



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **INOCENCIO ANTONIO FIGUEROA ARIZALETA**
Exp. Nro. 2018-0392

Mediante Oficio Nro. 084-18 de fecha “9 de marzo de 2019 (sic)”, recibido en esta Sala Político-Administrativa el 6 de abril de 2018, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes remitió el expediente Nro. 3307 de su nomenclatura, en virtud de la apelación ejercida el 9 de febrero de 2018 por la abogada Francys Delgado (INPREABOGADO Nro. 44.522), actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, cuyo documento poder no consta en las actas procesales, contra la **sentencia definitiva Nro. 146-2017 dictada por el Juzgado remitente el 19 de diciembre de 2017**, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto de forma subsidiaria al recurso jerárquico en fecha 3 de febrero de 2014, por el abogado José Oswaldo Ruiz Cerrada, con INPREABOGADO Nro. 21.865, en su condición de apoderado judicial de la sociedad de comercio **OCCIDENTAL DE AUTOBUSES, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Mérida en fecha 2 de agosto de 2001, bajo el Nro. 42, Tomo A-17, tal como se desprende del instrumento poder inserto en autos al folio 415 de la pieza Nro. 3.

Dicho medio de impugnación fue incoado contra la Resolución Nro. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2017-0231 del 28 de abril de 2017, emitida por el Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2013/00374/28 del 12 de diciembre de 2013 y sus consecuentes Planillas de Liquidación, emitida por el Jefe del Sector de Tributos Internos Mérida de la Región Los Andes del referido Servicio Autónomo, estableciendo a cargo de la prenombrada empresa la obligación de pagar los siguientes conceptos: **1)** diferencia de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido desde el 1° de enero al 31 de diciembre de 2011, por la cantidad de Un Millón Treinta y Ocho Mil Setenta y Cuatro Bolívares con Sesenta y Tres Céntimos (Bs. 1.038.074,63), expresada actualmente en Diez Bolívares con Treinta y Ocho Céntimos (Bs. 10,38); **2)** sanción de multa impuesta de conformidad con lo establecido en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, por el monto de Un Millón Trescientos Ochenta y Ocho Mil Cuatrocientos Veinticuatro Bolívares con Cincuenta y Un Céntimos (Bs. 1.388.424,51), equivalente hoy a Trece Bolívares con Ochenta y Ocho Céntimos (Bs. 13,88); y **3)** intereses moratorios liquidados de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 66 *eiusdem*, por la cifra de Trescientos Setenta Mil

Doscientos Cinco Bolívares con Nueve Céntimos (Bs. 370.205,09), reexpresada ahora en Tres Bolívares con Setenta Céntimos (Bs. 3,70), todo lo cual totaliza la suma de Dos Millones Setecientos Noventa y Seis Mil Setecientos Cuatro Bolívares con Veintitrés Céntimos (Bs. 2.796.704,23), en la actualidad Veintisiete Bolívares con Noventa y Siete Céntimos (Bs. 27,97).

Por auto del 9 de marzo de 2018, el Tribunal de la causa oyó en ambos efectos la apelación fiscal y ordenó remitir el expediente a esta Alzada.

El 24 de abril de 2018 se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta fue designado Ponente. Igualmente, se fijaron siete (7) días continuos en razón del término de la distancia, más un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, lo cual hizo el 22 de mayo del mismo año la abogada Mayerling Fernández, inscrita en el INPREABOGADO bajo el Nro. 204.364, en su condición de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, conforme se desprende del documento poder cursante a los folios 665 y 666 de las actas procesales. No hubo contestación a la apelación.

La causa entró en estado de sentencia en fecha 14 de junio de 2018, a tenor de lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

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

I ANTECEDENTES

A través de la Providencia Administrativa Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/AF/2013/ISLR/00374 del 15 de mayo de 2013 (notificada el 12 de junio del mismo año), se autorizó a los funcionarios Carmen Haydee Camacho de Sánchez y Jesús Manuel Contreras Duran, titulares de las cédulas de identidad Nros. 8.706.107 y 8.706.947, en su carácter de “*Fiscal Actuante*” y “*Supervisor*”, respectivamente, adscritos al Sector de Tributos Internos de Mérida de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a objeto de practicar una investigación fiscal a la sociedad de comercio Occidental de Autobuses, C.A.

En fecha 31 de julio de 2013 se notificó a la mencionada empresa el Acta de Reparación Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/AF/2013/ISLR/00374/051 del 17 del mismo mes y año, en la que “(...) *se determinaron algunas inconsistencias que originaron un Impuesto Sobre la Renta el cual esta (sic) Omiso en los Ejercicios Fiscales 2011 Y 2012, lo que originó la Apertura del Sumario Administrativo (...)*”. (Negritas de la fuente).

El 18 de septiembre de 2013 el ciudadano José Oswaldo Ruiz Cerrada, antes identificado, presentó ante el Área de Sumario Administrativo del Sector de Tributos Internos de Mérida el escrito de descargos contra la mencionada Acta de Reparación.

En fecha 18 de diciembre de 2013 la contribuyente fue notificada de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2013/00374/28 del 12 del mismo mes y año, dictada por el Jefe del Sector de Tributos Internos de Mérida de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la que se resolvió confirmar el contenido del Acta de Reparación Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/AF/2013/ISLR/00374/051 del 17 de julio de 2013, estableciendo a cargo de la accionante la obligación de pagar diferencia impuesto sobre la renta; pena pecuniaria aplicada de conformidad con lo estatuido en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, en concordancia con el artículo 94 *eiusdem* y 37 del Código Penal; e intereses moratorios liquidados según lo dispuesto en el artículo 66 *ibídem*, por la cantidad total de Dos Millones Setecientos Noventa y Seis Mil Setecientos Cuatro Bolívares con Veintitrés Céntimos (Bs. 2.796.704,23), expresada actualmente en Veintisiete Bolívares con Noventa y Siete Céntimos (Bs. 27,97).

Por disconformidad con el contenido del mencionado acto administrativo, en fecha 3 de febrero de 2014 el abogado José Oswaldo Ruiz Cerrada, antes identificado, en su condición de apoderado judicial de la compañía actora, presentó recurso jerárquico y subsidiariamente el recurso contencioso tributario ante el Sector de Tributos Internos Mérida de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del referido órgano recaudador, invocando los alegatos siguientes:

En primer lugar, denunció contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo el “*vicio de procedimiento y violación del derecho a la defensa*”, por cuanto la modificación efectuada por el órgano exactor del impuesto por compensar para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2012 no se trata de un error material o de cálculo, sino que obedeció al alegato efectuado por la empresa en el escrito de descargos “(…) *como vicio de falso supuesto de hecho y de derecho, lo cual no fue analizado por la Administración Tributaria como alegato, sino presentado como un simple error material o de cálculo (...)*”.

Aseguró que la delación antes expuesta, se verifica en el hecho de que “(…) *si bien se modifica el enriquecimiento gravable, no se ‘apreciaron las pruebas y las defensas alegadas’ sobre este particular (...) sino que se trató como si fuera un error materia (sic) o de cálculo (...)*”, recalcando que “(…) *en el presente caso, no se trató de un error material o de cálculo (...) sino de un falso supuesto, que originó derechos subjetivos o intereses legítimos personales y directos (...)*” a la sociedad de comercio; por todo ello señala que la Resolución recurrida debió haber confirmado parcialmente el Acta de Reparación y “(…) *en consecuencia aplicar las circunstancias atenuantes para la determinación de la multa (...)*”.

Seguidamente, alegó que la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo impugnada incurrió en el vicio de “*falso supuesto*”, en virtud de que a entender de esa representación judicial, “(…) *no puede la Administración Tributaria, pretender excluir las cuentas por cobrar a accionistas y afiliados, por cuanto la naturaleza de estas cuentas por cobrar es la de operaciones vinculadas con el proceso productivo de la renta (...) la no inclusión de las cuentas por cobrar a empresas vinculadas y accionistas, se debió a que no correspondía a cuentas por cobrar cuyo origen era el préstamo o financiamiento, sino a operaciones exclusivamente comerciales por servicios que realizaron, los cuales formaron parte de sus ingresos brutos (...)*”.

En tal sentido, puntualizó que “(...) *la exclusión de las cuentas entre empresas vinculadas y accionistas, conduce a una subvaloración del patrimonio neto, que conllevaría a una deformación de su verdadera dimensión frente a los efectos erosivos de la inflación, subestimando la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo (...)*”.

Aunado a lo anterior, expuso que la fiscalización “(...) *incurr[ió] en vicio de falso supuesto de hecho y de derecho, toda vez que en la determinación del patrimonio inicial del Balance General Actualizado al 31-12-2011, disminuyó erróneamente el patrimonio de [su] representada (...)[,] [implicando con ello] **una disminución doble** al patrimonio del sujeto pasivo (...)[,] trayendo como consecuencia una disminución de la Renta Fiscal del contribuyente (...)*”. (Corchetes de esta Sala y negrillas de la fuente).

También denunció la falta de valoración de las pruebas, en virtud de que en el presente caso la Administración Tributaria sólo se limitó a desechar los alegatos esgrimidos en el escrito de descargos sin analizar los elementos probatorios, conculcándose con ello el derecho a la defensa y al debido proceso de su representada, asegurando que el órgano tributario “(...) *tenía que examinar los elementos probatorios (...) promovidos junto al Escrito de Descargos, para desvirtuar el contenido del Acta de Reparación (...)*”.

Por otra parte, solicitó la aplicación de la eximente de la responsabilidad penal tributaria prevista en el artículo 84 (numerales 4 y 6) del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, en concordancia con el artículo 171 (numeral 3) de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, vigente *ratione temporis*, por considerar que el reparo formulado proviene de los datos suministrados en el cuerpo de la declaración de rentas.

De igual forma, petitionó que en caso de declararse la improcedencia de la eximente de responsabilidad penal tributaria antes referida, se apliquen las circunstancias atenuantes relacionadas con “(...) *la conducta que el contribuyente haya asumido para el esclarecimiento de los hechos, la presentación de la declaración y demás circunstancias atenuantes que resulten de los procedimientos administrativos y judiciales aun cuando no estén previstos en la Ley (...)*” y, subsidiariamente, las vinculadas con la “(...) *ausencia de intención dolosa (sic) o defraudación, de no haber cometido violación de normas tributarias en ejercicios anteriores, por la colaboración prestada a la fiscalización y por haber presentado sus declaraciones de rentas y haber pagado el impuesto resultante de las mismas (...)*”.

En otro orden de ideas, aseveró que la Administración Tributaria incurrió en un falso supuesto de derecho al aplicar para el cálculo de las sanciones de multa el valor actual de la unidad tributaria, lo cual a su entender vulnera los principios de justicia tributaria, capacidad contributiva, retroactividad y no confiscatoriedad, por lo que solicitó la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del artículo 94 (Parágrafo Primero) del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

Finalmente, sostuvo la improcedencia de los intereses moratorios, ya que a criterio de esa representación judicial los mismos “(...) *deben calcularse a partir de la fecha en que, habiéndose determinado y liquidado el impuesto a pagar y siendo exigible la obligación, el contribuyente incurrió en mora y no desde el día siguiente a aquel en que termina el ejercicio respectivo (...)*”.

El 10 de marzo de 2015 fue notificada la empresa recurrente de la Resolución Nro. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2017-0231 de fecha 28 de abril de 2017, dictada por la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2013/00374/28 del 12 del mismo mes y año, dictada por Jefe del Sector de Tributos Internos de Mérida de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del mencionado órgano administrativo.

En fecha 15 de junio del 2017 el prenombrado Tribunal dio entrada -previa remisión por parte del órgano exactor- a la citada acción judicial y acordó practicar las notificaciones de Ley.

El 19 de julio de 2017 el abogado José Oswaldo Ruiz Cerrada, antes identificado, actuando con el carácter de apoderado judicial de la contribuyente, presentó escrito de reforma del recurso contencioso tributario, a través del cual alegó “*vicios de constitucionalidad*”, por cuanto “(...) *el acto recurrido no otorga una respuesta ni oportuna, ni debida, al recurso jerárquico, lo que en la técnica casacionista se denomina, omisión de pronunciamiento (...)*”.

Con relación al referido vicio, esa representación judicial arguyó que “(...) *la Gerencia de Recursos del SENIAT, obvió completamente pronunciamiento sobre el primer vicio denunciado en virtud de la violación [del] derecho a la defensa y al debido proceso[,] pues no hizo ni la mas mínima referencia al vicio que se originó en la Resolución de Sumario al confundir palmariamente el error de cálculo con las modificaciones que realizó al acto (...)*”. (Corchetes de esta Máxima Instancia).

Refirió, además, que la “(...) *División de Sumario Administrativo escudándose en el poder de corrección y de autotutela Administrativa pretende disuadir el vicio del acto administrativo, desviando el principio de legalidad y veracidad que debe regir a la administración pública (...)*”; aludiendo adicionalmente que “(...) *en la Resolución Culminatoria de Sumario no están las razones que llevaron a la Administración a corregir el supuesto error de cálculo, sino efectivamente un vicio de falso supuesto de hecho al no tomar los montos correctos de las facturas de compra de las camionetas Fortuner 4X4 (...)*”.

En armonía con lo que precede, alegó el “(...) *vicio de inconstitucionalidad por violación del derecho a la defensa y al debido proceso (sic) administrativo. Ausencia de valoración de las pruebas (...)*”, toda vez que “(...) *no fueron valorados (...) por la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo ni por la Resolución del Jerárquico, las pruebas consignadas junto con el escrito: que constan en el expediente desde el folio 505 al folio 551 de la pieza Nro. 3, y de los folios 285 al 304 de la Pieza Nro. 2 (...)*”.

Del mismo modo, aseguró que la Resolución del jerárquico “(...) *no valora, ni menciona para nada las pruebas y desecha por completo el argumento, el cual está completamente probado del Balance inicial del 2011 se habían realizado las exclusiones de ley, es decir, las inversiones en bonos por la cantidad de Bolívares 1.035.512,42 (...)*”.

Por otra parte, recalcó que el acto impugnado incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho al interpretar el artículo 184 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, vigente en razón del tiempo, respecto a

las exclusiones fiscales, aduciendo que “(...) *la interpretación de la Sala Político-Administrativa teniendo en cuenta el criterio económico para realizar el alcance de la norma admite que se pruebe que son auténticas y verdaderas relaciones comerciales con las empresas relacionadas, que además son normales y necesarias para el giro comercial de la empresa (...)*”.

En concordancia con lo reseñado, alegó el vicio de falso supuesto de hecho “(...) *al asumir que no se realizaron las exclusiones fiscales del balance inicial del 2011 el cual se encuentra agregado a autos (...) en los cuales se resta tanto la inversión en bonos de la deuda pública del ajuste por inflación (...)*”.

Asimismo, denunció el vicio de falso supuesto de derecho “(...) *a interpretar contrario a la Sentencia de la Sala Política (sic) Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el error excusable de derecho y la causal prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta Artículo 171 numeral 3 (...)*”, en virtud de considerar esa representación judicial que el reparo formulado se fundamentó en los datos de las declaraciones de impuesto sobre la renta “(...) *, sin que haya necesidad de revisar ningún otro documento, ni datos ocultos, ni mucho menos la intención de manipular u ocultar la información de la Administración Tributaria (...), por lo cual es viable y perecible la eximente de responsabilidad como un argumento subsidiario (...)*”

II DEL FALLO APELADO

Mediante sentencia definitiva Nro. 146-2017 del 19 de diciembre de 2017, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto subsidiariamente al recurso jerárquico por la representación judicial de la sociedad mercantil Occidental de Autobuses, C.A., bajo la motivación que se refleja seguidamente:

*“(...) Vistos los alegatos y defensas expuestas por las partes, esta Juzgadora señala que la controversia planteada en el caso sub iudice queda circunscrita a resolver los vicios denunciados por la recurrente descritos a: **i)** Vicio de Inconstitucionalidad por cuanto el acto recurrido no otorga una repuesta (sic) ni oportuna, ni debida al recurso jerárquico; **ii)** vicio de Inconstitucionalidad por violación al derecho a la defensa y al debido proceso administrativo en lo relativo a la ausencia de valoración de las pruebas; **iii)** Vicio de legalidad en lo que respecta al falso supuesto de derecho al interpretar el artículo 184 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta; **iv)** Vicio de legalidad en lo que respecta al falso supuesto de hecho al asumir que no realizaron las exclusiones fiscales del balance inicial del 2011; **v)** Vicio de legalidad en lo que respecta al falso supuesto de derecho al interpretar contrario a la sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el error excusable de derecho y la causal prevista en el artículo 171 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.*

*Delimitada así la **litis**, pasa este Tribunal a decidir y al efecto observa lo siguiente:*

El apoderado judicial del recurrente abogado José Oswaldo Ruiz Cerrada, antes identificado alega vicios de constitucionalidad, en la Resolución de Jerárquico y en tal sentido señala:

i) Vicio de Inconstitucionalidad por cuanto el acto recurrido no otorga una repuesta (sic) ni oportuna, ni debida al recurso jerárquico; enfatiza que el acto recurrido no otorga una repuesta (sic) ni oportuna, ni debida al recurso jerárquico, lo que en la técnica

casacionista se denomina omisión de pronunciamiento, trae a colación el artículo 51 de la Constitución Nacional, y sentencia N° 2073/2001, Caso: Elvira Marin (sic).

En tal sentido, expone que la respuesta dada por la administración (sic) no fue oportuna, y tampoco apegada a derecho, es decir, legal y congruente. Enfatiza que el ente (sic) administrativo decisor obvio (sic) completamente el pronunciamiento sobre el primer vicio enunciado referido a la violación del derecho a la defensa y al debido proceso, pues no hizo referencia al vicio que originó en la Resolución de Sumario, al confundir palmariamente el error de calculo (sic) con las modificaciones que realizó del acto, pues evidentemente con las pruebas consignadas por su representada y el argumento evidenció que la administración (sic) [Tributaria] incurrió en un falso supuesto de hecho.

Señala igualmente que la División de Sumario escudándose en el poder de corrección y autotutela administrativa pretende disuadir el vicio del acto administrativo, desviando el principio de legalidad y veracidad que debe regir a la administración pública, dejando de lado el verdadero sentido de los actos administrativos, que no es otro sino controlar su propia actuación, por consiguiente no anulo (sic) el acta de reparo Pág. 13/27 pero tomo (sic) los montos correctos de las facturas modificando el impuesto a compensar, por lo que no es un simple error de calculo, (sic) trae a colación sentencia N° 125 de fecha 02 de febrero de 2005, emitido (sic) por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Enfatizando que no es un simple error de cálculo sino efectivamente un vicio de falso supuesto de hecho al no tomar los montos correctos de las facturas de compra de las camionetas Fortuner 4 x 4.

(...omissis...)

Sin embargo, en cuanto a la pertinencia de la repuesta (sic) emitida en la resolución de jerárquico, observa esta juzgadora que la Administración Tributaria, enunció claramente los supuestos de derecho establecidos en la norma, en el entendido que trae a colación el artículo 49 de la Constitución Nacional, y los artículos 156, 159 y 184 del Código Orgánico Tributario de 2001, artículo 1354 del Código Civil. Y explica claramente que el contribuyente puede promover las pruebas y evacuar todos los medios probatorios admitidos en derecho, tanto nominados como innominados con el objeto de desvirtuar las objeciones que le sean formuladas por la administración tributaria (sic), y la impertinencia o ilegalidad de los mismos deberán ser valoradas por el operador jurídico al decidirse el recurso que corresponda.

Ahora bien, es de observar al folio 578 de la presente causa que textualmente el superior jerarca señaló:

(...omissis...)

Es de observar, que el ente (sic) administrativo decisor en efecto no expuso motivadamente las razones en que se fundamento (sic) para no valorar los documentos consignados en autos, sino, que simplemente señaló (sic) que los mismos no cumplen con las normativas que corresponden, a todo efecto violatorio del debido proceso y derecho a la defensa, al respecto la Sala Político[-]Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia N° 00325 de fecha 26 de febrero de 2002, caso: Corpoven, S.A., filial de PDVSA vs. Abengoa Venezuela, S.A., señaló (sic) que el derecho a la prueba forma parte del derecho a la defensa, y en tal sentido expuso:

(...omissis...)

Del mismo modo, esta juzgadora observa de la revisión efectuada a la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Artículo 91 C.O.T. N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2013/00374/28 de fecha 12 de Diciembre de 2013, (F 311

al 344 2da Pieza); y al acto administrativo recurrido la Resolución de Jerárquico N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2017-0231 de fecha 28 de abril de 2017 (F 549 al 595); que en ninguno de los dos (02) actos administrativos, la Administración Tributaria fundamentó el porque, (sic) los documentos aportados por el hoy recurrente no cumple (sic) con las normativas sobre facturación, pero resulta que también acompañó (sic) el balance inicial y los libros de los que desprende claramente que efectivamente si (sic) realizó los descuentos del ajuste fiscal (...), lo cual conlleva a declarar la ausencia absoluta de motivación, criterio sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencias N° 1412 de fecha 01/06/2006, N° 00709 de fecha 14/05/2003, N° 01815 de fecha 03/08/2000, N° 00528 del 03/04/2001, dado que no establece las razones de hecho y de derecho por las cuales no fueron valorados, vicio que como se señaló (sic) precedentemente viola el derecho a la defensa del recurrente, y por ser de carácter constitucional vicia de nulidad absoluta el acto. Y así se decide.

En cuanto a los demás alegatos resulta inoficioso para este Tribunal proceder a resolver los mismos, por cuanto en nada cambiarían la dispositiva de la presente decisión. Y así se decide.

En cuanto a las costas procesales las mismas son improcedente (sic) conforme al criterio expuesto por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 00215 del 10/03/2010, caso: Guerrero Valverde, C.A., (GUEVALCA). Y así se decide.

VII

DECISIÓN

Por las razones precedentemente expuestas, **ESTE TRIBUNAL SUPERIOR DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA REGION LOS ANDES EN NOMBRE DE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY DECLARA:**

1. CON LUGAR, el Recurso Contencioso Tributario, interpuesto por la Sociedad Mercantil **OCCIDENTAL DE AUTOBUSES, C.A.**[.] inscrita en el Registro de Información Fiscal bajo el N° J-308378232, representada por el ciudadano **JOSÉ OSWALDO RUIZ CERRADA**, titular de la cédula de identidad N° V-5.199.493, inscrito en el I.P.S.A. bajo el N° 21.865, en su carácter de apoderado judicial [de dicha empresa]. En consecuencia:

2. SE ANULA LA RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2017-0231 de fecha 28 de abril de 2017, emitida por el Gerente de Recursos del SENIAT.

3. IMPROCEDENTE LA CONDENA EN COSTAS PROCESALES, de conformidad a lo expuesto en la parte motiva de la presente decisión.

4. NOTIFÍQUESE, de conformidad con lo establecido en el artículo 86 del Decreto con Fuerza de Ley de la Procuraduría General de la República Bolivariana de Venezuela. Se nombra correo especial a los fines de practicar la notificación al alguacil de este Tribunal. (...)” (Mayúsculas y negrillas del fallo apelado; agregados de esta Superioridad).

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 22 de mayo de 2018 la abogada Mayerling Fernández, antes identificada, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, consignó ante

esta Sala Político-Administrativa el escrito de fundamentación de la apelación contra la sentencia definitiva Nro. 146/2017 dictada por el Juzgado remitente el 19 de diciembre de 2017 (folios 660 al 663 del expediente judicial), en los términos siguientes:

En primer lugar, trae a colación que de la lectura del contenido de la decisión de mérito se aprecia que la actora invocó la violación al derecho a la defensa y al debido proceso como consecuencia de la afirmación “(...) *de que la corrección de errores materiales y/o de cálculo efectuadas por la Administración Tributaria y señaladas en la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo, no se trató simplemente de un error material o de cálculo, sino que obedeció en primer lugar al alegato presentado por la recurrente en el Escrito de Descargos como vicio de falso supuesto de hecho y de derecho (...)*”.

En tal sentido, asegura que “(...) *es frecuente observar la perniciosa costumbre de denunciar la violación del derecho a la defensa cada vez que se interpone un Recurso Administrativo (...)*”, acotando que la “(...) *supuesta violación de este derecho, se constata al determinar si hubo o no violación de éste por parte de la Administración, verificando si ésta (sic) última efectivamente le negó al administrado la oportunidad para que alegue o pruebe lo conducente en beneficio de sus derechos o intereses, en violación del procedimiento legalmente establecido (...)*”.

Así las cosas, asevera que “(...) *en el presente caso quedo (sic) suficientemente expuesto que el procedimiento de determinación o fiscalización desplegado (...) no hubo una actuación arbitraria del órgano administrativo; además la contribuyente participó en el desarrollo del mismo al presentar lo requerido por la actuación fiscal (...)*”, dejando sentado que la contribuyente ejerció plenamente su derecho a la defensa, por lo cual considera que no puede aducirse en el presente caso la violación de tal derecho.

Igualmente, alega que la Administración Tributaria actuó “(...) *en completo apego a la legalidad, y de ninguna manera puede constituir una violación del derecho a la defensa, toda vez que respondió en ejercicio de su potestad tributaria ante la comisión de una infracción (...), no puede ampararse la recurrente en la premisa de la violación del derecho a la defensa para convalidar y darle visos de legalidad al incumplimiento cometido por ella (...)*”.

Por último, aduce que en caso de ser declarada sin lugar la apelación no es procedente la condenatoria en costas procesales a la República, en atención a lo sentado por la Sala Constitucional en el fallo Nro. 1238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez Díaz*, lo cual solicita sea declarado por esta Máxima Instancia.

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala Político-Administrativa conocer el recurso de apelación interpuesto por la representación en juicio del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 146/2017 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes en fecha 19 de diciembre de 2017, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto subsidiariamente al recurso jerárquico por el abogado José Oswaldo Ruiz Cerrada, identificado *supra*, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de

comercio Occidental de Autobuses, C.A., contra la Resolución Nro. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2017-0231 del 28 de abril de 2017, emitida por el Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Vistos los términos del fallo apelado, así como los alegatos expuestos en su contra por la apoderada fiscal, observa esta Superioridad en el caso concreto, que la controversia planteada ha quedado circunscrita a verificar la conformidad a derecho del pronunciamiento del Juzgado *a quo* que anuló la Resolución Nro. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2017-0231 del 28 de abril de 2017, emitida por el Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que declaró sin lugar el recurso jerárquico incoado contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2013/00374/28 dictada por el Jefe del Sector de Tributos Internos Mérida de la Región Los Andes del referido Servicio Autónomo en fecha 12 de diciembre de 2013, al considerar que dicho acto administrativo incurrió en una violación del derecho a la defensa y al debido proceso de la sociedad mercantil Occidental de Autobuses, C.A.

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

La apoderada en juicio de la República niega que la Administración Tributaria haya actuado arbitrariamente, puesto que la contribuyente participó en el desarrollo del procedimiento al presentar lo requerido por la fiscalización, aseverando además que la recurrente ejerció plenamente su derecho a la defensa, poniendo de relieve que el órgano administrativo actuó apegado a la legalidad, “(...) *toda vez que respondió en ejercicio de su potestad tributaria ante la comisión de una infracción (...) no pu[diendo] ampararse la recurrente en la premisa de la violación del derecho a la defensa para convalidar y darle visos de legalidad al incumplimiento cometido por ella (...)*”. (Corchetes de este Supremo Tribunal).

Con miras a lo antes expuesto, esta Sala Político-Administrativa observa que el Juzgado de la causa puntualizó al respecto, lo transcrito a continuación:

“(...) Es de observar, que el ente (sic) administrativo decisor en efecto no expuso motivadamente las razones en que se fundamento (sic) para no valorar los documentos consignados en autos, sino, que simplemente señalo (sic) que los mismos no cumplen con las normativas que corresponden, a todo efecto violatorio del debido proceso y derecho a la defensa (...).

(...omissis...)

Del mismo modo, esta juzgadora observa de la revisión efectuada a la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo Artículo 91 C.O.T. N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2013/00374/28 de fecha 12 de Diciembre de 2013, (F 311 al 344 2da Pieza); y al acto administrativo recurrido la Resolución de Jerárquico N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2017-0231 de fecha 28 de abril de 2017 (F 549 al 595); que en ninguno de los dos (02) actos administrativos, la Administración Tributaria fundamentó el porque, (sic) los documentos aportados por el hoy recurrente no cumple (sic) con las normativas sobre facturación, pero resulta que también acompaño (sic) el balance inicial y los libros de los que desprende claramente que efectivamente si (sic) realizó los descuentos del ajuste fiscal (...), lo cual conlleva a declarar la ausencia absoluta de motivación, (...), dado que no establece las razones de hecho y de derecho por las cuales no fueron

valorados, vicio que como se señalo (sic) precedentemente viola el derecho a la defensa del recurrente, y por ser de carácter constitucional vicia de nulidad absoluta el acto. Y así (...)". (Mayúsculas y negrillas del fallo apelado; agregados de esta Sala).

Con vista a la transcripción anterior, esta Superioridad considera pertinente precisar que la motivación de los actos administrativos está referida a la expresión formal de los supuestos de hecho y de derecho de éstos. Así, el artículo 9 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en forma expresa exige que los "*actos administrativos de carácter particular*" deben estar suficientemente motivados, exceptuando a los de simple trámite o aquellos a los cuales una disposición legal exima de ella, entendiéndose por estas razones la explicación de los presupuestos de hecho y de derecho que tuvo la Administración para dictar el proveimiento administrativo.

De la referida normativa se observa la voluntad del Legislador de instituir la motivación como uno de los principios rectores de la actividad administrativa, y concretamente de los actos administrativos, lo cual permite adecuar su función dentro de los límites que la Ley le impone. Tal exigencia consiste en que los actos que la Administración Tributaria emita deberán estar debidamente motivados, es decir, señalar en cada caso el fundamento expreso de la determinación de los hechos que dan lugar a su decisión, de manera que el particular pueda conocer en forma clara y precisa las razones fácticas y jurídicas que originaron tal determinación, permitiéndole oponer las razones que crea pertinentes a fin de ejercer su derecho a la defensa.

Es jurisprudencia de esta Sala que la nulidad de los actos administrativos por inmotivación sólo se produce en el caso que no se permite conocer a los interesados los fundamentos legales y los supuestos de hecho que constituyeron las bases o motivos en que se apoyó el órgano administrativo para dictar la decisión; y no cuando la motivación es sucinta, pero permite conocer la fuente legal, las razones y los hechos apreciados por el funcionario actuante. Por lo tanto, un acto puede considerarse motivado en aquellos supuestos en que ha sido expedido con base en hechos, datos o cifras concretas y cuando éstos consten efectivamente y de manera explícita en el expediente siempre que el administrado haya tenido acceso y conocimiento oportuno de los mismos; siendo suficiente, en algunos casos, que sólo se cite la fundamentación jurídica, si ésta contiene un supuesto unívoco y simple. (*Vid.*, sentencia Nro. 1076 del 11 de mayo de 2000, caso: *Carlos Alberto Urdaneta Finucci*, reiterada entre otros en los fallos Nro. 00992 del 18 de septiembre de 2008, 00649 del 20 de mayo de 2009, 00145 del 11 de febrero de 2010, 00320 del 10 de marzo de 2011 y más recientemente la decisión Nro. 00431 del 22 de abril de 2015, casos: *Mercedes-Benz Venezuela, S.A.*; *Valores e Inversiones C.A.*; *Corporación Inlaca, C.A.*; *Aguamarina de la Costa C.A.*, *Mi Mesa, C.A.*; y *Comercial Silver Start, C.A.*, respectivamente).

En definitiva, el objetivo de la motivación es, en primer lugar, permitir a los órganos competentes el control de la legalidad del acto emitido y, en segundo lugar, hacer posible a los administrados el ejercicio del derecho a la defensa.

Ahora bien, en el caso sujeto a examen, observa esta Alzada que mediante la Resolución Nro. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2017-0231 del 28 de abril de 2017, emitida por el Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se señaló a los fines de confirmar la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2013/00374/28 del 12 del mismo mes y año, dictada por el Jefe del Sector de

Tributos Internos de Mérida de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del citado Servicio Autónomo, que “(...) *se levantó el procedimiento sumario en el cual se le permitió la oportunidad de desvirtuar los hechos investigados, del cual hizo uso, pero sólo aportó documentos que no cumplen con las normativas sobre facturación dictada por la Administración Tributaria, con el fin de desvirtuar la presunción de legitimidad de la cual goza el acta de reparo, por tal motivo el Sector de Tributos Internos Mérida de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región los Andes, procedió a confirmar la objeción fiscal formulada, imponer sanción y calcular los intereses moratorios, sin que esto implique vulneración del derecho al debido proceso (...)*”.

En orden a lo que antecede, a fin de resolver el presente asunto esta Sala considera pertinente referir que los derechos a la defensa y al debido proceso se encuentran consagrados en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual dispone:

“Artículo 49.- El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia:

1. La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga; de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. (...)

2. Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario.

3. Toda persona tiene derecho a ser oída en cualquier clase de proceso, con las debidas garantías y dentro del plazo razonable determinado legalmente por un tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad.

4. Toda persona tiene derecho a ser juzgada por sus jueces naturales en las jurisdicciones ordinarias o especiales, con las garantías establecidas en esta Constitución y en la ley (...)”.

Sobre la referida norma constitucional, debe destacarse el criterio pacífico sostenido por esta Máxima Instancia referente a que los derechos a la defensa y al debido proceso comprenden, entre otros: **1)** el derecho a ser oído, puesto que no podría hablarse de defensa alguna si el administrado no cuenta con esta posibilidad; **2)** el derecho a ser notificado de la decisión administrativa a los efectos de que le sea posible al particular presentar los alegatos que en su defensa pueda aportar al procedimiento, más aún si se trata de un procedimiento que ha sido iniciado de oficio y a conocer los hechos que se le imputan; **3)** el derecho a tener acceso al expediente, con el propósito de examinar en cualquier estado del procedimiento las actas que lo componen; **4)** el derecho que tiene el administrado a presentar, controlar y contradecir pruebas en el procedimiento; **5)** el derecho que tiene el particular a ser informado de los recursos y medios de defensa; y **6)** el derecho a recurrir la decisión que considere gravosa a sus intereses, todo esto conforme a lo previsto en el citado artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 01678 del 25 de noviembre de 2009, caso: *Manuel Rosales Guerrero*, ratificada entre otros, en los fallos Nros. 00693, 00351, 00875, 01147 y 00308, de fechas 7 de julio de 2016, 22 de junio, 1° de agosto, 25 de octubre de 2017 y 15 de marzo de 2018, casos: *General Motors Venezolana, C.A.*; *Wonke Occidente, C.A.*; *Somury Diseños en Piel, C.A.*; *Fivenca Casa de Bolsa, C.A.* y *BFC Banco Fondo Común, C.A. Banco Universal*, en ese orden).

Circunscribiendo el análisis a la situación concreta, se aprecia que en el presente caso la sociedad de comercio recurrente aportó al procedimiento administrativo un lote de facturas a los fines de desvirtuar los resultados de la fiscalización practicada contenidos en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativa recurrida en vía administrativa, documentales que fueron presuntamente desechadas en la Resolución decisoria del recurso jerárquico por la Administración Tributaria sin detallar los motivos por los cuales llegó a tal proveimiento, circunstancia que pone en evidencia que la contribuyente no pudo conocer las razones que tuvo el órgano exactor para rechazarlas

Igualmente, este Alto Tribunal observa del contenido del aludido recurso, que el apoderado judicial de la mencionada empresa señaló que el órgano recaudador incurrió en el vicio de ausencia de valoración de pruebas al no haber sido éstas valoradas en perjuicio del derecho a la defensa de su representada.

Sobre el particular, de la revisión del acto administrativo impugnado y del resto de los elementos contenidos en las actas procesales, no se desprenden los motivos que conllevaron al órgano tributario a desechar las facturas promovidas por la sociedad de comercio a fin de enervar las objeciones fiscales, por cuya virtud esta Sala estima -al igual que el Juzgado de la causa- que el órgano fiscal al momento de dictar la Resolución decisoria del recurso jerárquico lo hizo en ausencia de motivación, como consecuencia de no haber valorado las pruebas incorporadas al procedimiento y por no expresar las razones por las que procedió a desechar las mismas, vulnerando con ello el derecho a la defensa y al debido proceso de la accionante, consagrados en el artículo 49 (numeral 1) de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por lo que se desestima la denuncia planteada por la representante fiscal sobre este particular. **Así se decide.**

Dada la improcedencia del reparo impuesto por la Administración Tributaria, a juicio de este Órgano Jurisdiccional resulta **inoficioso** entrar a analizar sobre el resto de los alegatos esgrimidos por la representación en juicio del Fisco Nacional en su apelación. **Así se dispone.**

Con fundamento en los razonamientos efectuados, esta Superioridad declara **sin lugar** el recurso de apelación incoado por la apoderada en juicio del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 146/2017 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes el 19 de diciembre de 2017, la cual se **confirma. Así se establece.**

Asimismo, este Máximo Tribunal declara **con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto subsidiariamente al recurso jerárquico por la sociedad de comercio Occidental de Autobuses, C.A., contra la Resolución Nro. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2017-0231 del 28 de abril de 2017, emitida por el Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que declaró sin lugar el recurso jerárquico incoado contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2013/00374/28 dictada por el Jefe del Sector de Tributos Internos Mérida de la Región Los Andes del referido Servicio Autónomo en fecha 12 de diciembre de 2013, actos administrativos que se **anulan. Así se dispone.**

Finalmente, dada la declaratoria con lugar del recurