Impositivo	Impuesto (Bs.)	Multas (Bs.)
Agosto 1999	316.391.559,24	332.211.137,20
Noviembre 1999	210.446.713,28	220.969.048,94
Diciembre 1999	253.914.327,22	266.634.743,58

(...)”. (Destacados del texto y agregados de esta Sala).

La diferencia de impuesto reparada totaliza la suma (en moneda actual) de Un Millón Trescientos Nueve Mil Ciento Noventa y Ocho Bolívares con Cincuenta y Tres Céntimos (Bs. 1.309.198,53) y las sanciones impuestas asciendan a la cantidad (reexpresada) de Un Millón Trescientos Setenta y Cinco Mil Doscientos Ochenta y Tres Bolívares con Dieciséis Céntimos (Bs. 1.375.283,16).

Por auto del 22 de octubre de 2013, el Tribunal *a quo* oyó en ambos efectos la apelación de la recurrente y remitió el expediente a esta Alzada.

El 18 de diciembre 2013 se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, la Magistrada Mónica Misticchio Tortorella fue designada Ponente. Igualmente, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, lo cual hicieron los abogados Alaska Moscato Rivas y Saúl René Medina Rodríguez, antes identificados, actuando en representación de la contribuyente Shell Venezuela Productos, C.A., el 4 de febrero de 2014.

En fecha 18 de febrero de 2014 el abogado Rodolfo A. Fuentes B., inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 140.594, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, conforme se aprecia en el documento poder inserto a los folios 329 al 332 del expediente judicial, consignó escrito de contestación a los fundamentos de la apelación.

La causa entró en estado de sentencia el 19 de febrero de 2014, a tenor de lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El 29 de diciembre de 2014 se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel y Bárbara Gabriela César Siero, y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta, designados y juramentados por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año.

En fecha 19 de febrero de 2015 la representación judicial de la contribuyente solicitó a esta Máxima Instancia se sirva dictar la sentencia respectiva, notificando además, la dirección del domicilio procesal de su mandante.

El 24 de febrero de 2015 se dejó constancia de la elección de la Junta Directiva de este Supremo Tribunal. Se reasignó la Ponencia al Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta.

En fecha 11 de marzo de 2015 el abogado Carlos Coronel Bracamonte, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 29.322, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, según se consta del documento poder *supra* identificado, requirió a esta Superioridad dictar el fallo a que haya lugar en el asunto de autos.

El 30 de junio de 2015 los abogados Alaska Moscato Rivas, Saúl René Medina y Juan Andrés Osorio P., los dos primeros ya identificados y el tercero con INPREABOGADO Nro. 93.829, en su condición de apoderados en juicio de la parte accionante, renunciaron al mandato judicial que le fuere conferido por la sociedad mercantil Shell Venezuela Productos, C.A., de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 165 del Código de Procedimiento Civil.

Visto lo anterior, la Secretaría de la Sala ordenó notificar a la contribuyente por auto del 8 de julio de 2015 a los fines de preservar su derecho a la defensa. A tales efectos, se libró el Oficio Nro. 1604 del 9 del citado mes y año.

En fecha 6 de octubre de 2015 el Alguacil de la Sala consignó el aludido Oficio, por no constar en éste el domicilio procesal actualizado de la empresa.

El 13 de octubre de 2015 la Secretaría de esta Alzada, actuando de conformidad con los artículos 174 del Código de Procedimiento Civil, 91 y 93 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, acordó fijar en cartelera y publicar en la página *Web* de este Tribunal Supremo, la respectiva boleta, advirtiéndole a la parte, que vencido el término de diez (10) días de despacho, se entendería por notificada de la renuncia al mandato judicial que hicieran los abogados arriba identificados. Tal publicación fue realizada el 16 del citado mes y año.

En fechas 20 de octubre de 2015 y 3 de marzo de 2016, los abogados Javier Alejandro Prieto Arias y Mirna Coromoto Robles Erazo, inscritos en el INPREABOGADO bajo los Nros. 33.487 y 37.659, en ese orden, actuando con el carácter de sustitutos del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, según se constata de los documentos poderes cursantes a los folios 329 al 332 y 355 al 357 de las actas procesales, solicitaron se emitiera el pronunciamiento de Ley correspondiente en la presente causa.

El 8 de marzo de 2016 se dejó constancia de la incorporación a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo en fecha 23 de diciembre de 2015 de los Magistrados Marco Antonio Medina Salas y Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en la última de las indicadas fechas.

En fecha 9 de agosto de 2016 la representación fiscal petitionó a este Órgano Jurisdiccional emitir la decisión definitiva en este asunto.

El 7 de diciembre de 2016 esta Alzada dictó el Auto para Mejor Proveer Nro. 0151, en el cual solicitó a la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la remisión del expediente administrativo relacionado con la parte actora.

En fecha 7 de marzo de 2017 se hizo constar que el 24 de febrero del mismo año, fue electa la Junta Directiva de este Máximo Tribunal. Igualmente, se dejó constancia en el expediente de la notificación practicada a la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) el día 2 de marzo de 2017 del citado Auto Para Mejor Proveer Nro. 0151, así como de la comparecencia del abogado fiscal Javier Alejandro Prieto Armas, ya identificado, a los fines de consignar copia certificada del acto recurrido, el cual fue agregado al expediente mediante pieza separada por auto del 8 de marzo de 2017.

Luego, adjunto a diligencia del 14 de marzo de 2017, la abogada Mirna Coromoto Robles Erazo, previamente identificada, actuando en representación del Fisco Nacional, consignó trece (13) piezas contentivas del expediente administrativo de la causa, ordenándose agregar al expediente judicial en fecha 15 del citado mes y año.

El 28 de marzo de 2017 en virtud de no constar la indicación del domicilio procesal de la contribuyente a los fines de practicar la notificación del Auto Para Mejor Proveer Nro. 0151 del 7 de diciembre de 2016, se acordó según lo previsto en los artículos 174 del Código de Procedimiento Civil y 91 y 93 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, fijar en la cartelera de la Secretaría de esta Sala la boleta de notificación de la mencionada empresa, con la advertencia que después de vencido el término de diez (10) días de despacho se entendería por notificada. Adicionalmente, dicha boleta fue publicada en la página *Web* de este Supremo Tribunal el 31 del citado mes y año.

En fecha 23 de mayo de 2017 se consignó en el expediente la constancia de la notificación del Auto para Mejor Proveer Nro. 0151, practicada a la Procuraduría General de la República.

Los días 13 de junio de 2017 y 8 de marzo de 2018 la apoderada judicial de la República petitionó se emitiese sentencia definitiva.

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

I ANTECEDENTES

Producto de la investigación practicada por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) a la sociedad mercantil Shell Venezuela Productos, C.A., en materia de impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor para los períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero y mayo de 1999, e impuesto al valor agregado para los períodos fiscales que van desde junio hasta diciembre de 1999, le fueron notificadas en fecha 19 de diciembre de 2003, las Actas Fiscales Nros. GRTICE-RC-DF-0362/2003-23 y GRTICE-RC-DF-0304/2003-26, conforme a las cuales se le formularon las siguientes objeciones:

Acta Fiscal Nro. GRTICE-RC-DF-0362/2003-23.

Acta Fiscal Nro. GRTICE-RC-DF-0362/2003-23. (Enero-Mayo 1999)	
CONCEPTO	MONTOS
Débitos Fiscales:	

No declarados por exclusión de las ventas de exportación no comprobadas.	48.579.118,51
Créditos Fiscales Rechazados:	
Compras Nacionales Declaradas en Exceso.	53.477.454,14
Falta de Comprobación.	300.447.839,00
Falta de Comprobación Satisfactoria.	76.364.911,00

De igual forma, se dejó sentado en dicha Acta Fiscal que durante los períodos impositivos investigados la contribuyente realizó operaciones gravadas y exentas bajo un procedimiento distinto al establecido en los artículos 32 y 33 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996, procediendo a realizar el cálculo de la prorrata correspondiente.

Asimismo, se constataron incumplimientos de los deberes formales de la empresa en su condición de contribuyente por: *i)* no llevar los libros de conformidad con los requisitos establecidos en el Reglamento de la precitada Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994; y *ii)* obstaculizar las tareas de la fiscalización.

Por su parte, en el Acta Fiscal Nro. GRTICE-RC-DF-0304/2003-26, fueron formuladas las objeciones que se detallan de seguidas:

Acta Fiscal Nro. GRTICE-RC-DF-0304/2003-26. (Junio-Diciembre 1999)	
CONCEPTO	MONTOS
Débitos Fiscales:	
En su carácter de Contribuyente:	
No declarados por exclusión de las ventas de exportación no comprobadas.	72.042.722,28
No Declarados.	258.842.154,00
En su carácter de Responsable:	
Débitos Fiscales de Terceros no Declarados, ni Pagados.	11.654.531,26
Créditos Fiscales Rechazados:	
Compras Nacionales Declaradas en Exceso.	11.585.830,00
Falta de Comprobación.	139.365.820,07
Falta de Comprobación Satisfactoria.	11.765.759,00

En igual sentido, se rechazó la metodología utilizada por la sociedad de comercio accionante para la determinación de los créditos fiscales deducibles producto de la realización de operaciones gravadas y exentas, según el procedimiento de prorrata previsto en los artículos 32 y 33 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996.

De la misma manera, se constataron incumplimientos de los deberes de la empresa: *a)* en su condición de responsable, por: *i)* no declarar ni pagar las retenciones que debió efectuar en las facturas por recepción de servicios importados; y *ii)* no emitir facturas propias a las que estaba obligada; y *b)* como contribuyente, por: *i)* no llevar los Libros de conformidad con los requisitos previstos en el Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado; y *ii)* obstaculizar las tareas de la fiscalización.

El 17 de febrero de 2004 la sociedad de comercio presentó escrito de descargos, el cual fue acompañado de “(...) *un conjunto de facturas y demás documentos equivalentes, así como también una prueba de revisión fiscal, con la finalidad de evidenciar la improcedencia de las objeciones fiscales referidas a aspectos de hecho (...)*”.

En dicho escrito argumentó, en cuanto al mecanismo de la prorrata de créditos y débitos que fuera aplicado por la Administración Tributaria, que “(...) *la metodología utilizada por [la empresa] se debía a que ella estaba en la posibilidad de discriminar específicamente cuáles créditos fiscales correspondían a actividades gravadas y cuáles a actividades exentas, lo que hacía innecesario aplicar la prorrata prevista en la LICSV, procedimiento (...) reconocido legalmente, en las reformas posteriores de la Ley (...)*”. (Agregado de esta Sala).

También indicó que “(...) *en la oportunidad de la presentación del escrito de descargos y previo reconocimiento de su extemporaneidad, (...) manifestó la aceptación de los reparos referidos a ‘créditos fiscales sobre compras nacionales declarados en exceso’ [por los montos de*

Bs. 53.477.454,14 y Bs. 11.585.830,00] y 'débitos fiscales de terceros no declarados ni pagados' [por la cifra de Bs. 11.654.531,26], aspectos éstos (sic) que no formaron parte de la controversia (...)" (Interpolado de esta Máxima Instancia según Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo).

Posteriormente, el 17 de diciembre de 2004 la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), notificó a la contribuyente de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. GCE-SA-R-2004-076, mediante la cual confirmó parcialmente el contenido de las Actas Fiscales Nros. GRTICE-RC-DF-0362/2003-23 y GRTICE-RC-DF-0304/2003-26, en los siguientes términos:

GRTICE-RC-DF-0362/2003-23. Enero-Mayo de 1999.			
Concepto	Montos objetados	Montos revocados	Montos confirmados
Débitos Fiscales:			
No declarados por exclusión de las ventas de exportación no comprobadas.	48.579.118,51	0	48.579.118,51
Créditos Fiscales rechazados:			
Falta de Comprobación.	300.447.839,00	158.843.428,08	141.604.410,28
Falta de Comprobación Satisfactoria.	76.364.911,00	76.364.911,00	0

GRTICE-RC-DF-0304/2003-26. Junio-Diciembre de 1999.			
Concepto	Montos objetados	Montos revocados	Montos confirmados
Débitos Fiscales:			
No declarados por exclusión de las ventas de exportación no comprobadas.	72.042.722,28	5.678.621,45	66.364.100,03
No Declarados	258.842.154,00	0	453.238.451,00 [por incorporación de nuevos hallazgos]
Créditos Fiscales Rechazados:			
Falta de Comprobación.	139.365.819,66	108.550.315,62	30.815.504,04
Falta de Comprobación Satisfactoria.	11.765.759,00	0	11.765.759,00

Asimismo, fue confirmada la aplicación del procedimiento de prorrata establecido en los artículos 32 y 33 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996.

En cuanto a los incumplimientos de los deberes formales constatados en las Actas de Reparación recurridas, impuso las siguientes sanciones:

1) En su carácter de contribuyente:

a) Por no llevar los libros de conformidad con los requisitos previstos en el Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994: sanción en su término medio, a tenor de lo previsto en los artículos 103 y 126 numeral 1, literal a) del Código Orgánico Tributario de 1994, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 106 y 71 *eiusdem* y 37 del Código Penal, por la cantidad de Sesenta y Dos coma Cincuenta Unidades Tributarias (62,50 U.T.), equivalentes a la suma no actualizada de Seiscientos Mil Bolívares (Bs. 600.000,00), para el período impositivo del mes de abril de 1999.

b) Por obstaculizar las tareas de la fiscalización: sanción de multa, según los artículos 99, 104, numeral 1 y 145, numerales 3 y 4 del Código Orgánico Tributario de 1994, por el monto de Diez Unidades Tributarias (10 U.T.), equivalentes en moneda no actualizada a Doscientos Cuarenta y Siete Mil Bolívares (Bs. 247.000,00), para el mes de diciembre de 1999.

2.- En su carácter de responsable:

a) Por no emitir facturas: sanción de multa aplicada conforme a lo dispuesto en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario de 1994, por Seis Unidades Tributarias (6 U.T.), equivalentes a la cifra no reexpresada de Cincuenta y Siete Mil Seiscientos Bolívares (Bs. 57.600,00).

Además se impusieron sanciones de multa por contravención, a tenor de lo previsto en los artículos 97 y del Código Orgánico Tributario de 1994, para los períodos y montos que se describen a continuación:

“(…)

PERÍODO DE IMPOSICIÓN	IMPUESTO A PAGAR EN BS.	SANCIÓN POR CONTRAVENCIÓN 105% BS.
JUNIO DE 1999 (*)	6.739.909,45	7.076.904,92
Agosto de 1999 (*)	4.914.621,81	5.160.352,90
AGOSTO DE 1999	314.911.296,16	330.656.860,97
SEPTIEMBRE DE 1999	275.571.592,43	289.350.172,05
OCTUBRE DE 1999	252.874.341,93	265.518.059,03
NOVIEMBRE DE 1999	210.829.738,88	221.371.225,82
DICIEMBRE DE 1999	707.152.778,22	742.510.417,13

(*) Multas liquidadas en su calidad de responsable por el impuesto de terceros no enterado. (…)

En tal sentido, la Administración Tributaria en aplicación del precepto contenido en el artículo 74 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente *ratione temporis*, concurrió las sanciones impuestas en los siguientes términos:

“(…).

EN SU CARÁCTER DE CONTRIBUYENTE

Período	Sanción por Contravención art. 97 COT (Bs.)	Sanción Omisión de Requisitos en Libros art. 106 COT (Bs.)	Sanción por no atender Actas de Requerimiento art. 126 numeral 5 COT	Sanción Concurrencia art. 75 COT (Bs.)
Abril 1999		600.000,00		600.000,00
Agosto 1999	330.656.860,97			600.000,00
Septiembre 1999	289.350.172,05			289.350.172,05
Octubre 1999	265.518.059,03			265.518.059,03
Noviembre 1999	221.371.225,82			221.371.225,82
Diciembre 1999	742.510.417,13		24.700,00	742.510.417,13

EN SU CARÁCTER DE RESPONSABLE

Período	Sanción por Contravención art. 97 COT (Bs.)	Sanción Omisión de Facturas art. 107 COT (Bs.)	Sanción Concurrida art. 75 COT (Bs.)
Junio 1999	7.096.104,92	38.400,00	7.096.104,92
Agosto 1999	5.169.952,90	19.200,00	5.169.952,90

(…)

En fecha 26 de junio de 2005 la contribuyente interpuso el recurso jerárquico contra la referida Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, en cuyo decurso adujo promover “(…) pruebas documentales, referidas a facturas y demás documentos

equivalentes a los fines de sustentar la existencia de los créditos fiscales cuya deducción fue rechazada por falta de comprobación”, “prueba de informes, a efectos de ratificar la existencia de los referidos soportes, y para desvirtuar la objeción fiscal relativa al rechazo de créditos fiscales por falta de comprobación satisfactoria” y la “prueba de experticia, con el objeto de evidenciar la improcedencia de los supuestos débitos fiscales no declarados por la empresa”. Asimismo, ratificó el argumento de improcedencia de la aplicación del procedimiento de prorrata previsto en la Ley de la materia.

El 8 de junio de 2006 la Gerencia General de Servicios Jurídicos del precitado Servicio Autónomo, notificó a la sociedad mercantil Shell Venezuela Productos, C.A. (en forma no personal) de la Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006/862, mediante la cual declaró parcialmente con lugar el recurso jerárquico ejercido.

En este sentido, dicho acto confirmó: *i)* el rechazo de los créditos fiscales objetados por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria; *ii)* el rechazo de los débitos fiscales no declarados por exclusión de las ventas de exportación; y *iii)* la procedencia del procedimiento de prorrata contemplado en los artículos 32 y 34 de las Leyes de Impuesto al Consumo Sunuario y a las Ventas al Mayor de 1996 e Impuesto al Valor Agregado de 1999, para todos los períodos examinados; y revocó: *i)* la objeción fiscal relativa a los débitos fiscales que no declarados en el período impositivo de diciembre de 1999), ordenando finalmente el pago de las siguientes cantidades:

Objeciones Confirmadas:		
Período Impositivo	Diferencia de Impuestos Bs.	Multas Bs.
Abril 1999		600.000,00
Septiembre 1999	275.571.592,43	289.350.172,05
Octubre 1999	252.874.341,93	265.518.059,03
Objeciones Modificadas		
Agosto 1999	316.391.559,24	332.211.137,20
Noviembre 1999	210.446.713,28	220.969.048,94
Diciembre 1999	253.914.327,22	266.634.743,58
TOTAL:	1.309.198.534,10	1.375.283.160,80

Los montos totales arriba señalados equivalen en moneda actual a las sumas de Un Millón Trescientos Nueve Mil Ciento Noventa y Ocho Bolívares con Cincuenta y Tres Céntimos (Bs. 1.309.198,53) (diferencia de impuesto) y Un Millón Trescientos Setenta y Cinco Mil Doscientos Ochenta y Tres Bolívares con Dieciséis Céntimos (Bs. 1.375.283,16) (multas).

Contra la indicada Resolución decisoria del recurso jerárquico, el 20 de julio de 2006 la representación judicial de la contribuyente interpuso ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos.

En el mencionado escrito, después de formular precisiones en torno a la admisibilidad de dicho medio de impugnación, comenzó fundamentando los extremos de procedencia de la medida cautelar de suspensión de efectos peticionada a tenor de lo previsto en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, solicitando que se tramitase bajo el procedimiento breve.

Seguidamente y como punto previo de sus argumentos de fondo, adujo que “(...) en la oportunidad de descargos manifestó la aceptación de las objeciones fiscales correspondientes a ‘Débitos fiscales de terceros no declarados ni pagados’ y ‘Créditos Fiscales sobre compras nacionales declarados en excesos’. En relación con los ‘Débitos fiscales de terceros no declarados ni pagados’, procedió en fecha 18 de Julio de 2006, al pago de las planillas liquidadas por la Administración Tributaria en la oportunidad de ser emitida la Resolución Culminatoria del Sumario, identificadas con los nros. 0936717 y 0936773 por concepto de impuesto y 0936774 y 0936718, por concepto de multa (...)”.

En cuanto a los “Créditos fiscales sobre compras nacionales declarados en exceso”, puntualizó que “(...) tomando en cuenta que [su] representada no acepta el contenido de otras objeciones fiscales de fondo las cuales son objeto del presente Recurso

Contencioso Tributario, no se derivan diferencias de impuesto por la aceptación de tales infracciones, ya que sólo implican una disminución de los créditos fiscales trasladables que no generan el pago de diferencias de impuesto, no siendo procedente en consecuencia la presentación de declaraciones sustitutivas (...).” (Agregado de esta Sala).

Respecto de los reparos confirmados por la Administración Tributaria en el acto recurrido, invocó los siguientes vicios:

1.- “(...) *Nulidad absoluta de la Resolución impugnada por haber incurrido en una violación del derecho al debido proceso de [su] representada en materia probatoria, al no haber valorado las pruebas promovidas por ésta, lo que además afecta su capacidad contributiva al rechazar el aprovechamiento de los créditos fiscales ahí referidos. Artículo 25 Constitucional y numeral 1 del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (...).*” (Añadido de esta Superioridad).

Refirió que la Administración Tributaria objetó el contenido de parte importante de las pruebas promovidas por ella en sede administrativa sin efectuar la debida valoración de las mismas, señalando específicamente respecto de la prueba de informes que ésta no resultaba idónea para comprobar los créditos fiscales reclamados, pues la pertinente era la documental, concretamente, los originales de las facturas que contenían los aludidos créditos que se pretendieron hacerse valer, según lo dispuesto en los artículos 62 de los Reglamentos de las Leyes de Impuesto al Consumo Suntuario y las Ventas al Mayor de 1994 y de Impuesto al Valor Agregado de 1999, constituyendo ello una violación de los artículos 156 y 159 del Código Orgánico Tributario de 2001 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Sostuvo, que durante la tramitación del recurso jerárquico promovió a los fines de desvirtuar la citada objeción fiscal, una serie de pruebas, referidas a: “(...) *i) copias simples de las facturas certificadas por sus emisores, ii) pruebas de informes dirigidas a los emisores de determinadas facturas a los fines de que informaran si efectivamente las habían emitido y habían sido pagadas por nuestra representada, y iii) copia de los asientos contables que evidenciaban la anulación de determinadas operaciones, todo ello con la finalidad de demostrar la improcedencia de los reparos por rechazo de créditos fiscales por falta de comprobación y falta de comprobación satisfactoria (...).*”

No obstante, sostuvo que la Gerencia General de Servicios Jurídicos del órgano exactor “(...) *señaló que el único medio probatorio para comprobar la existencia de los créditos fiscales objetados es la factura original de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 del Reglamento de la Ley de ICSVM [de 1994] y del Reglamento de la Ley de IVA [de 1999], desconociendo la posibilidad que sea utilizado cualquier otro medio probatorio para tales propósitos, (...)*”, rechazando entre otras, la prueba de informes promovida a tales efectos. (Agregados de esta Sala).

De esta forma, indicó que a la empresa le asistía el derecho a invocar todos los medios de prueba que estimara necesarios, salvo aquellos manifiestamente ilegales o impertinentes, pues en el caso de autos “(...) *al tratarse de pruebas documentales referidas a certificaciones de las facturas que constan en copia simple y la prueba de informes, tenemos que las mismas no están referidas a ninguno de los supuesto de excepción previstos en las normas antes referidas [artículos 156 y 159 del Código Orgánico Tributario de 2001], siendo por consiguiente, que la Administración Tributaria en el procedimiento de segundo grado debió valorar tanto la prueba documental como la de informes promovidas, o en su defecto, en observancia de lo previsto en el artículo 251 del mencionado Código de la especialidad de 2001, ordenar la práctica de cualquier otra prueba complementaria con base en la cual determinar la existencia de los créditos rechazos y no limitar dicha comprobación a la factura original.* (Agregado de este Alto Tribunal).

Ahora bien, en cuanto a esta última (factura original) adujo que la misma no podía ser entendida como el único instrumento probatorio mediante el cual se pudieran demostrar los referidos créditos fiscales, pues “(...) *si bien es el medio idóneo, no puede ser entendido como el único medio probatorio con el que cuente el contribuyente, ya que de lo contrario además de violar el principio de libertad de pruebas (...), se estará afectando su capacidad contributiva, al no poder comprobar sino por esa vía la realización de pagos que den lugar a la deducción de gastos o el aprovechamiento de créditos fiscales (...).*”

2.- “(...) *Nulidad absoluta por violación de la capacidad contributiva de [su] representada al rechazar créditos fiscales soportados en facturas originales promovidas por incumplimiento de requisitos no esenciales. Falso supuesto de derecho. Artículos*

316 y 25 Constitucional y numeral 1 del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (...). (Corchetes de esta Superioridad).

Manifestó que la autoridad fiscal desechó gran parte de las pruebas promovidas por la recurrente para desvirtuar el rechazo de los créditos fiscales por falta de comprobación, con base en el incumplimiento de los requisitos previstos en el Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994, sin distinguir si ellos constituían requisitos esenciales (fondo) o de forma, inherentes a la validez de las facturas; circunstancia que derivó no sólo en un falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la normativa aplicable, sino en la violación de la capacidad contributiva de su mandante, al serle rechazado ilegítimamente el aprovechamiento de los créditos fiscales a cuya deducción tenía derecho.

En este sentido, expresó acerca de las facturas originales promovidas para comprobar los créditos fiscales desechados por la suma de “Bs. 108.008.711,00”, que la autoridad fiscal sólo las admitió hasta por el monto de “Bs. 25.627.518,57”, rechazando la diferencia por el presunto incumplimiento de los requisitos establecidos en los literales “a” y “h” del artículo 63 del Reglamento de la precitada Ley; de los artículos 9 y 10 de la “Resolución Nro. 3.061”, mediante la cual se dictaron las “Disposiciones Relacionadas con la Impresión y Emisión de Facturas y Otros Documentos”, así como de lo establecido en la “Resolución Nro. 122, contentiva de las Disposiciones sobre Régimen Transitorio de Emisión de Facturas, otros Documentos y Máquinas Fiscales”, sin especificar en qué consistían dichas infracciones.

Aunado a lo anterior, alegó que “(...) si bien en la normativa aplicable *rationae (sic) temporis* no estaba prevista la distinción entre requisitos de fondo y de forma de las facturas a los fines del aprovechamiento del impuesto como crédito fiscal, ello fue reconocido a nivel de doctrina y jurisprudencia, (...), y que posteriormente, en la reforma de la Ley de IVA, publicada en la Gaceta Oficial [de la República Bolivariana de Venezuela] Nro. 5.600 del 26 de agosto de 2002, cuyo texto se mantiene en las sucesivas reformas de la Ley de IVA hasta el presente, fue debidamente incluida dicha mención en su artículo 57, de conformidad con el cual los elementos de fondo de las facturas están referidos al i) número de la factura; ii) su número de Control; iii) la identificación, Número de RIF y NIT y domicilio de emisor y iv) la especificación del monto del impuesto en forma separada del precio. Por interpretación al contrario, cualesquiera otros elementos que puedan contener las facturas, deben ser considerados como de carácter complementario o de forma, los cuales no afectan en forma alguna la naturaleza del impuesto o las labores de control fiscal que debe ejercer la Administración Tributaria (...)”. (Agregado de este Órgano Jurisdiccional).

Expresó, que “(...) el hecho que esta distinción no haya sido incorporada en el Reglamento de la LICSVN aplicable, no exige en forma alguna a la Administración Tributaria de su deber de considerarla (...)”; ello, tomando en consideración la evolución histórica que el referido tipo impositivo tuvo en nuestro ordenamiento, debiendo por consiguiente, ser valoradas sus normas según el momento en que las mismas hubieran de aplicarse.

3.- “(...) Nulidad de la Resolución recurrida respecto de la Determinación de la Prorrata de los Créditos Fiscales, en virtud de la errada interpretación de los artículos 32 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor [de 1996] y 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado [de 1999], lo que constituye un falso supuesto de derecho. (Artículo 20 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (...)). (Agregados de este Alto Tribunal).

Indicó, que la “(...) Administración Tributaria, aleg[ó] en la Resolución recurrida que [su] representada, habiendo realizado operaciones gravadas y exentas, determinó el crédito fiscal deducible de conformidad con un procedimiento de cálculo distinto al que, en su interpretación establece el artículo 34, Parágrafos Segundo y Tercero de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, vigente para los períodos de junio a diciembre de 1999, con base en lo cual, calculó la prorrata de acuerdo a su interpretación de los mencionados artículos.”. (Añadidos de esta Alzada).

No obstante, enfatizó que la contribuyente en estricta aplicación de la señalada normativa, en cada uno de los períodos objetados imputó a sus costos los créditos fiscales provenientes exclusivamente de las operaciones relacionadas con el negocio de distribución de combustibles, en virtud de que estos productos estaban exentos del tributo, siendo que para la determinación de los créditos deducibles, aplicó íntegramente los créditos provenientes de sus operaciones gravadas (productos químicos y lubricantes),

más el porcentaje resultante del prorrateo previsto en la Ley para los créditos relacionados con costos y gastos comunes a negocios gravados y exentos.

Sostuvo que la autoridad fiscal partió de una errónea interpretación de las precitadas normas de la Ley de la materia al inferir que la deducción de los créditos fiscales por parte de los contribuyentes que los soportan, queda condicionada a la aplicación del porcentaje resultante de la relación entre las operaciones gravadas y las exentas.

Por tal motivo, disintió del procedimiento aplicado por la Administración Tributaria, toda vez que dichas normas debieron ser interpretadas (según lo previsto en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario de 2001) de conformidad con la “*realidad social aplicable al derecho tributario*”, siendo que en el asunto de autos “*debe desvirtuarse una interpretación parcial del Artículo 34 de la LICSVM e IVA [de 1996 y 1999] anteriores a la reforma de 2000, como la sostenida por la Administración Tributaria en su cálculo de la prorrata, ya que una lectura aislada del segundo párrafo del artículo 34 de la Ley del IVA la lleva a una conclusión absurda; con ella rechaza la deducción de créditos fiscales originados íntegramente en la adquisición de bienes y en la recepción de servicios vinculados a operaciones gravadas, aun reconociendo que [la empresa] sí llevaba contabilidades separadas, por lo que les es perfectamente posible demostrar cuales (sic) créditos fiscales están vinculados íntegramente a la realización de operaciones gravadas, por lo que de conformidad con el Principio reconocido en la misma Ley, tienen derecho a la deducción íntegra de los mismos. (...)*”. (Agregados de esta Sala).

Así, expresó que la interpretación dada por la autoridad fiscal a las precitadas normas omitió la mención expresa formulada por el Legislador Tributario en las mismas, según la cual procede el prorrateo “*(...) solo si el contribuyente no lleva contabilidad separada, siendo que, si efectivamente la lleva, como es el caso de [la recurrente], se ratifica aun más la procedencia de deducir íntegramente los créditos fiscales provenientes de operaciones gravadas y a realizar una prorrata en los términos que sean coherentes con los principios constitucionales, es decir, a deducir en una proporción igual al porcentaje que el monto de sus operaciones gravadas represente en el total de las operaciones realizadas por el contribuyente (...)*”. (Agregado de esta Alzada).

De esta forma, consideró que la autoridad administrativa no sólo interpretó erradamente los artículos 32 y 34 de los instrumentos normativos *supra* indicados, sino las disposiciones contenidas en los artículos 3, 5, 29, 34 y 35 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, desnaturalizando el tributo e incurriendo en violación de los principios de igualdad tributaria, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, así como del derecho de libertad económica.

4.- “*(...) Nulidad de la Resolución recurrida, por confirmar las objeciones fiscales referentes a Débitos Fiscales no declarados por Exclusión de las Ventas de exportación por la cantidad de Cuarenta y Ocho Millones Quinientos Setenta y Nueve Mil Ciento Dieciocho Bolívares con Cincuenta y Un Céntimos (Bs. 48.579.118,51) y Sesenta y Seis Millones Trescientos Sesenta y Cuatro Mil Cien Bolívares con Tres Centésimas (Bs. 66.364.100,03) respectivamente, bajo el falso supuesto de que los débitos fiscales correspondían a ventas nacionales, cuando lo cierto es que [la empresa] efectivamente sí realizó dichas exportaciones. (Artículo 20 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos) (...)*”. (Corchetes de esta Sala).

Sobre este punto, manifestó que la Gerencia General de Servicios Jurídicos del órgano exactor, consideró en el acto impugnado que las ventas de exportación realizadas durante los períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero a diciembre de 1999, no estuvieron debidamente soportadas mediante las declaraciones de aduana (Forma D), habida cuenta que no fueron suministradas por la empresa; motivo por el cual, al no haberse demostrado la salida del país con carácter definitivo de los bienes y servicios declarados, fueron estimadas dichas operaciones como ventas nacionales incorporándolas como débitos fiscales “*(Bs. 48.579.118,51) para los períodos de enero a mayo de 1999 y Bs. 66.364.100,03 para los períodos fiscales de junio a diciembre de 1999 (...)*”.

Sin embargo, señaló que la empresa sí realizó las aludidas ventas de exportación y que por tal circunstancia, tenía el derecho a deducir los débitos fiscales no declarados, destacando así que durante el lapso probatorio en el Tribunal de instancia consignaría las declaraciones de aduanas respectivas, así como los restantes documentos relacionados con las mencionadas operaciones.

Asignado dicho recurso para su conocimiento al Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, dicho Órgano Jurisdiccional lo admitió mediante sentencia interlocutoria Nro. 119 del 24 de noviembre de 2006. No consta en autos pronunciamiento expreso en torno a la protección cautelar solicitada.

II DECISIÓN JUDICIAL APELADA

En fecha 22 de julio de 2013 el Tribunal remitente dictó la sentencia definitiva Nro. 044/2013, en la cual declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, con fundamento en la siguiente motivación:

“(…) Una vez examinados los alegatos expuestos por la recurrente respecto a la polémica planteada, esta Juzgadora colige que el thema decidendum en el caso en cuestión, está referido a determinar; previo análisis, i) Violación al derecho a la defensa; ii) Falso supuesto de derecho al rechazar la Administración créditos fiscales por incumplimiento de los requisitos contenidos en los literales ‘a’ y ‘h’ del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor; iii) Error en la aplicación de la prorrata de los créditos fiscales; y iv) Imprudencia de la confirmación de las objeciones fiscales referentes a débitos fiscales no declarados por exclusión de las ventas de exportación.

i) Violación del derecho a la defensa:

En el presente caso, la recurrente trata de enervar el contenido del acto administrativo impugnado, indicando que la Administración rechazó el contenido de parte importante de las pruebas promovidas sin haber efectuado la debida valoración de las mismas, y atenta contra el principio constitucional sobre el debido proceso, viciando la resolución impugnada de nulidad absoluta. Al respecto, este Tribunal observa:

El derecho a la defensa en sede administrativa, la Sala Constitucional (sic) del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia de fecha 06 de abril de 2001 (Exp. N° 00-0924), expresó que (...).

Dicho lo anterior, señala este Tribunal, que de la simple lectura de la Resolución identificada con los alfanuméricos GGSJ/GR/DRAAT/2006/862 dictada en fecha 29 de mayo de 2006 (página 63 al 190 del presente expediente) se puede observar que la Administración Tributaria aplicó el procedimiento de fiscalización y la recurrente no sólo aportó una gran cantidad de documentos al momento en que le fueron requeridos, sino que además hizo uso de una actividad probatoria desplegada en sede administrativa con el desarrollo del sumario administrativo, previsto en los artículos 177 al 188 del Código Orgánico Tributario, con una activa participación activa (sic): prueba de informes, experticia contable y documentales; las cuales fueron apreciadas por el ente (sic) decisor, con el siguiente resultado:

Respecto a las pruebas documentales: (desde la página 64 de la Resolución y 126 del expediente y sgts), la autoridad fiscal analiza las facturas aportadas y concluye ‘... no basta que la recurrente demuestre a través de otros instrumentos privados que procedió al pago del impuesto generado en la adquisición de bienes y servicios requeridos para su giro comercial, pues las facturas originales o documentos equivalentes debidamente autorizados por la Administración Tributaria no pueden ser sustituidos por otros medios de pruebas diferentes a dichos comprobantes emitidos en original, los cuales deben cumplir con todos los requisitos formales exigidos por la Legislación tributaria’.

Con relación a la prueba de informes (vid página 100 de la resolución y 162 del expediente y sgts), la Administración Tributaria, considerando el medio probatorio empleado para desvirtuar el rechazo a créditos fiscales sin comprobación, lo desestima, pues no la considera idónea para tal cometido.

Y, finalmente, atinente a la prueba de experticia contable (véase folios 163 del expediente y 101 de la Resolución y sgts) la autoridad tributaria, previa a la explicación que hace de la prueba como tal y de la descripción de asientos contables en determinados periodos, llega a la conclusión de la pertinencia del resultado y procede a revocar el reparo formulado por débitos fiscales no declarados, en periodo impositivo diciembre 1999.

Así, como puede observarse, la Administración Tributaria sí valoró las probanzas aportadas por la recurrente solo que, a su juicio, no lograron desvirtuar, fehacientemente, el criterio administrativo, sea éste errado o no, pero conllevó la evaluación de los medios probatorios solicitados por la recurrente; por lo tanto, este Tribunal considera que el argumento de la recurrente referente a la violación del derecho a la defensa, en los términos expuestos, no posee fundamento alguno, razón por la cual debe ser desechado. Así se decide.

ii) Falso supuesto de derecho al rechazar la Administración créditos fiscales por incumplimiento de los requisitos contenidos en los literales 'a' y 'h' del Artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor:

En el caso de autos, la Administración Tributaria rechazó créditos fiscales por considerar que los mismos se encuentran soportados en facturas que no cumplen con los requisitos reglamentarios. Por su parte, la contribuyente indica que tales omisiones, están referidos a requisitos de forma, pero no pueden implicar la pérdida del derecho a deducir los créditos fiscales.

(...). En tal sentido, la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor dispone en su artículo 28 lo siguiente:

(...). Por su parte, el Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.827 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 1994, establece en su artículo 63 lo siguiente:

(...). Como puede inferirse, la norma reglamentaria parcialmente transcrita, establece los requisitos que deben cumplir las facturas al momento de su emisión, lo cual, según se desprende del artículo 28 de la Ley que rige la materia, eran de carácter obligatorio a los fines de la deducción de los créditos fiscales. Sin embargo, a través de la jurisprudencia reiterada de nuestro Máximo Tribunal, se ha establecido que no siempre la falta de los requisitos en las facturas ocasiona el rechazo de los créditos fiscales, pues se debe corroborar si dichos requisitos son esenciales o no. Así, este Tribunal considera oportuno transcribir parcialmente la sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia publicada en fecha 10 de diciembre de 2008, bajo el N° 01570, caso: Galletera Tejerías S.A., en la que el Alto Tribunal, en consonancia con la sentencia No. 2158 del 10 de octubre de 2001 (Caso: Hilados Flexilón, S.A.), indicó:

(...). Ahora bien, este Tribunal en atención al criterio jurisprudencial supra transcrito, debe señalar que en el caso de autos, los requisitos de las facturas considerados por la Administración Tributaria como incumplidos, a saber: contener la denominación 'FACTURA' (literal a); y nombre o razón social del impresor de las facturas, el domicilio fiscal, número telefónico si lo hubiere, y su número de inscripción en el Registro de Contribuyentes (literal h), no son considerados como requisitos indispensables, es decir, su incumplimiento no desnaturaliza el contenido de las facturas, pues la facultad de la Administración Tributaria no se ve impedida de recuperar los impuestos retenidos por débitos fiscales. Así se decide.

En razón de lo expuesto, al declararse que en el presente caso, los requisitos contenidos en los literales a) y h) del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, no son esenciales para que la Administración Tributaria pueda controlar el débito fiscal correspondiente, este Tribunal considera que la Administración incurrió en el vicio de falso supuesto denunciado por la recurrente, y por lo tanto procedente la deducción del crédito fiscal por el monto total de Bs. 82.381.198,43 (Bs.F. (sic) 82.381,20). Así se declara.

iii) Error en la aplicación de la prorrata de los créditos fiscales:

Explica la recurrente que la Administración Tributaria alega en la resolución recurrida que SHELL DE VENEZUELA PRODUCTOS, C.A., realizó operaciones gravadas y exentas y determinó el crédito fiscal deducible con un procedimiento distinto de cálculo de la prorrata establecido en los Parágrafos Segundo y Tercero del artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente para los períodos de junio a diciembre de 1999.

En respuesta a ese criterio, la contribuyente aduce que, en estricta aplicación de las normas citadas, para cada período tributario, imputó a sus costos los créditos fiscales provenientes exclusivamente de las operaciones relaciones con el negocio de distribución de combustibles, pues éstos están exentos del (sic) tributos y para la determinación de los créditos deducibles aplicó, íntegramente, los créditos provenientes de sus operaciones gravadas (productos químicos y lubricantes), más el porcentaje resultante del prorrateo previsto en la Ley para los créditos relacionados con costos comunes a negocios gravados y exentos.

De esta manera, de la lectura de los artículos 32, 33, 34 y 35 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, cuando un contribuyente realice tanto actividades gravadas como exentas, a los efectos de la prorrata sólo podrá deducir créditos fiscales en una proporción igual al porcentaje de las operaciones gravadas, exentas o no sujetas, realizadas en los tres (3) meses anteriores al período de imposición que deba hacerse uso de esta figura.

Ahora bien, insiste la recurrente en la errada interpretación de la Administración Tributaria de los artículos citados, lo cual generó la diferencia de criterios y, por consiguiente, el rechazo a la deducción de los créditos fiscales declarados por la recurrente; sin embargo, no trajo a los autos la documentación fehaciente destinada a enervar el contenido de las pretensiones fiscales. Las cuales acompañadas con la validez y

legalidad que revisten las actas fiscales, ameritan la actividad probatoria, en esta instancia judicial, por parte del impugnante; en consecuencia, debe declararse improcedente el alegato de la actora, inherente al punto. Así se decide.

iv) improcedencia de la confirmación de las objeciones fiscales referentes a débitos fiscales no declarados por exclusión de las ventas de exportación.

(...). En este contexto, debe observar este Tribunal, en aproximación al tema específico debatido, que los planteamientos entre la Administración Tributaria y la recurrente, se concentran fundamentalmente en el rechazo de los créditos fiscales de esta naturaleza.

Ahora bien, como elemento esencial en la Resolución impugnada, la recurrente debió sujetar sus argumentaciones, a la eventual actividad probatoria consignando original o copia certificada de los comprobantes que respaldaran los montos objetados por la Administración Tributaria o, en su defecto, el medio probatorio idóneo y pertinente con esta finalidad.

Pero es el caso que del expediente no se puede apreciar prueba alguna, tampoco se puede considerar algún conocimiento de hecho para que la decisión puede basarse en la experiencia común o máximas de experiencia, porque si bien es cierto que los actos administrativos se presumen fiel reflejo de la verdad y, por lo tanto, bajo el manto de la presunción de veracidad, ello trae como consecuencia que esta Sentenciadora concluya que, al no ser probada la procedencia de estos alegatos de la recurrente, debe dar por ciertos los hechos asentados en la Resolución. Así se declara.

(...). **DECISIÓN**

Con base a (sic) las consideraciones precedentes, este Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, (...) declara **PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por SHELL VENEZUELA PRODUCTOS, C.A.; contra la Resolución identificada con los alfanuméricos GGSJ/GR/DRAAT/2006/862 dictada en fecha 29 de mayo de 2006 por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por un total de Bs. 2.684.481.694,90 (Bs.F. 2.684.481,69); y en virtud de la presente decisión se declara:**

PRIMERO: Se ordena al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) emitir nuevo acto administrativo tomando en consideración los términos declarados en la presente sentencia.

No hay condenatoria en costas procesales debido a la naturaleza del fallo". (Destacados de esta Superioridad).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

Mediante escrito presentado ante esta Sala el 4 de febrero de 2014, la representación en juicio de la contribuyente Shell Venezuela Productos C.A., manifiesta su inconformidad con la sentencia definitiva Nro. 044/2013 del 22 de julio de 2013, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, invocando a tales efectos los siguientes argumentos:

1.- "(...) Nulidad absoluta de la Sentencia apelada por incumplimiento del principio de exhaustividad y por estar viciada de incongruencia negativa, al no considerar dentro de su análisis los alegatos expuestos, específicamente respecto a la posibilidad de demostrar la existencia de los créditos fiscales objetados por la administración (sic) a través de otros medios distintos de la factura original. Artículo 243 y 244 del Código de Procedimiento Civil (...)".

Sobre este particular, sostiene que la Juzgadora de instancia omitió pronunciarse en torno a la posibilidad de la contribuyente de comprobar la existencia de los créditos fiscales rechazados a través de otros medios probatorios distintos a la factura original, constituyendo ello, a su decir, el "(...) argumento fundamental del Recurso Contencioso Tributario interpuesto por [su] representada, dada la flagrante violación del debido proceso, su derecho a la valoración de las pruebas promovidas y por vía de consecuencia de su capacidad contributiva, al no reconocer la existencia de sus créditos fiscales en materia de IVA incrementando así de forma injusta la obligación tributaria correspondiente (...)". (Agregado de este Alto Juzgado).

Explica que su mandante pretendió demostrar durante el procedimiento administrativo de primer y segundo grado la existencia y procedencia de los créditos fiscales rechazados por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria,

mediante la promoción de copias simples de facturas certificadas por sus emisores; de la prueba de informes dirigida a los emisores de determinadas facturas a los fines que informasen si efectivamente las habían emitido y si fueron pagadas por la recurrente, así como de copias de asientos contables que evidenciaban la anulación de determinadas operaciones; no obstante, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal de la causa omitieron pronunciarse respecto de la posibilidad de demostrar dichos créditos a través de otros elementos probatorios distintos de la factura original, así como en cuanto al valor probatorio que merecían las referidas probanzas producidas por la empresa.

En este sentido, explica que la Sentenciadora de instancia “*asumió ciegamente*”, sin examinar los elementos probatorios cursantes en autos, que el argumento relativo a la violación del derecho a la defensa invocado por su mandante, no se encontraba fundamentado, “*(...) colocándose al margen de las pruebas aportadas y limitando su análisis a la simple reproducción de lo expresado por la Administración Tributaria, llegando inclusive a transcribir parte de la Resolución impugnada en la cual se establece de forma expresa que la factura original es el único medio probatorio pertinente para comprobar la existencia de los créditos fiscales, sin que tal afirmación levantara al menos sospecha en la Sentenciadora (...)*”. (Subrayados del escrito).

Asegura que el criterio esbozado por la Administración Tributaria en el acto recurrido respecto a que la factura original resulta el único medio para comprobar la existencia de los créditos fiscales, ha sido interpretado por la jurisprudencia de esta Sala en el fallo Nro. 04581 del 30 de junio de 2005, caso: *Cervecería Polar del Centro (CEPOCENTRO) C.A.*, que ratificó a su vez las decisiones Nros. 02158 y 02991 del 10 de octubre y 18 de diciembre de 2001, casos: *Hilados Flexilón, S.A. y Tenería Primero de Octubre, C.A.*, respectivamente, considerando que “*(...) la factura fiscal no representa un elemento constitutivo del crédito fiscal, toda vez que lo determinante para que nazca en un contribuyente el derecho a deducir tales créditos, es que se haya materializado la operación económica que dio origen a los mismos (...)*”. (Resaltado del escrito).

No obstante, alega que el Órgano Jurisdiccional remitente “*(...) obvió totalmente las defensas opuestas y las pruebas aportadas por [su] representada para desvirtuar la falta de comprobación de los créditos fiscales objetados*”, limitándose a reproducir el alegato propuesto por la representación fiscal, según el cual “*(...) no basta que la recurrente demuestre a través de otros instrumentos privados que procedió al pago del impuesto generado en la adquisición de bienes y servicios requeridos para su giro comercial, pues las facturas originales o documentos equivalentes debidamente autorizados por la Administración Tributaria no pueden ser sustituidos por otros medios de pruebas diferentes a dichos comprobantes emitidos en original, los cuales deben cumplir con todos los requisitos formales exigidos por la Legislación Tributaria (...)*”, sin examinar si los criterios asumidos en la Resolución impugnada resultaban ajustados a derecho y, por ende, aplicables al caso de autos, haciendo abstracción además, de los alegatos de la contribuyente relativos a las violaciones de sus derechos a la defensa, debido proceso, libertad probatoria, así como al principio de la capacidad contributiva, en franca transgresión de los artículos 243, ordinales 4º y 5º y 244 del Código de Procedimiento Civil. (Corchetes de esta Sala).

2.- “Nulidad absoluta de la Sentencia apelada por incurrir en el vicio de silencio de pruebas. Falta de aplicación de los artículos 507 y 509 del Código de Procedimiento Civil”.

Denuncia que la Sentenciadora de instancia omitió pronunciarse por una parte, “*(...) respecto a (...) las pruebas producidas en sede administrativa, tales como pruebas documentales, referidas a facturas y demás documentos equivalentes que sustentan la existencia de los créditos fiscales cuya deducción fue rechazada por falta de comprobación; así como la prueba de informes promovida a efectos de ratificar la existencia de los referidos soportes y de donde se deduce con toda claridad la procedencia de los créditos fiscales rechazados por supuesta falta de comprobación satisfactoria (...)*” y, por la otra, en torno al mérito y valor probatorio de las probanzas producidas por la accionante, traduciéndose ello en un incremento artificial del tributo a pagar violatorio del principio de la capacidad contributiva.

De esta forma, explica que en el escrito contentivo del recurso contencioso tributario su mandante fundamentó la denuncia de violación del derecho a la defensa y a la libertad de pruebas en la ausencia de valoración de las probanzas promovidas en el procedimiento administrativo, pero que no obstante ello, la Juzgadora se limitó a reproducir y convalidar lo señalado en el acto recurrido sin argumentar el por qué dichas pruebas no resultaban pertinentes para desvirtuar el rechazo de los créditos fiscales por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria, señalando únicamente respecto de las documentales, que la factura

original no podía ser sustituida por otros medios de prueba diferentes a la misma, y en cuanto a la prueba de informes, que ésta no era el medio idóneo para tal cometido.

Por las razones expuestas, concluyó que el Tribunal de instancia incurrió en el vicio de silencio de pruebas, específicamente, en torno a la valoración de las pruebas documentales (copias simples y certificadas por las empresas emisoras), de informes y de los asientos contables promovidos por la empresa actora a los fines de demostrar los créditos fiscales objetados.

3.- “Nulidad de la Sentencia por errónea apreciación de los hechos respecto a la supuesta obligatoria aplicación de la prorrata entre actividades gravables y exentas/exoneradas, al interpretar que se trata de un argumento susceptible de pruebas cuando está referido a un argumento de derecho basado en la interpretación de la normativa aplicable”.

Sobre el referido particular, denuncia que el Tribunal de la causa declaró improcedente el vicio de falso supuesto de derecho invocado por la contribuyente en el Juzgado de instancia, al considerar que dicho argumento debió ser sustentado mediante la debida actividad probatoria por parte de la empresa, sin advertir que el mismo obedecía a una simple exegesis de mero derecho que no ameritaba probanza alguna, pues se circunscribía a interpretar el contenido de los artículos 32 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996 y 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado 1999, respecto al procedimiento de prorrata contemplado en los mismos.

De esta manera, hace valer las mismas consideraciones que invocara en el escrito del recurso contencioso tributario, indicando que la Administración Tributaria pretendió aplicar a la contribuyente la prorrata establecida en las mencionadas normas, pese a que “(...) ésta registra en su contabilidad en forma separada los créditos fiscales provenientes de actividades gravadas de los que provienen de actividades exentas y en consecuencia, tiene derecho a deducir íntegramente los créditos fiscales provenientes de actividades gravadas (...)”.

Ahora bien, manifiesta que su representada en forma contraria a dicha interpretación, procedió para cada período impositivo a imputar a sus costos los créditos fiscales provenientes exclusivamente de las operaciones relacionadas con el negocio de distribución de combustibles, por resultar tales productos exentos del tributo en referencia, y, respecto de la determinación de los créditos deducibles, aplicó íntegramente los provenientes de sus operaciones gravadas por la comercialización de productos químicos y lubricantes, más el porcentaje resultante del prorrateo para los créditos relacionados con costos y gastos comunes a negocios gravados y exentos. No obstante, dicho proceder fue objetado por la autoridad fiscal al estimar que el artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, que prevé la deducción íntegra de los créditos fiscales generados por operaciones completamente gravadas, no resultaba aplicable al caso de autos en razón de su vigencia temporal, siendo procedente la norma establecida en el artículo 32 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996 que no contemplaba tal supuesto.

Sin embargo, estima que tanto la autoridad tributaria como el Juzgado de instancia debieron interpretar las referidas disposiciones normativas atendiendo al método de la realidad social en el tiempo en que las normas tributarias se aplican, a tenor de lo estatuido en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario de 2001, pues la “(...) Ley de Impuesto al Valor Agregado no cambió un criterio por circunstancias históricas sino que, el Legislador a fin de evitar cualquier interpretación como la sostenida por la Administración Tributaria, consideró necesario introducir expresamente una norma que salvaguardara los principios contenidos desde su primera aplicación, en la norma actual artículo 34 de la LIVA (artículo 32 de la LICSV) (...)”.

Señala que la disposición normativa contenida en el artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, resulta idéntica a la prevista en el artículo 33 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996, con la salvedad que el prorrateo realizado en la forma en que pretende la Administración Tributaria sólo procede en los casos en que el contribuyente no lleve contabilidades separadas; por lo que debe entenderse que cuando las tenga (por una parte los gastos vinculados con operaciones gravadas y por el otro los de las exentas), el control fiscal estará garantizado, resultando plenamente aplicable el principio enunciado en la Ley, vale decir, que los créditos vinculados a operaciones gravadas se deducirán íntegramente.

Para concluir, alega que considerar el segundo párrafo del artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999 como una norma aislada de su encabezamiento (como si se tratara de dos supuestos diferentes), resulta contradictorio y lesivo de los

derechos y garantías constitucionales.

IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

El apoderado judicial del Fisco Nacional rechaza en su totalidad los argumentos expuestos en el escrito de fundamentación de la apelación de la contribuyente, al considerar que la sentencia recurrida fue proferida conforme a derecho, toda vez que, en su opinión, en el asunto en controversia no medió la denunciada violación del principio de exhaustividad del fallo ni por consiguiente, se transgredieron los derechos constitucionales a la defensa y al debido proceso, así como el principio de la capacidad contributiva de la empresa, pues “(...) resulta innegable que la sentenciadora, *dejo* (sic) *asentada su posición sobre el nacimiento de los créditos fiscales al afirmar de forma expresa que sólo la factura original es el único medio probatorio pertinente para comprobar la existencia de los créditos fiscales, tal afirmación categórica da cuenta, que efectivamente cualquier otro documento o probanza resultaba improcedente (...)*”, siendo improcedente asimismo, el alegato de omisión de pronunciamiento por silencio de pruebas, pues éstas fueron debidamente valoradas por la Juzgadora de la causa.

V CONSIDRACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos en que fue dictado el fallo recurrido, los alegatos expuestos en su contra por la representación en juicio de la sociedad mercantil Shell Venezuela Productos, C.A., así como las defensas opuestas por el apoderado judicial del Fisco Nacional, observa esta Sala que la presente apelación se circunscribe a decidir si la sentencia definitiva Nro. 044/2013 del 22 de julio de 2013, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, incurrió en los siguientes vicios: *i*) incongruencia negativa y violación del principio de exhaustividad, al omitir pronunciarse respecto de la posibilidad de comprobar mediante otros medios probatorios distintos a la factura original, la existencia de los créditos fiscales objetados por la Administración Tributaria por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria, sin referirse además acerca de las probanzas aportadas por la empresa (en sede administrativa) a tales fines; *ii*) silencio y falta de valoración de las pruebas promovidas (ante la Administración Tributaria) tendentes a demostrar la procedencia de los aludidos créditos fiscales; y *iii*) falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho en torno a la interpretación del procedimiento de prorrata establecido en los artículos 32 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996 y 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999.

Previamente, advierte este Alto Tribunal de los términos en que fue planteado el recurso contencioso tributario, que las defensas invocadas por la contribuyente en torno a las objeciones fiscales formuladas por concepto de rechazo de créditos fiscales por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria, estuvieron circunscritas en denunciar por una parte, las presuntas violaciones en las que incurrió el órgano exactor a los derechos a la defensa y al debido proceso en materia probatoria al condicionar la comprobación de los mismos sólo a través de la presentación de la factura original y, por la otra, al transgredir el principio de la capacidad contributiva en virtud de haberse rechazado los aludidos créditos fiscales bajo la exigencia de requisitos no esenciales en las facturas, específicamente, de los establecidos en los literales “a” y “h” del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994.

De esta forma, y siendo que la sociedad de comercio actora no esbozó en su recurso contencioso tributario razonamientos distintos a los anteriores, manifestando su inconformidad únicamente en cuanto al reparo formulado por la Administración Tributaria en torno a la probanza de los créditos fiscales sólo mediante la factura original, y que ésta tampoco recurrió de manera expresa de otros incumplimientos diferentes a los establecidos en los literales “a” y “h” del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994, esta Máxima Instancia, concluye que en el caso de autos no forman parte de la controversia las siguientes objeciones fiscales:

a.- Páginas 60, 66, 67, 70 y 71 de la Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006/862 del 29 de mayo de 2006.

“(...)”.

a) Los créditos fiscales por no encontrarse soportados en las cantidades de (...) correspondientes a los períodos de imposición de abril 1999;(…) y noviembre 1999; ya que en palabras de la recurrente ‘(...) si (sic)

posee los documentos que soportan los referidos créditos’.

A tal efecto, la contribuyente señala que compró bienes y recibió servicios que le dan derecho a la deducción de los créditos fiscales y según escrito recursivo, promueve: a) las (sic) originales de las facturas por la cantidad de Bs. 108.008.717,00, la cual evacuará cuando se abra el lapso de pruebas; (...).

(...). Ahora bien, en virtud de las pruebas documentales presentadas por la recurrente y de la valoración que se debe efectuar sobre ellas, es menester observar lo siguiente:

Con respecto, a los documentos promovidos y evacuados en la relación correspondiente al período impositivo de **abril 1999**, se debe indicar que las mismas (sic) fueron confrontas (sic) con sus originales, por el Área de Tramitaciones, de la Gerencia Regional de Tributos de Contribuyentes Especiales, de acuerdo a lo que se expresa en el Auto de Admisión de Pruebas No. GJT/DRAJ/S/2005-304; no obstante, se pudo evidenciar que no presentaron o no consignaron la Declaración de Importación, la certificación por parte del Banco de haber efectuado el pago, sino el Documento donde solicita a determinado Banco, para que acredite a favor de la cuenta de Tesorería, un pago que debe efectuar por derechos de Importación, de los documentos que se describen:

Fecha	Factura	Contribuyente	RIF	MONTO	Base Imponible	Impuesto
25/03/1999	LUB-365/IVA	Tesorería Nacional	X0000	22.332.280,00	19.169.339,00	3.162.941,00
19/03/1999	LUB-363/IVA	Tesorería Nacional	X0000	11.054.381,00	9.488.739,0	1.565.642,00
19/03/1999	LUB-364/IVA	Tesorería Nacional	X0000	13.688.058,00	11.749.406,00	1.938.652,00
27/04/1999	PCA-0065/IVA	Tesorería Nacional	X0000	2.710.680,00	2.326.764,00	383.916,00
					Total=	7.051.151,00

Estos documentos no demuestran que se haya realizado la declaración y el pago por derechos de importación de las operaciones que dice haber efectuado el (sic) contribuyente y tampoco demuestra que haya soportado el pago del impuesto indirecto, por lo que se rechazan como créditos fiscales las cantidades que allí (sic) mencionan. Así se declara.

(...). En lo atinente a los documentos promovidos y evacuados conforme al período impositivo de **Noviembre 1999**; se debe acotar que: a) Del documento que soporta la operación efectuada con la Tesorería Nacional, se infiere que no presentaron o no consignaron la Declaración de Importación, la certificación por parte del Banco de haber efectuado el pago, sino el Documento donde solicita a determinado Banco, para que acredite a favor de la cuenta de Tesorería, un pago que debe efectuar por derechos de Importación;

b) el documento que soporta la operación con la empresa ADMINISTRADORA SERDECO, C.A., no corresponde al Número de factura y menos al monto; de lo que cual se detallan a continuación:

Fecha	Factura	Contribuyente	RIF	MONTO	Base Imponible	Impuesto
10/11/1999	LUB-442	Tesorería Nacional	X000	9.820.563,00	8.502.652,00	1.317.911,00
02/11/1999	607275901.8	Administradora Serdeco, C.A. **	J002407034	3.760.419,00	3.256.774,00	504.645,00
		Total=				1.822.556,00

En relación con el documento presentado para demostrar que se pagó (sic) los derechos de importación, y por ende supuestamente se soportó el impuesto indirecto que se pretende hacer valer como crédito fiscal, no es el idóneo; ya que no se permite inferir si efectivamente se presentó la declaración y el pago del referido impuesto. Por lo que se debe rechazar el monto reflejado como crédito fiscal en Bs. 1.317.911,00. Así se declara.

En lo relativo al documento que soporta la operación con la empresa ADMINISTRADORA SERDECO, C.A., no corresponde al Número de Factura y menos al monto, indudablemente debe ser rechazado como crédito fiscal. Así se declara (...).”.

b.- Páginas 84, 86, 87, 93 y 94 de la Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006/862 del 29 de mayo de 2006.

“(...). En virtud de que la recurrente incorporó a autos (folios 1 al 43) copias de las facturas que soportan los créditos rechazados, debidamente confrontadas con sus originales, en cuya base pretende demostrar la

improcedencia de las formulaciones fiscales, esta Gerencia General procedió a la revisión de cada uno de los comprobantes consignados en autos, a los fines de verificar si en su emisión se dio cumplimiento o no a la normativa analizada. En tal sentido se observó lo siguiente:

(...). 2.- A los Documentos presentados por la recurrente correspondientes al período de imposición **Mayo 1999**, se les determina:

(...).

b) El Documento que representa los bienes vendidos por la empresa *Industrias Venezolanas Philips, S.A.*, que fue confrontado con su original al momento de su presentación, **no cumple** con los requisitos previstos en el artículo 63 (literal 'n') del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor; la copia que presentó carece del valor de la venta y el monto del impuesto pagado, sólo se observa la base imponible del impuesto y la alícuota aplicable, el artículo 9 y 10 de la Resolución No. 3061 del 29/03/1996 (Disposiciones Relacionadas con la Impresión y Emisión de Facturas y Otros Documentos), la Resolución No. 122 del 27/05/1999 (Disposiciones sobre Régimen Transitorio de Emisión de Facturas, Otros Documentos y Máquinas Fiscales).

(...). Por otra parte, esta instancia en virtud del análisis efectuado a los documentos que a continuación se relaciona (sic), los declara improcedentes al no cumplir con los requisitos previstos en el artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor; Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, el (sic) artículo (sic) 9 y 10 de la Resolución No. 3061 del 29/03/1996 (Disposiciones Relacionadas con la Impresión y Emisión de Facturas y Otros Documentos), la Resolución No. 122 del 27/05/1999 (Disposiciones sobre Régimen Transitorio de Emisión de Facturas, Otros Documentos y Máquinas Fiscales), para los períodos impositivos siguientes:

Período Impositivo	Contribuyente	Documento No.	Crédito Fiscal
(...)	(...)	(...)	(...)
Mayo 1999	Industrias Venezolanas Philips, S.A.	39533	806.949,00
(...)	(...)	(...)	(...)

(...)”.

Constatándose que los mencionados pronunciamientos del órgano exactor no fueron recurridos por la contribuyente en el contencioso tributario, esta Sala los declara **firmes**, en virtud, como se indicara *supra*, de no formar parte de la controversia que ahora se examina en apelación. **Así se decide.**

Igualmente, aprecia esta Alzada que la sociedad mercantil Shell Venezuela Productos, C.A. solicitó conjuntamente con el recurso contencioso tributario se acordase medida cautelar de suspensión de efectos, sin que se evidencie de autos que el Tribunal de la causa hubiese emitido pronunciamiento en torno a ella; sin embargo, este Alto Tribunal estima innecesario conocer de la misma, visto su carácter accesorio respecto del asunto de fondo examinado en la presente apelación. **Así se establece.**

Por otra parte, dada la declaratoria de parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario en la primera instancia, esta Sala deja **firme** el pronunciamiento del Juzgado remitente no apelado por la sociedad de comercio accionante y no desfavorable al Fisco Nacional, relativo a la “(...) *confirmación de las objeciones fiscales referentes a débitos fiscales no declarados por exclusión de las ventas de exportación* (...)”, tomando en cuenta que la referida empresa es una persona jurídica privada que no detenta capital social o participación accionaria del Estado Venezolano, por ende, no goza de los privilegios y las prerrogativas procesales conferidas a la República. **Así se dispone.**

En otro orden de ideas, constatada como fuese la decisión proferida por el Tribunal de instancia respecto a “(...) *considerar que en el presente caso, los requisitos contenidos en los literales a) y h) del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor* [de 1994], *no son esenciales para que la Administración Tributaria pueda controlar el débito fiscal correspondiente*, (...)”, siendo por consiguiente, que “(...) *la Administración incurrió en el vicio de falso supuesto denunciado por la recurrente, y por lo tanto procedente la deducción del crédito fiscal por el monto total de Bs. 82.381.198,43 (Bs.F. (sic) 82.381,20)*”, y advirtiéndose que la misma, pese a que desfavorece los intereses fiscales, no fue apelada por la representación judicial de la República, esta Alzada deberá estimar la procedencia de su análisis en consulta, a tenor de lo previsto

en el artículo 84 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016. (Agregado de esta Sala).

De la Apelación:

Observa esta Superioridad que la recurrente denuncia en su escrito de fundamentación de la apelación que la sentencia recurrida incurrió por una parte, en violación del principio de exhaustividad e incongruencia negativa, según lo dispuesto en los artículos 243, ordinales 4º y 5º y 244 del Código de Procedimiento Civil, al omitir pronunciarse sobre la posibilidad de demostrar, mediante otros medios probatorios distintos a la factura original, la existencia de los créditos fiscales rechazados por la Administración Tributaria por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria, así como al no emitir decisión en torno a las probanzas promovidas por la recurrente en sede administrativa y, por otra parte, en el vicio de silencio y falta de valoración de las referidas probanzas, según los artículos 507 y 509 *eiusdem*.

De esta manera, se advierte que aun cuando tales alegatos fueron propuestos de forma separada y bajo la invocación de normas procedimentales distintas, se encuentran íntimamente vinculados entre sí, toda vez que a juicio de esta Sala, lo que pretendió la recurrente en la primera instancia y cuyo pronunciamiento fue presuntamente omitido por el Tribunal de la causa, fue demostrar la procedencia de los créditos fiscales rechazados por la autoridad fiscal por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria con fundamento en la promoción de otros elementos probatorios distintos a la factura original; motivo por el cual, estima esta Alzada pertinente atender al examen de ambas denuncias de manera conjunta. **Así se decide.**

Señalado lo anterior, pasa este Máximo Tribunal a decidir el recurso de apelación interpuesto en los siguientes términos:

1 y 2.- “Nulidad absoluta de la sentencia apelada por incumplimiento del principio de exhaustividad y por estar viciada de incongruencia negativa, al no considerar dentro de su análisis los alegatos expuestos, específicamente respecto a la posibilidad de demostrar la existencia de los créditos fiscales objetados por la administración a través de otros medios distintos de la factura original. Artículos 243 y 244 del Código de Procedimiento Civil.” y “Nulidad absoluta de la Sentencia apelada por incurrir en el vicio de silencio de prueba. Falta de aplicación de los artículos 507 y 509 del Código de Procedimiento Civil”.

Indican los apoderados judiciales de la apelante, en cuanto al primero de los señalados vicios, que la Juzgadora de mérito omitió pronunciarse en torno a la posibilidad de comprobar la existencia de los créditos fiscales rechazados por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria a través de otros medios probatorios distintos a la factura original, siendo ello, a su decir, el “(...) argumento fundamental del Recurso Contencioso Tributario interpuesto (...), dada la flagrante violación del debido proceso, su derecho a la valoración de las pruebas promovidas y por vía de consecuencia de su capacidad contributiva, al no reconocer la existencia de sus créditos fiscales en materia de IVA incrementando así de forma injusta la obligación tributaria correspondiente (...)”.

Sostienen, que de conformidad con dicho planteamiento destacaron en su recurso la ausencia de valoración por parte de la Administración Tributaria de las siguientes pruebas: **i)** copias simples de facturas certificadas por sus emisores; **ii)** informes dirigidos a los emisores de determinadas facturas a los fines que comunicasen si efectivamente las habían emitido y fueron pagadas por la recurrente; y **iii)** copia de los asientos contables que evidenciaban la anulación de determinadas operaciones, y que, no obstante dicha argumentación, el Tribunal *a quo* omitió decidir respecto de las mismas “(...) colocándose al margen de las pruebas aportadas [en sede administrativa] y limitando su análisis a la simple reproducción de lo expresado por la Administración Tributaria, llegando incluso a transcribir parte de la Resolución impugnada en la cual se establece de forma expresa que la factura original es el único medio probatorio pertinente para comprobar la existencia de los créditos fiscales, (...)”. (Agregado de esta Sala).

En estrecha vinculación con el argumento que antecede, denuncian asimismo que el Tribunal de instancia incurrió en el vicio de silencio y falta de valoración de las probanzas promovidas, al no tomar en consideración “(...) las pruebas producidas en sede administrativa, tales como pruebas documentales, referidas a facturas y demás documentos equivalentes que sustentan la existencia de los créditos fiscales cuya deducción fue rechazada por falta de comprobación; así como la prueba de informes

promovida a efectos de ratificar la existencia de los referidos soportes y de donde se deduce con toda claridad la procedencia de los créditos fiscales rechazados por supuesta falta de comprobación satisfactoria (...)”.

Ahora bien, con relación a la primera de las citadas denuncias, esto es, la relativa al vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento, se estima pertinente formular las consideraciones siguientes:

De conformidad con las exigencias impuestas por la legislación procesal, toda sentencia debe contener una decisión expresa, positiva y precisa con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia a tenor de lo dispuesto en los artículos 243 (ordinal 5º) y 12 del Código de Procedimiento Civil. (*Vid.*, sentencias de esta Sala Político-Administrativa Nros. 00238, 00756 y 00939, de fechas 21 de marzo, 27 de junio y 1º de agosto de 2012, casos: *C.A. Vencemos*; *C.T.A. C.A.*; y *Cerámicas Klinker, S.A.*, entre otras). Estas exigencias, como requisitos fundamentales que deben contener las sentencias, han sido categorizadas por la jurisprudencia como: el deber de pronunciamiento, la congruencia y la prohibición de absolver la instancia.

Al respecto, esta Sala en numerosos fallos, entre ellos el Nro. 00670 de fecha 18 de junio de 2013, caso: *Inversiones Jualor, C.A.*, ha señalado que cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia, el cual se manifiesta cuando el Juez con su decisión modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limitó a resolver sólo lo pretendido por las partes, o bien porque no resolvió sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. Precisamente ante el segundo supuesto citado, se estará en presencia de una incongruencia negativa.

También ha sostenido esta Superioridad que no toda omisión de pronunciamiento podría generar una afectación de esta naturaleza y provocar la nulidad de la sentencia aparentemente defectuosa, pues de acuerdo con el criterio reiterado de esta Alzada, el cual define el vicio de incongruencia negativa, éste se produce sólo cuando el Órgano Jurisdiccional no resuelve alguna de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. (*Vid.*, fallo Nro. 00034 del 12 de enero de 2011, caso: *Redenlake, LTD, S.A.*).

En otro sentido, y respecto del vicio de silencio de pruebas, esta Alzada ha señalado que si bien no se encuentra expresamente configurado como una causal de nulidad del fallo en los artículos 243 y 244 del Código de Procedimiento Civil; sin embargo, la jurisprudencia de esta Sala (*vid.*, entre otros, los fallos Nros. 00456 y 00501 del 7 de mayo de 2013 y 10 de mayo de 2016, casos: *Administradora S&D, C.A.* y *Lionel Rodríguez Álvarez*, respectivamente), ha sostenido que el mismo se conoce bajo los preceptos del ordinal 4º del indicado artículo 243, habida cuenta que su significación implica que cuando se silencia una prueba en sede judicial, bien porque no se menciona la misma, o no se analiza ni juzga sobre su valor probatorio, explicando las razones del por qué se aprecia o se desestima, para luego y a partir de allí, establecer hechos o considerar otros como no demostrados, se infringe la mencionada disposición normativa, pues el Juzgador no estaría expresando las razones de hecho y de derecho que fundamentan su fallo.

En efecto, el Sentenciador tiene la obligación de analizar todos los elementos probatorios cursantes en autos, aun aquellas pruebas que a su juicio no fueren idóneas para ofrecer elementos de convicción, expresando siempre cuál sea el criterio respecto de ellas, de conformidad con lo establecido en el artículo 509 del Código de Procedimiento Civil, por lo que, se reitera, que al no realizarse la debida valoración de los medios probatorios, el Juez no estará manifestando las razones de hecho y de derecho que motivan su decisión.

Sin embargo, este deber del Juez no puede ser interpretado como una obligación de apreciación en uno u otro sentido, es decir, el hecho de que la valoración que haga el Juzgador sobre los medios probatorios para establecer sus conclusiones, se aparte o no coincida con la posición de alguna de las partes procesales, no debe considerarse como silencio de pruebas; por el contrario, sólo podrá hablarse de la referida omisión, cuando se ignore por completo, no se juzgue, o no se aprecie o valore algún medio de prueba cursante en los autos y quede demostrado que dicho medio probatorio pudiese, en principio, afectar el resultado del juicio. (*Vid.*, sentencias de esta Sala Nros. 00456 del 7 de mayo de 2013; caso: *Administradora S&D, C.A.*; y 00501 del 10 de mayo de 2016, caso: *Lionel Rodríguez Álvarez*).

Circunscribiendo el análisis al caso de autos observa este Alto Tribunal que en el asunto en controversia la Administración Tributaria en el acto impugnado (Resolución decisoria del recurso jerárquico) confirmó parcialmente las objeciones fiscales formuladas a la contribuyente Shell Venezuela Productos, C.A., en materia de impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor e impuesto al valor agregado causado durante los períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero y diciembre de 1999, rechazando parte de los débitos fiscales de la empresa por exclusión de las ventas de exportación, así como también de los créditos fiscales por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria, además de las sanciones impuestas a la precitada sociedad de comercio.

Así, estando en disconformidad con el contenido de la Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006/862 de fecha 29 de mayo de 2006, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), los representantes en juicio de la contribuyente de autos ejercieron el recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, alegando en éste como primer punto, y específicamente respecto de los créditos fiscales rechazados por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria, que la actuación de la Administración Tributaria resultaba viciada de nulidad absoluta por “(...) haber incurrido en una violación del derecho al debido proceso (...) en materia probatoria, al no haber valorado las pruebas promovidas (...), lo que además afecta su capacidad contributiva al rechazar el aprovechamiento de los créditos fiscales ahí referidos, (...)”.

En este contexto, adujeron que el órgano exactor rechazó el contenido de parte importante de las pruebas promovidas por la empresa en sede administrativa para enervar las pretensiones fiscales en torno a los señalados créditos fiscales, sin haber efectuado la debida valoración de las mismas, “(...) llegando incluso a limitar la comprobación de los créditos fiscales objetados a la presentación de la factura original, (...)”; destacando en cuanto a este último aspecto, que “(...) si bien [la factura] es el medio idóneo, no puede ser entendido como el único medio probatorio con el que cuente el contribuyente, ya que de lo contrario además de violar el principio de libertad de pruebas (...), se estará afectando su capacidad contributiva, al no poder comprobar sino por esa vía la realización de pagos que den lugar a la deducción de gastos o al aprovechamiento de créditos fiscales (...)”. (Agregado de esta Sala).

Para decidir respecto del mencionado argumento, el Tribunal de instancia consideró en su fallo, lo siguiente:

“(...)”.

i) Violación al derecho a la defensa:

En el presente caso, la recurrente trata de enervar el contenido del acto administrativo impugnado, indicando que la Administración rechazó el contenido de parte importante de las pruebas promovidas sin haber efectuado la debida valoración de las mismas, y atenta contra el principio constitucional sobre el debido proceso, viciando la resolución impugnada de nulidad absoluta. Al respecto, este Tribunal observa:

El derecho a la defensa en sede administrativa, la Sala Constitucional (sic) del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia de fecha 06 de abril de 2001 (Exp. N° 00-0924), expresó que (...).

(...). Dicho lo anterior, señala este Tribunal, que de la simple lectura de la Resolución identificada con los alfanuméricos GGSJ/GR/DRAAT/2006/862 dictada en fecha 29 de mayo de 2006 (página 63 al 190 del presente expediente) se puede observar que la Administración Tributaria aplicó el procedimiento de fiscalización y la recurrente no sólo aportó una gran cantidad de documentos al momento en que le fueron requeridos, sino que además hizo uso de una actividad probatoria desplegada en sede administrativa con el desarrollo del sumario administrativo, previsto en los artículos 177 al 188 del Código Orgánico Tributario, con una activa participación activa (sic): prueba de informes, experticia contable y documentales; las cuales fueron apreciadas por el ente (sic) decisor, con el siguiente resultado:

Respecto a las pruebas documentales: (desde la página 64 de la Resolución y 126 del expediente y sgts), la autoridad fiscal analiza las facturas aportadas y concluye ‘...no basta que la recurrente demuestre a través de otros instrumentos privados que procedió al pago del impuesto generado en la adquisición de bienes y servicios requeridos para su giro comercial, pues las facturas originales o documentos equivalentes debidamente autorizados por la Administración Tributaria no pueden ser sustituidos por otros medios de pruebas diferentes a dichos comprobantes emitidos en original, los cuales deben cumplir con todos los requisitos formales exigidos por la Legislación tributaria’.

Con relación a la prueba de informes (vid página 100 de la resolución y 162 del expediente y sgts), la Administración Tributaria, considerando el medio probatorio empleado para desvirtuar el rechazo a créditos fiscales sin comprobación, lo (sic) desestima, pues no la considera idónea para tal cometido.

Y, finalmente, atinente a la prueba de experticia contable (véase folios 163 del expediente y 101 de la Resolución y sgts) la autoridad tributaria, previa a la explicación que hace de la prueba como tal y de la descripción de asientos contables en determinados periodos, llega a la conclusión de la pertinencia del resultado y procede a revocar el reparo formulado por débitos fiscales no declarados, en periodo impositivo diciembre 1999.

Así, como puede observarse, la Administración Tributaria sí valoró las probanzas aportadas por la recurrente solo que, a su juicio, no lograron desvirtuar, fehacientemente, el criterio administrativo, sea éste errado o no, pero conllevó la evaluación de los medios probatorios solicitados por la recurrente; por lo tanto, este Tribunal considera que el argumento de la recurrente referente a la violación del derecho a la defensa, en los términos expuestos, no posee fundamento alguno, razón por la cual debe ser desechado. Así se decide. (Destacados de esta Sala).

Como puede observarse de la transcripción que antecede, la Juzgadora de instancia, partió el conocimiento de la denuncia propuesta por los representantes en juicio de la contribuyente relativa a la presunta “(...) violación del derecho al debido proceso (...) en materia probatoria, al no haber valorado [la Administración Tributaria] las pruebas promovidas [por la recurrente], lo que además afecta su capacidad contributiva (...)”, de observar lo señalado por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal sobre el derecho a la defensa en sede administrativa, para luego reproducir lo decidido por la autoridad fiscal en la Resolución decisoria del recurso jerárquico impugnada en torno a las pruebas documentales, de informes y de experticia producidas por la contribuyente durante el procedimiento administrativo, tendentes a demostrar la procedencia de los créditos fiscales rechazados y, concluir, del análisis concordado de todo ello, que al haber participado activamente la empresa accionante en tal procedimiento, mediante la promoción y evacuación de las aludidas pruebas, le fueron tutelados sus derechos a la defensa y al debido proceso en materia probatoria.

De esa manera, estimó la Sentenciadora de la causa que la Administración Tributaria sí había valorado las probanzas aportadas por la recurrente durante el procedimiento administrativo, sólo que lo hizo de forma contraria a la pretensión de la contribuyente, por no resultar dichas pruebas idóneas para desvirtuar parte de las objeciones fiscales, independientemente que los criterios aplicados en el proveimiento recurrido, resultaran “errado[s] o no”. (Añadido de esta Superioridad).

En este sentido, observa esta Máxima Instancia que el alegato planteado por los apoderados actores en su escrito recursivo respecto del rechazo de los créditos fiscales por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria, estuvo circunscrito a decidir sobre la presunta violación por parte del órgano exactor de los derechos constitucionales a la defensa y al debido proceso en materia probatoria, al no habersele valorado a la contribuyente las pruebas promovidas por ésta en sede administrativa tendentes a enervar las referidas objeciones; motivo por el cual, entiende esta Alzada, que la decisión que correspondía emitir al Órgano Jurisdiccional, debía verificar si efectivamente tales probanzas cursantes en el expediente administrativo, -habida cuenta que durante la tramitación del juicio contencioso tributario la compañía recurrente no hizo uso de su derecho a promover y evacuar pruebas en el lapso procesal correspondiente-, fueron omitidas en su apreciación y valoración por el Jerarca Administrativo, pues de su constatación, podía verificarse la materialización o no de las violaciones constitucionales denunciadas.

Propuesto así el señalado alegato en los términos descritos, la actividad del Tribunal remitente debía orientarse a verificar si la autoridad fiscal había apreciado las pruebas promovidas por la accionante en sede administrativa, así como valorado el mérito que se desprendía de las mismas; circunstancias estas que, advierte la Sala, fueron efectivamente examinadas por el Juzgado de instancia, llevándolo a concluir, una vez examinado el proceder del Jerarca Administrativo, en la improcedencia del mencionado argumento de violación del derecho a la defensa y al debido proceso en materia probatoria, respecto del cual estaba obligada la Sentenciadora de la causa a emitir pronunciamiento.

No obstante, advierte este Alto Juzgado que si bien el referido planteamiento defensivo principal de la contribuyente fue satisfecho por la operadora de justicia, no se evidencia en los razonamientos expuestos por ésta que hubiere emitido pronunciamiento expreso en torno al alegato invocado por la empresa en conexidad con el anterior, vale decir, sobre el erróneo proceder del Tribunal remitente de considerar a la factura original como el único instrumento probatorio de los créditos fiscales

rechazados; lo anterior, pues si bien constata la Sala que dicha situación fue indirectamente referida por el Tribunal de mérito al señalar que las pruebas promovidas por la recurrente no lograron desvirtuar el criterio administrativo aplicado por el órgano exactor para rechazar los aludidos créditos fiscales [factura como único medio probatorio de los créditos rechazados], fuese éste errado o no, la misma no fue profundizada en su análisis por la operadora de justicia.

Sin embargo, juzga esta Máxima Instancia que si aun cuando tal circunstancia comportó, en principio, una omisión de la Juzgadora de la causa que pudiera ser encuadrada bajo el precepto normativo establecido en el ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, la misma no resulta de una entidad suficiente como para configurar una transgresión al orden adjetivo del fallo que lo afecte de nulidad; ello por cuanto, -se insiste-, el Órgano Jurisdiccional sí emitió una decisión en torno al planteamiento principal que le había sido propuesto, vale decir, sobre la supuesta violación de los derechos constitucionales a la defensa y al debido proceso en materia probatoria de la empresa por la omisión en la valoración de las probanzas promovidas por ella en sede administrativa, considerando que la misma no se materializaba en el caso de autos, habida cuenta, como se indicara precedentemente, que la autoridad fiscal sí estimó y valoró dichas pruebas apreciándolas no idóneas a los fines debatidos. Por tal motivo, juzga este Alto Tribunal improcedente el referido vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento alegado por la apelante. **Así se decide.**

Por otra parte, y en cuanto al presunto silencio de pruebas en que habría incurrido el Tribunal de instancia, advierte esta Sala que el mismo no se configura en el caso de autos, habida cuenta que la operadora de justicia si bien se limitó en su decisión a examinar la estimación y valoración que hiciera el Jerarca Administrativo en la Resolución impugnada, examinando lo señalado por la autoridad fiscal respecto de cada una de las probanzas promovidas en sede administrativa, tampoco podía ahondar en el conocimiento de tales pruebas, habida cuenta como se indicara *supra*, que la recurrente no promovió ningún tipo de medio probatorio durante el lapso correspondiente en el contencioso tributario, ni tampoco contaba con el expediente administrativo de la causa (pese a habérselo requerido a la autoridad tributaria) no pudiendo en consecuencia, constatar la certeza de las alegaciones invocadas por la parte a los efectos de enervar las presunciones de legalidad y veracidad de que goza la Resolución decisoria del recurso jerárquico cuestionada, ni verificar el contenido del expediente administrativo; situación por la cual, este Supremo Tribunal estima improcedente el mencionado vicio de silencio de pruebas invocado por la recurrente. **Así se declara.**

Independientemente de las declaratorias que preceden, esta Máxima Instancia en aras de garantizar una tutela judicial efectiva de los derechos e intereses demandados por la sociedad mercantil Shell Venezuela Productos, C.A., juzga pertinente examinar el alegato hecho valer por ésta relativo a la posibilidad de comprobar, mediante otros elementos probatorios distintos a la factura original, los créditos fiscales que le fueran rechazados, habida cuenta que el mismo fue propuesto en forma conjunta con la invocación de la transgresión del principio de capacidad contributiva de rango constitucional.

En este sentido, observa la Sala que la contribuyente adujo en cuanto al reparo formulado en torno a los créditos fiscales rechazados por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria, que la autoridad fiscal limitó la procedencia de los mismos a la presentación de la factura original, como único medio pertinente para sustentar su existencia, a tenor de lo previsto en los artículos 62 de los Reglamentos de las Leyes de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994 y de Impuesto al Valor Agregado de 1999, desechando las documentales promovidas por la empresa, así como la prueba de informes, por no resultar idóneas a los pretendidos efectos.

Sobre la posibilidad de deducir créditos fiscales sustentados en otros medios probatorios distintos a la factura original, ya esta Sala en una ocasión precedente tuvo la oportunidad de pronunciarse en su sentencia Nro. 4581 del 30 de junio de 2005, caso: *Cervecería Polar del Centro, C.A. (CEPOCENTRO)*, ratificada posteriormente en los fallos Nros. 0413 del 14 de marzo de 2007, caso: *Bimbo de Venezuela*; 01512 del 21 de octubre de 2009, caso: *Brahma de Venezuela, C.A.*; 0220 del 16 de febrero de 2011, caso: *Petrolera San Carlos, C.A.*; y 0163 del 18 de febrero de 2016, caso: *Rena Ware, C.A.*, en los siguientes términos:

“(…)

2.- Derecho a deducir créditos fiscales aplicados sin la debida comprobación mediante facturas.

(...). Siendo ello así, estima procedente la Sala ratificar una vez más el criterio jurisprudencial sentado por ésta en la sentencia N° 2.158 del 10/10/01, caso *Hilados Flexilon, S.A.*, y en la sentencia N° 2.991 del

18/12/01, caso C.A. Tenería Primero de Octubre, conforme a las cuales se destacó el carácter de las facturas fiscales a los efectos de la deducibilidad de los créditos fiscales y el principio de la libertad probatoria en materia tributaria; así, en el primero de dichos fallos se indicó lo siguiente:

(...). Conforme con lo anteriores criterios jurisprudenciales, los cuales se ratifican mediante el presente fallo, entiende la Sala que si bien la factura fiscal constituye un elemento de capital importancia en la demostración y comprobación de los movimientos económicos de un contribuyente, de la cual pueden advertirse en principio, los créditos fiscales generados en un determinado período fiscal, la misma no representa un elemento constitutivo del crédito fiscal, toda vez que lo determinante para que nazca en un determinado contribuyente el derecho a deducir créditos fiscales, es que se haya materializado la operación económica que dio origen a los mismos, vale decir, que el contribuyente hubiere sido incidido por el tributo.

Ello así, nacerá para el contribuyente percutido por el impuesto el derecho a deducir créditos fiscales cuando éste hubiere soportado en cualquier estadio de la cadena de comercialización del bien o servicio el tributo en referencia y lo pruebe de manera plena. Por tal motivo, estima la Sala que las facturas si bien han sido concebidas por el legislador tributario como un mecanismo de control fiscal que puede llevar a constatar fehacientemente, cuando se han satisfecho los requisitos legales y reglamentarios, la existencia de débitos y créditos fiscales, soportados por los contribuyentes, ello no debe llevar a considerar que las mismas constituyan per se el único elemento probatorio de los mismos; lo anterior, en atención a que la propia Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, actual Ley de Impuesto al Valor Agregado, y su Reglamento reconocen la existencia de otros documentos equivalentes a éstas para comprobar los débitos y créditos fiscales en materia del impuesto a las ventas. **Así se declara.** (...).”

En la mencionada decisión, consideró la Sala que en aras de tutelar los derechos constitucionales de los contribuyentes y en virtud del principio de libertad de pruebas, consagrado tanto en el Código Orgánico Tributario como en las propias Leyes de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor e Impuesto al Valor Agregado y sus Reglamentos, debía reconocerse la existencia de los débitos y créditos fiscales que estuvieren sustentados mediante otros documentos equivalentes a la factura fiscal. Lo anterior, pues si bien dicho instrumento (factura) constituye un elemento de capital importancia para la demostración y comprobación de los movimientos económicos del contribuyente de la cual pueden constatarse en principio, los créditos fiscales generados en un determinado período fiscal, éste no representa un elemento constitutivo del crédito fiscal, toda vez que lo determinante para que nazca en el contribuyente el derecho a deducir créditos fiscales, es que se haya materializado la operación económica que dio origen a los mismos, vale decir, que el sujeto pasivo hubiere sido incidido por el tributo, no pudiendo llegar a considerarse que tales facturas constituyan *per se* el único elemento probatorio de los mismos.

Señalado lo anterior, y pudiendo constatarse a través de otros elementos de prueba legales y conducentes, la efectiva causación, en este caso, de los créditos fiscales rechazados por el órgano exactor en un determinado período impositivo, juzga este Máxima Instancia que debe atenderse en cada caso en particular al examen de éstos a los fines de verificar su procedencia; en tal sentido, advierte la Sala que en su recurso contencioso tributario la sociedad mercantil de autos, adujo haber promovido en sede administrativa a los efectos de sustentar la procedencia de los créditos fiscales que le fueran rechazados, “(...) una serie de pruebas tales como, i) copias simples de facturas certificadas por sus emisores, ii) pruebas de informes dirigidas a los emisores de determinadas facturas a fines de que informaran si efectivamente las habían emitido y habían sido pagadas por [la contribuyente], y iii) copia de los asientos contables que evidencian la anulación de determinadas operaciones, todo ello con la finalidad de demostrar la improcedencia de los reparos por rechazo de créditos fiscales por falta de comprobación y falta de comprobación satisfactoria (...)”, pero que las mismas fueron estimadas no idóneas por el órgano fiscal. (Agregado de esta Alzada).

En torno a las señaladas probanzas, advierte la Sala que la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la Resolución Nro. GGS/GR/DRAAT/2006/862 del 29 de mayo de 2006 (decisoria del recurso jerárquico), consideró lo que sigue:

“(...). Ahora bien, en el desarrollo del presente procedimiento de Segundo Grado la recurrente, promovió:

Las pruebas documentales atinentes a las objeciones fiscales siguientes:

a) Los créditos **fiscales por no encontrarse soportados, los originales de las facturas** por la cantidad de Bs. 108.008.717,00 la cual evacuará cuando se abra el lapso de pruebas.

En fecha 01/04/2005, se dictó Auto de Admisión del Recurso Jerárquico y de Pruebas No. GJT/DRAJ/S/2005-304, en el que se deja constancia de la recepción de las documentales consistentes en fotostatos de las

facturas, que al momento de la interposición fueron confrontadas con sus originales, según sello húmedo estampado en el anverso de las mismas, por el área de correspondencia de la División de Tramitaciones de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital que a continuación se detalla:

(...). Ahora bien, en virtud de la evacuación de las pruebas documentales presentadas por la recurrente y de la valoración que se debe efectuar sobre ellas, es menester observar lo siguiente:

*(...). En cuanto a los documentos promovidos y evacuados en la relación correspondiente al período impositivo de **Mayo 1999**, se debe señalar: a) que el documento presentado por la recurrente que soporta la operación efectuada con la empresa CHEVRON ORONITE LATIN AMÉRICA, C.A.; es una copia de una copia, según se concluye de la propia certificación que emite la referida empresa y que fue incorporada al expediente administrativo al momento de la evacuación de la prueba documental, por la propia recurrente; b) que el monto reflejado, en el documento que soporta la operación efectuada con la contribuyente PROFESIONAL SYSTEMS, C.A.*

*(Bs. 381.245,00), no corresponde al monto que se evidencia de la factura consignada en el expediente Bs. 376.445,79); los documentos que soportan unos posibles pagos efectuados por la recurrente a la empresa CANTV, son documentos que indica que se **emitieron** dos cheques por el monto de Bs. 34.033.476,00 y Bs. 51.462.045,00, más no pueden considerarse como facturas ya que éstos fueron emitidos por la recurrente y cumplen (sic) con los requisitos para emitir facturas o documentos equivalentes; el documento a que soporta servicios prestados a la recurrente por la empresa **Telecomunicaciones Movilnet, C.A.** que se menciona en la Relación, no se encuentra en el expediente administrativo por lo que no puede ser revisada y tampoco puede ser considerada a los efectos de poder reconocer el crédito fiscal alegado. De ambas inconsistencias, se detallan los documentos a continuación:*

Fecha	Factura	Contribuyente	RIF	MONTO	Base Imponible	Impuesto
15/04/1999	0107/IVA	'CREVRON ORONITE LATIN AMERICA, S.A.	J305617040	17.908.931,00	15.372.473,00	2.536.458,00
16/04/1999	52	Professional Systems, C.A.	J301977440	2.691.818,00	2.310.573,00	(*) 4.799,21
10/05/1999	CANTV/MARZO 99	C.A.N.T.V.	J001241345	34.033.476,00	29.213.284,00	4.820.192,00
11/05/1999	VARIAS	C.A.N.T.V.	J001241345	51.462.045	44.173.429,00	7.288.616,00
26/03/1999	20190351	Telecomunicaciones Movilnet, C.A.	J300004937	6.693.433,00	5.745.436,00	947.997,00
					Total=	13.702.068,21

En el caso del documento que soporta la operación efectuada entre la empresa CREVRON ORONITE LATIN AMÉRICA, S.A. y la contribuyente, se observa que es una copia simple.

Al respecto esta Alzada debe señalar que el artículo 62 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor, es claro al establecer que el único ejemplar de la factura que da derecho al crédito fiscal es el original, ya que el duplicado queda en poder del vendedor del bien o del prestador del servicio, siendo obligación de este último, indicar expresamente en dicha copia que la misma no da derecho al crédito fiscal. [1].

(...). De allí que para aprovechar la deducción del crédito fiscal, la recurrente debió consignar las facturas originales emitidas por los proveedores de bienes y servicios adquiridos durante los períodos impositivos correspondientes al año 1998, las cuales debió mantener en sus archivos a la disposición de la Administración Tributaria, hasta tanto no prescribiera el tributo, ya que las mismas constituyen el único medio de prueba admisible para demostrar la procedencia del crédito fiscal.

Por tal razón, no basta que la recurrente demuestre a través de otros instrumentos privados que procedió al pago del impuesto generado en la adquisición de bienes y servicios requeridos para su giro comercial, pues las facturas o documentales equivalentes debidamente autorizados por la Administración Tributaria no pueden ser sustituidos por otros medios de pruebas diferentes a dichos comprobantes emitidos en original, los cuales deben cumplir con todos los requisitos formales exigidos por la legislación tributaria. Así se declara.

En el caso del monto reflejado, en el documento que soporta la operación efectuada entre la empresa PROFESIONAL SYSTEMS, C.A. y la contribuyente se presenta una diferencia de Bs. 4.799,21 en el renglón de impuesto pagado, que no está soportada en la factura. Por lo que se rechaza esta diferencia como crédito fiscal. Así se declara.

En referencia a los documentos promovidos y evacuados conforme al período impositivo de **Agosto 1999**, se debe destacar que el documento que soporta la operación efectuada con la empresa PRALCA, es una copia de la copia que acompaña la certificación que emite la referida empresa, de acuerdo al documento que riel en el Expediente Administrativo y que a continuación se detalla:

Fecha	Factura	Contribuyente	RIF	MONTO	Base Imponible	Impuesto
17/08/1999	3240/IVA	PRALCA	J000786739	17.734.257,00	15.354.335,00	2.379.922,00
					Total=	2.379.922,00

En lo atinente a la referida factura, se deben reproducir los argumentos planteados en el período impositivo analizado con anterioridad, en cuanto a que sólo se puede acreditar como crédito fiscal, aquel que se encuentre reflejado en la factura original, siendo éste el único documento aceptado por el legislador y el reglamentista, para demostrar y acreditar el crédito fiscal soportado. Así se declara.

(...). Por lo que, en virtud de la documentación que presentó la recurrente para su consideración y de la revisión efectuada por éste (sic) órgano decisor, se aceptan como documentos que demuestran la realización de las operaciones efectuadas con las respectivas empresas, dejando a salvo la revisión -que se hará posteriormente- de las facturas promovidas y evacuadas por el (sic) recurrente, a los efectos de determinar si cumple con los requisitos de las facturas, para que puedan ser acreditadas el crédito fiscal (sic) que alega, que se mencionan en las relaciones que corresponden a los períodos impositivos, que a continuación se detallan: (...).

(...). 4.- A los Documentos presentados por la recurrente correspondientes al período de imposición **Noviembre 1999**, se les determina:

a) La contribuyente presenta copia de los documentos que representan los servicios prestados por la empresa PDVSA, S.A. (Facturas Nos. 4742008, 4742009, 4742029 y 4742035, y Constructora Guercards, C.A. (Facturas Nos. 38, 41, 43, 44 y 45), estas deben ser valoradas con las pruebas informes, ya que la propia recurrente las promueve como tal, en virtud de no constar con las facturas originales.

(...). De manera que esta Administración Tributaria, no desconoce este principio de libertad de pruebas alegado por la contribuyente, no obstante tratándose de la materia tributaria debe dársele un tratamiento especial, en este sentido, el contribuyente con sujeción a las normas aplicables debe suministrar los documentos exigidos por la ley, vale decir, las facturas que contengan todos y cada uno de los requisitos reglamentarios para demostrar la existencia de los respectivos créditos fiscales, por cuanto las mismas afectan el mecanismo de créditos y débitos y por ende la cuota tributaria a pagar para cada uno de los períodos de imposición si fuere el caso.

(...). En consecuencia, considerando que en el presente caso se aceptan las facturas presentadas por la recurrente, (...), para los períodos impositivos siguientes:

[Sub total= Bs. 1.855.071,00].

(...).

[Sub total= Bs. 1.183.394,79]. [Debiendo excluirse de este monto la cantidad de Bs. 806.949,00, correspondiente al período impositivo Mayo 1999 -de la operación efectuada con la empresa Industrias Venezolanas Philips, S.A.-, que fuera declarada firme por este Alto Tribunal por no ser recurrida en el contencioso tributario].

En consecuencia, se aceptan como procedentes los créditos fiscales alegados para los períodos impositivos de Abril 1999 por Bs. 12.547.251,47, Mayo 1999 por Bs. 2.886.028,10; Agosto Bs. 8.339.168,00 y Noviembre Bs. 1.855.071,00. Así se declara.

(...). En relación con la **prueba de Informes** evacuada a los fines de desvirtuar los reparos fiscales siguientes: **a) Los créditos fiscales por no encontrarse soportados** a los fines de que se requiera la información a las sociedades mercantiles (que se mencionan en la relación detallada) y a la Tesorería Nacional, acerca de si estas emitieron las facturas por la cantidad de Bs. 19.470.652,00; **b) Los créditos fiscales por no encontrarse soportados satisfactoriamente** la cantidad de Bs. 11.765.759,28; ya que según la contribuyente que se encuentran soportados suficientemente soportados (sic).

(...). Al respecto esta Alzada observa lo siguiente:

El artículo 148 del Código Orgánico Tributario de 2001 expresa:

(...). De igual forma, el artículo 7 ejusdem (sic) señala lo siguiente:

(...). *A tal efecto, el artículo 433 del Código de Procedimiento Civil establece:*

(...). Ahora bien, en el presente caso se trata de demostrar que la contribuyente soportó unos créditos fiscales que les fueron rechazados por no tener las facturas originales, único requisito para que proceda la acreditación del crédito fiscal en materia de impuestos indirectos. (...).

Así, como ya se indicó anteriormente, los artículos 54 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y 55 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, ambos disponen (...).

(...). En este sentido, tanto el artículo 62 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo (...), como 62 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor (...), disponen (...).

En el caso ius examine, las empresas que emiten los respectivos informes indican que emitieron los documentos objetos de la prueba y remiten copias simples de la copia que le queda en sus archivos.

Ahora bien, la factura es un documento privado, necesariamente debe ser presentado conjuntamente con el original, al momento de incoar el escrito recursorio, para que así esta Alzada pueda confrontarlos y concluir si es copia fiel y exacta de su original, y por ende poder alcanzar el debido mérito como probanza.

En consecuencia, se desestiman los hechos conducidos al procedimiento administrativo a través de la prueba de informes, ya que la prueba idónea tal como lo prevé nuestro ordenamiento jurídico, es la prueba documental y específicamente, los originales de las facturas que contienen los créditos fiscales que pretendan hacer valer.

*Por lo que, se **rechazan** los créditos fiscales:*

*a) **Por no encontrarse soportados**, para los períodos impositivos: Abril 1999 por Bs. 601.408,00; Mayo 1999 por Bs. 13.152.823,00; Agosto 1999 por Bs. 2.775.297,00 y Noviembre 1999 por Bs. 2.941.125,00.*

*b) **Por no encontrarse soportados satisfactoriamente**, para los períodos impositivos: **Noviembre 1999** por la cantidad de Bs. 11.765.759,28.*

Así se declara. (...)". (Agregados y subrayados de esta Sala).

De lo anteriormente señalado en el acto impugnado, observa esta Superioridad que la Administración Tributaria al conocer de la objeción fiscal relativa al rechazo de créditos fiscales por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria, examinó preliminarmente las pruebas promovidas por la recurrente, verificando las mismas para cada uno de los períodos objetados, y una vez constatadas ellas, formuló las consideraciones siguientes:

Respecto de las Documentales:

- Indicó que para el período de imposición del mes de mayo 1999, se rechazaban las documentales promovidas respecto de las sociedades mercantiles: **a)** Crevron Oronite Latin América C.A., por resultar la factura promovida copia simple de una copia, según se evidencia de la certificación dada por la referida empresa; **b)** Professional Systems, C.A., por falta de correspondencia entre el monto que aparece reflejado en el soporte de la operación, con el que se observa en la factura consignada en el expediente; **c)** CANTV porque las documentales que indican que fueron emitidos dos (2) cheques no podían tenerse como facturas en virtud de emanar de la propia contribuyente, no cumpliendo con los requisitos que deben contener las facturas y/o documentos equivalentes; y **d)** Telecomunicaciones Movilnet, C.A., por no encontrarse dicha prueba en el expediente.

- Respecto del mes de agosto de 1999, fue objetada la documental correspondiente a la sociedad de comercio PRALCA, por ser una copia simple de una copia que acompañaba la certificación emitida por dicha compañía.

En cuanto a los Informes:

La mencionada prueba fue promovida por la contribuyente respecto de: **a)** los créditos fiscales rechazados por falta de comprobación, a los efectos de que la Administración Tributaria requiriese información a las sociedades mercantiles Transporte Guianini, C.A.; R.M. Grupo Corporativo, C.A.; Chevron Oronite Latin América, C.A.; Estacionamiento TS, C.A.; Telecomunicaciones Movilnet, C.A.; Factservice C.A.; Estireno del Zulia, C.A.; Constructora Guercards, C.A.; PDVSA Petróleos,

S.A., así como a la Tesorería Nacional, acerca de si éstas emitieron las facturas a la recurrente por la cantidad de “Bs. 19.470.652,00”, durante los períodos impositivos de los meses de abril, mayo, agosto y noviembre de 1999; y **b)** en cuanto a los créditos fiscales rechazados por no encontrarse soportados satisfactoriamente, para el período de imposición del mes de noviembre de 1999, por la suma “Bs. 11.765.759,28”, a las sociedades de comercio PDVSA Petróleos, S.A. y Constructora Guercards, C.A., al indicar que si bien no contaba con las facturas originales, los aludidos créditos fiscales se encontraban suficientemente soportados.

Respecto de tales probanzas juzga esta Sala lo siguiente:

- **En cuanto a las documentales:** sobre las mismas se constata que, tal como acertadamente lo estimó la Administración Tributaria en el acto impugnado, las mismas deben ser desechadas por las siguientes razones: **i)** las correspondientes a las sociedades mercantiles Crevron Oronite Latin América, C.A. (mayo de 1999) y Pralca (agosto de 1999), por resultar copias simples de las copias de una certificación que emitieron dichas compañías, no constando en autos en copias certificadas de su original (artículo 429 del Código de Procedimiento Civil); **ii)** la relativa a la sociedad de comercio Professional Systems, C.A., por presentar inconsistencias entre los montos reflejados en el documento de soporte de la operación y la factura que la registró; **iii)** la atinente a la contribuyente CANTV, habida cuenta que de la misma sólo se constata la emisión de los indicados instrumentos mercantiles (cheques), no pudiendo considerarse un documento equivalente a la factura; y **iv)** la promovida respecto de la sociedad mercantil Telecomunicaciones Movilnet, C.A., por no cursar ésta en el expediente administrativo.

Sobre este punto, importa destacar además que contra las referidas objeciones del Jerarca Administrativo la contribuyente nada adujo expresamente ni promovió prueba en contra, habida cuenta como se indicara precedentemente, que la misma no participó de forma alguna en el lapso probatorio del contencioso tributario ni tampoco acompañó a su escrito recursivo de sustento probatorio tendente a enervar la presunción de legalidad y veracidad de que goza el referido acto administrativo (Resolución decisoria del recurso jerárquico); motivo por el cual, juzga la Sala que la misma se mantiene incólume y, por ende, **firme** la objeción fiscal relativa al rechazo de los créditos fiscales por las cantidades de “Bs. 13.702.068,21” y “Bs. 2.379.922,00”. **Así se decide.**

- **Respecto de la prueba de informes:** se observa que mediante la misma la recurrente solicitó a la Administración Tributaria que se oficiaran a las sociedades mercantiles por ella señaladas, así como a la Tesorería Nacional para que estas informasen si habían emitido las facturas contentivas de los créditos rechazados por las cantidades de “Bs. 19.470.652,00” y “Bs. 11.765.759,28” y si ellas habían sido pagadas por la empresa; sin embargo, constata esta Alzada que la mencionada probanza no fue evacuada por la autoridad fiscal, al considerar que no era el medio idóneo para la comprobación de los aludidos créditos fiscales.

De esta forma, estima esta Máxima Instancia que no cursando en autos los mencionados informes de terceros en torno a la situación planteada, ni pudiendo constatarse la procedencia de tales créditos, visto que la recurrente no promovió en el recurso contencioso tributario ningún tipo de elemento de pruebas en torno a ellos, limitando su defensa al erróneo proceder de la Administración Tributaria al considerar a la factura como única prueba de los mismos, no puede verificarse su procedencia, debiendo en consecuencia declararse **firme** el rechazo de dichos créditos por las sumas de “Bs. 19.470.652,00” y “Bs. 11.765.759,28”, en virtud de la presunción de legalidad y veracidad que detenta el acto administrativo impugnado. **Así se establece.**

Por las razones que anteceden, esta Máxima Instancia **confirma**, en los términos expuestos en la presente decisión, la sentencia dictada por el Tribunal de instancia que estimó improcedente la denuncia de violación de los derechos constitucionales a la defensa y al debido proceso en materia probatoria, respecto del rechazo de los créditos fiscales por falta de comprobación y por comprobación no satisfactoria. **Así se decide.**

3.- “Nulidad de la Sentencia por errónea apreciación de los hechos respecto a la supuesta obligatoria aplicación de la prorrata entre actividades gravables y exentas/exoneradas, al interpretar que se trata de un argumento susceptible de pruebas cuando está referido a un argumento de derecho basado en la interpretación de la normativa aplicable”.

Acerca de este punto, denuncia la representación judicial de la recurrente que el Tribunal de la causa erró al declarar improcedente el vicio de falso supuesto de derecho invocado por la empresa en cuanto a la interpretación de los artículos 32 de la

Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996 y 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado 1999, sobre la base de ausencia de actividad probatoria de la contribuyente, sin advertir que el mismo obedecía a una simple exegesis de mero derecho que no ameritaba probanza alguna.

En este sentido, explica que el asunto debatido sólo ameritaba la interpretación del alcance de las mencionadas normas a los efectos de determinar si la empresa estaba obligada a emplear el procedimiento de prorrata contemplado en dicha normativa, o si por el contrario, el mismo no le era aplicable, por registrar ésta en contabilidades separadas sus operaciones gravadas y exentas, pudiendo identificar plenamente los débitos y créditos fiscales derivados de tales operaciones, conforme adujo haberlo realizado durante los períodos impositivos cuestionados (enero a diciembre de 1999).

Destaca asimismo, que tanto la autoridad tributaria como el Juzgado de instancia debieron interpretar las referidas disposiciones normativas atendiendo al método de la realidad social en el tiempo en que las normas tributarias deban aplicarse, de acuerdo a lo previsto en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, pues la “(...) *Ley de Impuesto al Valor Agregado no cambió un criterio por circunstancias históricas sino que, el Legislador a fin de evitar cualquier interpretación como la sostenida por la Administración Tributaria, consideró necesario introducir expresamente una norma que salvaguardara los principios contenidos desde su primera aplicación, en la norma actual artículo 34 de la LIVA (artículo 32 de la LICSVM) (...)*”.

Sobre el mencionado particular, observa esta Alzada que el Tribunal de instancia en su decisión, dejó sentado lo siguiente:

“(...) iii) Error en la aplicación de la prorrata de los créditos fiscales:

Explica la recurrente que la Administración Tributaria alega en la resolución recurrida que SHELL DE VENEZUELA PRODUCTOS, C.A., realizó operaciones gravadas y exentas y determinó el crédito fiscal deducible con un procedimiento distinto de cálculo de la prorrata establecido en los Parágrafos Segundo y Tercero del artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente para los períodos de junio a diciembre de 1999.

En respuesta a ese criterio, la contribuyente aduce que, en estricta aplicación de las normas citadas, para cada período tributario, imputó a sus costos los créditos fiscales provenientes exclusivamente de las operaciones relaciones con el negocio de distribución de combustibles, pues éstos están exentos del tributos y para la determinación de los créditos deducibles aplicó, íntegramente, los créditos provenientes de sus operaciones gravadas (productos químicos y lubricantes), más el porcentaje resultante del prorrateo previsto en la Ley para los créditos relacionados con costos comunes a negocios gravados y exentos.

De esta manera, de la lectura de los artículos 32, 33, 34 y 35 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, cuando un contribuyente realice tanto actividades gravadas como exentas, a los efectos de la prorrata sólo podrá deducir créditos fiscales en una proporción igual al porcentaje de las operaciones gravadas, exentas o no sujetas, realizadas en los tres (3) meses anteriores al período de imposición que deba hacerse uso de esta figura.

Ahora bien, insiste la recurrente en la errada interpretación de la Administración Tributaria de los artículos citados, lo cual generó la diferencia de criterios y, por consiguiente, el rechazo a la deducción de los créditos fiscales declarados por la recurrente; sin embargo, no trajo a los autos la documentación fehaciente destinada a enervar el contenido de las pretensiones fiscales. Las cuales acompañadas con la validez y legalidad que revisten las actas fiscales, ameritan la actividad probatoria, en esta instancia judicial, por parte del impugnante; en consecuencia, debe declararse improcedente el alegato de la actora, inherente al punto. Así se decide. (...)”.

De la decisión parcialmente transcrita, se evidencia que la Juzgadora de instancia consideró improcedente dicho argumento, al estimar, visto el reconocimiento de la propia contribuyente de no haber aplicado durante los períodos impositivos fiscalizados, el procedimiento de prorrata establecido en las precitadas normas, sino uno distinto en el que registraba contablemente las operaciones exentas por una parte y las gravadas por otra, que la misma debió consignar a los efectos de comprobar la veracidad de sus alegatos y enervar la presunción de legalidad y veracidad del acto recurrido, algún sustento probatorio que permitiese concluir en la legalidad de su proceder.

Tomando en cuenta que el argumento invocado por la empresa involucra la interpretación de las mencionadas normas (artículos 32 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996 y 34 de la Ley de Impuesto al Valor

Agregado 1999), juzga la Sala pertinente a los fines debatidos examinar el contenido de las mismas, cuyo tenor es el siguiente:

“Artículo 32 [LICSVM]: Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles corporales y de servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones gravadas se deducirán íntegramente. Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles o de servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones gravadas podrán ser deducidos en una porción igual al porcentaje que el monto de las operaciones realizadas por el contribuyente en los tres (3) meses anteriores al período de imposición en que deba proceder al prorrateo a que este artículo se contrae”.

“Artículo 34 [LIVA]: Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles corporales y e servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones gravadas se deducirán íntegramente.

Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles o de servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones gravadas, podrán ser deducidos en una proporción igual al porcentaje que el monto de las operaciones gravadas represente en el total de las operaciones realizadas por el contribuyente en los tres (3) meses anteriores al período de imposición en que deba procederse al prorrateo a que este artículo se contrae.

Para determinar el crédito fiscal deducible de conformidad con el aparte anterior, deberá efectuarse el prorrateo entre las ventas gravadas y las ventas totales, aplicándose el porcentaje que resulte de dividir las primeras entre las últimas, al total del impuesto pagado al efectuar las adquisiciones o importaciones de bienes muebles o de servicios”. (Agregado de esta Sala).

De la normativa transcrita, observa este Alto Juzgado que el referido método de prorrateo se aplica cuando los contribuyentes de este tipo de impuestos indirectos realicen operaciones gravadas y exentas, pudiéndose sustraerse del mismo únicamente cuando los créditos fiscales declarados en cada período impositivo (mensual) fuesen utilizados exclusivamente en la realización de operaciones gravadas; de esta forma, cuando el contribuyente realice tanto operaciones gravadas como exentas deberá someterse al mencionado mecanismo y podrá deducir créditos fiscales en una porción igual al porcentaje del monto que las operaciones gravadas represente en el total de las operaciones gravadas y exentas realizadas durante los tres (3) meses anteriores al período de imposición en que deba aplicarse el prorrateo.

En el caso de autos aprecia esta Sala que la Administración Tributaria procedió a efectuar el cálculo de la mencionada prorrata para cada uno de los períodos impositivos fiscalizados, al constatar que la empresa no aplicó dicho mecanismo; sin embargo, la contribuyente objetó tal proceder alegando no haberlo empleado, pues ésta para cada período de imposición, imputó a sus costos los créditos fiscales provenientes exclusivamente de las operaciones relacionadas con el negocio de distribución de combustibles, por resultar esos productos exentos de los tributos en referencia, y, en cuanto a la determinación de los créditos deducibles, aplicó íntegramente los provenientes de sus operaciones gravadas por la comercialización de productos químicos y lubricantes, más el porcentaje resultante del prorrateo para los créditos relacionados con costos y gastos comunes a negocios gravados y exentos.

Visto lo anterior, juzga esta Sala que, contrariamente a lo alegado por la accionante en su recurso contencioso tributario, el punto en discusión no sólo comportaba la exégesis de las precitadas normas en el sentido de dilucidar la inteligencia y el alcance de las mismas respecto a la obligación de los contribuyentes de aplicar o no el procedimiento de prorrata en torno a sus operaciones gravadas y exentas, sino que también suponía la verificación del supuesto de hecho previamente descrito por la recurrente, que la eximía a su decir, de aplicar dicho mecanismo de prorrateo por registrar contablemente de forma separada sus operaciones gravadas y exentas.

En efecto, entiende esta Superioridad que habiéndose sustentado la objeción fiscal en la aplicación por parte de la contribuyente de un mecanismo distinto al de la prorrata prevista en las aludidas normas, la recurrente estaba obligada no sólo a formular razonamientos de derecho en torno a la inteligencia de las mismas, sino a sustentar mediante elementos de pruebas pertinentes, la legalidad y procedencia de su accionar a los fines de enervar la presunción de legitimidad y veracidad de que goza el acto administrativo recurrido; sin embargo, y tal como se ha señalado repetidamente en el presente fallo, la empresa durante la tramitación del referido juicio contencioso tributario no acompañó sus alegaciones de prueba alguna que las sustentase y que

permitieran en este punto en particular, considerar ajustado a derecho su proceder y, por consiguiente, que no procedía la aplicación del prorrateo establecido en la normativa objeto de análisis. **Así se decide.**

Por tal motivo, comparte este Máximo Tribunal la opinión proferida sobre este argumento por el Juzgado de la causa, desechando por consiguiente, el vicio errónea apreciación de los hechos invocado por la representación judicial de la sociedad mercantil Shell Venezuela Productos, C.A., **confirmando** la sentencia de instancia sobre el mencionado particular, así como la procedencia del reparo formulado por falta de aplicación del procedimiento de prorrata previsto en los artículos 32 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996 y 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999. **Así se dispone.**

En virtud de los razonamientos anteriores, se declara **sin lugar** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial de la sociedad mercantil Shell Venezuela Productos, C.A., contra la sentencia definitiva Nro. 044/2013 del 22 de julio de 2013, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **confirma** en los términos expuestos en la presente decisión. **Así se declara.**

De la Consulta de Ley:

Tal como se señaló previamente, la referida sentencia definitiva 044/2013 dictada por el Tribunal remitente en fecha 22 de julio de 2013, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente Shell Venezuela Productos, C.A., sin que la representación judicial del Fisco Nacional apelara de la declaratoria contenida en la misma que resultaba desfavorable a los intereses de la República.

En efecto, constata esta Sala que la precitada decisión luego de considerar que “(...) *en el presente caso, los requisitos contenidos en los literales a) y h) del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor [de 1994], no son esenciales para que la Administración Tributaria pueda controlar el débito fiscal correspondiente, (...)*”, declaró que “(...) *la Administración incurrió en el vicio de falso supuesto denunciado por la recurrente, y por lo tanto procedente la deducción del crédito fiscal por el monto total de Bs. 82.381.198,43 (Bs.F. (sic) 82.381,20)*”; por tal motivo, esta Máxima Instancia, procediendo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016, debe verificar la procedencia del análisis en consulta del referido pronunciamiento, por resultar contrario a los intereses del Fisco Nacional. (Agregado de este Alto Tribunal).

Con vista en lo indicado, deben examinarse previamente en la sentencia sometida a revisión el cumplimiento de las exigencias plasmadas en los fallos Nros. 00566, 00812, 00911 y 00812 dictados por esta Sala Político-Administrativa en fechas 2 de marzo de 2006, 9 de julio y 6 de agosto de 2008, y 22 de junio de 2011, casos: *Agencias Generales Conaven, S.A.; Banesco Banco Universal, C.A.; Importadora Mundo del 2000, C.A.; y C.A. Radio Caracas Televisión (RCTV)*, respectivamente, así como en la decisión Nro. 2157 del 16 de noviembre de 2007, emitido por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal, caso: *Nestlé de Venezuela C.A.*; con exclusión de la valoración sobre la cuantía de la causa, según el criterio de esta Máxima Instancia contenido en la sentencia Nro. 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*, ratificado en la decisión judicial Nro. 00114 del 19 de febrero de 2015, caso: *Sucesión de Carlota Figueredo de Mancera*.

Asimismo, el conocimiento en consulta del aludido fallo no puede generar una cognición en segunda instancia más extensa que la producida por el ejercicio de los medios de impugnación previstos en las leyes aplicables y que, por causas inherentes a los titulares de dicha prerrogativa, no fueron interpuestos en las oportunidades procesales correspondientes; razón por la cual, los requisitos a considerar para la procedencia de la mencionada consulta serán los siguientes: **i)** que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable; y **ii)** que resulten contrarias “(...) *a la pretensión, excepción o defensa de la República*”.

Así, al aplicar las mencionadas exigencias al caso bajo examen, se constata que: **a)** se trata de una sentencia definitiva; y **b)** lo decidido en el referido fallo resultó parcialmente contrario a los intereses de la República.

Por tal motivo, procede la consulta de la aludida decisión, a cuyo efecto esta Alzada revisará si la sentencia de primera instancia se apartó del orden público; violentó normas de rango constitucional o interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional; quebrantó formas sustanciales en el proceso o las demás prerrogativas procesales, o dio una incorrecta ponderación del interés general; supuestos en los cuales declarará la nulidad de la sentencia de mérito. (*Vid.*, fallo de la Sala Constitucional Nro. 1071 del 10 de agosto de 2015, caso: *María del Rosario Hernández Torrealba* y la sentencia de la Sala Político-Administrativa Nro. 01101 del 8 de octubre de 2015, caso: *Schering Plough, C.A.*). **Así se decide.**

Desde esta perspectiva, observa esta Superioridad que la presente consulta se contrae a verificar la conformidad a derecho del pronunciamiento que declaró improcedente el rechazo de los créditos fiscales soportados en las facturas que incumplían con los requisitos establecidos en los literales “a” y “h” del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor de 1994.

Señalado lo anterior, consta la Sala que en el acto impugnado el órgano exactor rechazó los aludidos créditos por las siguientes razones:

“(…). Ahora bien, esta Gerencia General, en virtud, del deber que le impone el artículo 89 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, de resolver todos los asuntos que surjan con motivo de los recursos interpuestos, considera necesario efectuar la revisión de las facturas promovidas y evacuadas por el (sic) recurrente, a los efectos de determinar si cumple con los requisitos de las facturas, para que puedan ser acreditadas (sic) el crédito fiscal que alega.

(...). Los artículos 54 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor de 1994 y 55 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, disponen bajo el mismo tenor lo siguiente:

(...). En este sentido, los artículos 62 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor de 1994 y 62 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, dispone que el único ejemplar de la factura que da derecho al crédito fiscal es el original, en los siguientes términos:

(...). De esta manera, en aras de realizar estrategias de fiscalización basadas en cruces de información, para lo cual el cumplimiento de las normas citadas resulta de importancia capital, de allí la relevancia de este elemento (datos de las facturas), el legislador previó algunas situaciones en las cuales, ante el riesgo que per sé representan para la Administración Tributaria, las facturas que se encuentren en esas circunstancias no darán derecho al crédito fiscal.

Esas situaciones concretas se encuentran establecidas en el único aparte del artículo 28 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor de 1996 y el único aparte del artículo 30 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, cuando señala:

(...). Por su parte, los artículos 52 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor de 1996 (LICSVM 1996) y 57 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999 (LIVA 1999) consagran:

(...). Por su parte, el último párrafo de los artículos 33 de la LICSVM 1996 y 35 de la LIVA 1999, ambos establecen:

(...). De las disposiciones anteriores se infiere, que el crédito fiscal producto de la adquisición de bienes y servicios, sólo será deducible cuando esté soportado con facturas originales, las cuales deberán cumplir con los requisitos establecidos en la Resolución N° 3.061 del 27/03/1996, contentiva de las Disposiciones Relacionadas con la Impresión y Emisión de Facturas y otros Documentos, publicada en la Gaceta Oficial No. 35.931 del 29/03/1996 y el Régimen Transitorio de Emisión de Facturas, otros Documentos y Máquinas Fiscales previsto en la Resolución No. 122 del 27/03/1999, publicada en la Gaceta Oficial [de la República de Venezuela] No. 36.712 del 31/05/1999.

De manera que los contribuyentes, de conformidad con las citadas disposiciones legales y reglamentarias, en concordancia con el artículo 126 (numeral 2) del Código Orgánico Tributario de 1994, están obligados a cumplir con los requisitos y formalidades establecidas en materia de facturación, pues, constituyen una exigencia para la procedencia o utilización del crédito fiscal. Se trata de deberes formales de cuyo cumplimiento por parte del emisor dependerá la procedencia del créditos fiscal para el receptor (comprador), en atención a lo dispuesto en los artículos 33 de la LICSVM 1996 y 35 de la LIVA, de allí el interés de éste en velar por el estricto cumplimiento de las normas en materia de facturación.

(...). *El artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, establece:*

(...). En virtud de que la recurrente incorporó a los autos (folios 1 al 43) copias de las facturas que soportan los créditos rechazados, debidamente confrontadas con sus originales, en cuya base pretende demostrar la improcedencia de las formulaciones fiscales, esta Gerencia General procedió a la revisión de cada uno de los comprobantes consignados en autos, a los fines de verificar si en su emisión se dio cumplimiento o no a la normativa analizada. En tal sentido se observó lo siguiente:

*1. A los Documentos presentados por la recurrente correspondientes al período Imposición **Abril 1999**, se les determina:*

*(...). c) El documento que representa los bienes vendidos por la empresa Transporte Boca de Aroa II, C.A. que fue confrontado con su original al momento de su presentación, **no cumple** con los requisitos previstos en el artículo 63 (literales 'a' y 'h') del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo (sic) y a las Ventas al Mayor al no presentar la denominación 'Factura' y carecer del 'Nombre o razón social del impresor de las facturas, el domicilio fiscal, número telefónico si lo hubiere y su número de inscripción en el Registro de Contribuyentes'; los artículos 9 y 10 de la resolución No. 3.061 del 29/03/1996 (Disposiciones Relacionadas con la Impresión y Emisión de Facturas y Otros Documentos).*

*d) Los Documentos (Nros. Serie A-01994, Serie A-01995, Serie A-01996 y Serie A-01997) que representan los servicios prestados por la empresa Informática, Negocios y Tecnología, S.A. que fue confrontado con su original al momento de su presentación, **no cumplen** con los requisitos previstos en el artículo 63 (literal 'a') (...).*

*e) El Documento que representa los bienes vendidos por la empresa PEÑA TIP, C.A. que fue confrontado (...), **no cumple** con los requisitos previstos en el artículo 63 (Literal 'h') del Reglamento (...).*

*2. A los Documentos presentados por la recurrente correspondientes al Período de Imposición **Mayo 1999**, se les determina:*

*c) El Documento que representa los bienes vendidos por la empresa Professional Systems, C.A., que fue confrontado con su original (...), **no cumple** con los requisitos previstos en el artículo 63 (Literal 'h') del Reglamento (...).". (Destacados del original y agregado de esta Sala).*

Por su parte, la representación judicial de la compañía accionante denunció en el recurso contencioso tributario que a los efectos del rechazo de los mencionados créditos fiscales, debían verificarse si los requisitos objetados en las facturas resultaban de fondo o de forma; debiendo objetarse únicamente los esenciales a las mismas, vale decir, aquellos que permitan a la Administración Tributaria la efectiva verificación de los créditos opuestos sujetos a su deducibilidad.

Acerca de aludido particular, la Sentenciadora de instancia consideró en su fallo lo siguiente:

"(...). ii) Falso supuesto de derecho al rechazar la Administración créditos fiscales por incumplimiento de los requisitos contenidos en los literales 'a' y 'h' del Artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor:

En el caso de autos, la Administración Tributaria rechazó créditos fiscales por considerar que los mismos se encuentran soportados en facturas que no cumplen con los requisitos reglamentarios. Por su parte, la contribuyente indica que tales omisiones, están referidos a requisitos de forma, pero no pueden implicar la pérdida del derecho a deducir los créditos fiscales.

(...). En tal sentido, la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor dispone en su artículo 28 lo siguiente:

(...). Por su parte, el Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.827 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 1994, establece en su artículo 63 lo siguiente:

(...). Como puede inferirse, la norma reglamentaria parcialmente transcrita, establece los requisitos que deben cumplir las facturas al momento de su emisión, lo cual, según se desprende del artículo 28 de la Ley que rige la materia, eran de carácter obligatorio a los fines de la deducción de los créditos fiscales. Sin embargo, a través de la jurisprudencia reiterada de nuestro Máximo Tribunal, se ha establecido que no siempre la falta de los requisitos en las facturas ocasiona el rechazo de los créditos fiscales, pues se debe corroborar si dichos requisitos son esenciales o no. Así, este Tribunal considera oportuno transcribir parcialmente la sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia publicada en fecha 10 de diciembre de 2008,

bajo el N° 01570, caso: *Galletera Tejerías S.A.*, en la que el Alto Tribunal, en consonancia con la sentencia No. 2158 del 10 de octubre de 2001 (Caso: *Hilados Flexilón, S.A.*), indicó:

(...). *Ahora bien, este Tribunal en atención al criterio jurisprudencial supra transcrito, debe señalar que en el caso de autos, los requisitos de las facturas considerados por la Administración Tributaria como incumplidos, a saber: contener la denominación 'FACTURA' (literal a); y nombre o razón social del impresor de las facturas, el domicilio fiscal, número telefónico si lo hubiere, y su número de inscripción en el Registro de Contribuyentes (literal h), no son considerados como requisitos indispensables, es decir, su incumplimiento no desnaturaliza el contenido de las facturas, pues la facultad de la Administración Tributaria no se ve impedida de recuperar los impuestos retenidos por débitos fiscales. Así se decide.*

En razón de lo expuesto, al declararse que en el presente caso, los requisitos contenidos en los literales a) y h) del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, no son esenciales para que la Administración Tributaria pueda controlar el débito fiscal correspondiente, este Tribunal considera que la Administración incurrió en el vicio de falso supuesto denunciado por la recurrente, y por lo tanto procedente la deducción del crédito fiscal por el monto total de Bs. 82.381.198,43 (Bs.F. (sic) 82.381,20). Así se declara. (...)".

En armonía con lo que antecede, en cuanto al desconocimiento de los créditos fiscales por falta de cumplimiento de requisitos no esenciales en materia de facturación, esta Sala mediante la decisión Nro. 02158 del 10 de octubre de 2001, ratificada pacífica y reiteradamente en los fallos

Nros. *Cervecería Polar del Centro, C.A. (CEPOCENTRO)*; 01570 del 10 de diciembre de 2008, caso: *Galletera Tejerías S.A.*; 0413 del 14 de marzo de 2007, caso: *Bimbo de Venezuela*; 01512 del 21 de octubre de 2009, caso: *Brahma de Venezuela, C.A.*; 0220 del 16 de febrero de 2011, caso: *Petrolera San Carlos, C.A.*, y 0163 del 18 de febrero de 2016, caso: *Rena Ware, C.A.*, se pronunció de la manera reflejada a continuación:

"(...) la representación fiscal insiste en que la contribuyente incumplió con el requisito previsto en el literal k) del citado artículo reglamentario, al no señalar el número de Registro de Información Fiscal (RIF) en las facturas que sustentan el crédito fiscal por la citada cantidad de Bs. 8.459.177,90 y, en consecuencia, a su juicio resulta forzoso aplicar el efecto previsto en el artículo 28 de la Ley que regula esta materia y considerar que no se generó por ello crédito fiscal alguno a favor de la contribuyente.

Por su parte la contribuyente pretende que sólo se debe desconocer el crédito fiscal cuando se trata de facturas no fidedignas o fraudulentas, como se señala en la parte in fine del referido artículo, que a la letra dice así:

(...). *Esta Sala no comparte el criterio expresado por la contribuyente, porque la normativa legal contempla el efecto denegatorio del beneficio fiscal no sólo en caso de las facturas consideradas falsas o fraudulentas, sino también cuando carecen de los requisitos formales exigidos por la Ley y el Reglamento. Pero de otra parte, la Sala tampoco comparte el criterio de la Fiscalización al sostener que la falta en las facturas de uno cualquiera de los requisitos previstos en los diecinueve literales del artículo 63 reglamentario, produce indefectiblemente el gravísimo efecto del desconocimiento de la deducción del crédito fiscal.*

En efecto, una factura bien elaborada le permite al Fisco Nacional conocer quiénes fueron realmente los contribuyentes que intervinieron en la operación, qué tipo de operación realizaron, cuál fue su monto y cuál fue el impuesto que retuvo el vendedor al momento de hacer la operación y el cual origina el crédito fiscal en beneficio del comprador. También le permite perseguir al proveedor para reclamar de él el pago del impuesto que ha retenido, porque se conoce perfectamente su nombre o razón social, su número de registro o información fiscal, cuál es su domicilio y la cantidad retenida por concepto de impuesto.

En la norma parcialmente transcrita supra, se somete la validez de las facturas, para dar derecho a deducir el crédito fiscal, al cumplimiento de algunos requisitos legales y reglamentarios. Sin embargo, la ley en general y, en particular, la ley tributaria, no puede aplicarse sin atender al propósito y razón del legislador, que en este caso no puede ser otro que asegurarle al Fisco Nacional el necesario control sobre las operaciones realizadas por los contribuyentes, de manera que no tenga que reconocer créditos fiscales y reintegrarlos cuando al mismo tiempo no pueda perseguir al vendedor de los bienes y servicios que retuvo la misma cantidad por impuesto al consumo, con lo que en definitiva no se merma el ingreso fiscal a que el Estado tiene derecho.

Por tal motivo estima la Sala que al interpretarse el dispositivo bajo análisis, debe atenderse a si los requisitos reglamentarios son esenciales o simplemente formales, si son indispensables para la persecución del débito fiscal correspondiente por parte del Estado o si son sólo exigencias de forma.

De manera que debe dispensarse la omisión del requisito, a los solos fines del reintegro, cuando la factura adolece de uno de los requisitos formales, de otro modo el contribuyente debe sufrir las consecuencias de la pérdida de su derecho al reintegro de sus créditos fiscales porque le dificultó o impidió al Fisco Nacional la persecución del débito fiscal correspondiente.

En conclusión, debe analizarse en cada caso concreto, si la falta del o los requisitos cuestionados desnaturalizan el contenido de las facturas y si por esa razón se impide al Fisco Nacional asegurar la normal y oportuna recaudación de este impuesto, por parte de los proveedores, perturbándose así la función de control que está obligado realizar. Ya que si no fuere así, es decir, si la facultad de la Administración Tributaria no se ve impedida de recuperar los impuestos retenidos por débitos fiscales, entonces tiene la Sala forzosamente que declarar cumplido el fin de la factura para dar derecho al crédito fiscal en este caso y, en consecuencia, reconocer la procedencia del crédito fiscal con basamento en dicho instrumento.

Dentro de esta interpretación de justicia tributaria, las negativas de reconocimientos de los créditos fiscales en el proceso de determinación del impuesto al consumo suentario y a las ventas, deben ser examinadas equitativamente, tanto por la Administración Tributaria como por los Jueces Tributarios, a fin de precisar, en cada caso concreto, cuándo el incumplimiento de los requisitos previstos en el mencionado artículo 63 del Reglamento lesiona la necesaria función de control que el Fisco Nacional está en el deber de realizar, impidiéndole ejercicio de su derecho a perseguir el débito fiscal correspondiente. Y si este es el caso, debe establecerse para la contribuyente la pérdida de los créditos fiscales. Así se declara (...)

Si por el contrario el requisito que se exige en la factura es simplemente formal, su incumplimiento da derecho a la Administración Tributaria de imponer sanciones pecuniarias a los administrados, por no haber cuidado el contenido de las facturas recibidas, y las cuales quedarían tipificadas como incumplimiento de deberes formales, conforme al artículo 108 del Código Orgánico Tributario. Así también se declara.

Este criterio de diferenciación de los requisitos formales y sus efectos, contenido en el presente fallo, se encuentra recogido en las disposiciones relacionadas con la impresión y emisión de facturas y otros documentos contenidas en la Resolución No. 320 de fecha 28 de diciembre de 1999 del Ministerio de Finanzas, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.859, de fecha 29 de diciembre de 1999, no aplicable al caso de autos por razón del tiempo, de su entrada en vigencia, en el sentido de sostener que la falta de algunos requisitos formales produce el rechazo a la deducción de los créditos fiscales y la falta de otros sólo acarrea una sanción pecuniaria por incumplimiento de deberes formales”.

En tal sentido, la Sala ratificando una vez más el criterio jurisprudencial *supra* transcrito, concluye que sólo aquellas facturas que incumplan requisitos esenciales o inherentes al crédito fiscal y no permitan al Fisco nacional asegurar la normal y oportuna recaudación del tributo, obstaculizando la función de control que está obligado a realizar el órgano exactor, deberán ser rechazadas.

Así, al circunscribir el análisis al asunto en controversia, constata este Alto Tribunal que los requisitos cuestionadas en las facturas que le fueran rechazadas a la contribuyente Shell Venezuela Productos, C.A., resultan los establecidos en los literales “a” y “h” del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suentario y a las Ventas al Mayor de 1994, relativos a “Contener la denominación ‘Factura’” y “Nombre o razón social del impresor de las facturas, el domicilio fiscal, número telefónico si lo hubiere, y su número de inscripción en el Registro de Contribuyentes”, lo cuales, tal como acertadamente lo juzgara el Tribunal de instancia en su fallo, no resultan esenciales o de fondo, toda vez que no impiden ni obstaculizan al Fisco Nacional el necesario control sobre las operaciones realizadas por los contribuyentes, ni su omisión merma en definitiva el ingreso fiscal a que el Estado tiene derecho.

Con fundamento en las consideraciones precedentemente expuestas, esta Máxima Instancia conociendo en consulta del referido pronunciamiento emitido por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró improcedente el rechazo de los créditos fiscales de la contribuyente por incumplimiento de requisitos no esenciales a las facturas fiscales, considera que el mismo fue proferido conforme a derecho, en aplicación de la normativa legal que regía el supuesto examinado, y sin contravenir criterios o interpretaciones vinculantes sentados sobre el tema debatido tanto por la Sala Constitucional como por esta Sala Político-Administrativa, debiendo por consiguiente, **confirmarse** su contenido, vale decir, la improcedencia del rechazo de los créditos fiscales soportados por la contribuyente por la cantidad de “Bs. 82.381.198,43 (Bs.F. (sic) 82.381,20)”. **Así se declara.**

Resuelta la consulta, no escapa a la advertencia de este Máximo Tribunal que el Juzgado *a quo* en su decisión, si bien procedió a dejar parcialmente firme el acto recurrido, ordenando a la Administración Tributaria "(...) emitir nuevo acto administrativo tomando en consideración los términos declarados en la presente sentencia (...)", no examinó la forma en que fueron impuestas las sanciones en el proveimiento impugnado, vale decir, sin constatar si respecto de las mismas fue empleada la figura de la concurrencia de infracciones prevista en el artículo 74 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón de su vigencia temporal, que prevé lo siguiente:

“Artículo 74: Cuando concurren dos o más infracciones tributarias sancionadas con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras penas. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un delito tributario sancionado con pena privativa de libertad y de delito común.

Cuando concurren dos o más infracciones tributarias sancionadas con penas pecuniarias y una pena privativa de la libertad, se aplicarán conjuntamente las sanciones pecuniarias y la privativa de la libertad”.

De conformidad con la precitada disposición, cuando concurren dos (2) o más infracciones sancionadas (en este caso) con penas pecuniarias, deberá aplicarse la pena más grave aumentada con la mitad de las otras sanciones; no obstante, pudo constatar este Máximo Tribunal que la Resolución decisoria del recurso jerárquico impugnada, si bien aludió a la norma arriba señalada procedió a imponer las sanciones resultantes de su declaratoria de parcialmente con lugar, de la siguiente forma:

Período de Imposición	Sanción
Abril 1999	600.000,00 (Sanción del art. 106 del COT de 1994)
Junio 1999	7.096.105,00
Agosto 1999	5.169.953,00
Agosto 1999	332.211.137,20
Septiembre 1999	289.350.172,05
Octubre 1999	265.518.059,03
Noviembre 1999	220.969.048,94
Diciembre 1999	266.634.743,58
Total:	1.387.549.218,80

Sin embargo, advierte esta Sala, que el Superior Jerarca Administrativo no concurrió las referidas sanciones en los términos de la norma arriba señalada; motivo por el cual, esta Alzada estima que lo procedente resulta imponer las indicadas sanciones de la manera siguiente:

Período de Imposición	Sanción
Abril 1999	300.000,00
Junio 1999	3.548.052,50
Agosto 1999	2.584.976,50
Agosto 1999	332.211.137,20 (sanción más grave)
Septiembre 1999	144.675.086,02
Octubre 1999	132.518.059,03
Noviembre 1999	110.484.524,47
Diciembre 1999	133.317.371,79
Total:	8.596.392.075,10

*Monto total que expresado en moneda actual equivale a la cantidad de Bs. 859.639,07.

Derivado de lo anterior, esta Sala **ordena** a la Administración Tributaria emitir Planillas de Liquidación Sustitutivas ajustándose a los términos indicados en la presente decisión. **Así se establece.**

Sobre la base de lo precedentemente expuesto, esta Máxima Instancia declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente, contra la Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006/862 de fecha 29 de mayo de 2006, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), acto administrativo que queda **firmes**, salvo en lo relativo al monto de las sanciones pecuniarias impuestas, el cual se **anula** y se **ordena** su reajuste tomando en consideración las reglas de la concurrencia de infracciones. **Así se dispone.**

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

VI DECISIÓN

Por 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 formar parte de la controversia ventilada en el juicio contencioso tributario, las objeciones fiscales contenidas en las páginas 60, 66, 67, 70, 71, 84, 86, 87, 93 y 94 de la Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006/862 del 29 de mayo de 2006, reseñadas en la parte motiva de esta decisión.

2.- SIN LUGAR el recurso de apelación ejercido por la representación judicial de la sociedad de comercio **SHELL VENEZUELA PRODUCTOS, C.A.**, contra la sentencia definitiva Nro. 044/2013 del 22 de julio de 2013, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **CONFIRMA** bajo la motivación contenida en este fallo.

3.- QUE PROCEDE el análisis en consulta del pronunciamiento contenido en la mencionada sentencia que declaró que “(...) *en el presente caso, los requisitos contenidos en los literales a) y h) del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor* [de 1994], *no son esenciales para que la Administración Tributaria pueda controlar el débito fiscal correspondiente, (...)*”, y que por consiguiente, “(...) *la Administración incurrió en el vicio de falso supuesto denunciado por la recurrente, y por lo tanto procedente la deducción del crédito fiscal por el monto total de Bs. 82.381.198,43 (Bs.F. (sic) 82.381,20)*”, y conociendo de tal declaratoria, se **CONFIRMA** la misma. (Agregado de esta Máxima Instancia).

4.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente, contra la Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006/862 de fecha 29 de mayo de 2006, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), acto administrativo que queda **FIRME**, salvo en lo relativo al monto de las sanciones pecuniarias impuestas, el cual se **ANULA** y, por ende, se **ORDENA** reajustarse tomando en consideración las reglas de la concurrencia de infracciones.

5.- Se ORDENA a la Administración Tributaria emitir Planillas de Liquidación Sustitutivas en los términos antes expuestos.

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES a las partes, conforme a lo señalado en esta decisión judicial.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Remítase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los catorce (14) días del mes de marzo del año dos mil dieciocho (2018). Años 207° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta,
**MARÍA CAROLINA AMELIACH
VILLARROEL**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA CÉSAR
SIERO**

El Vicepresidente,
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

El Magistrado - Ponente
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada,
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha quince (15) de marzo del año dos mil
dieciocho, se publicó y registró la anterior sentencia
bajo el N° 00306.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD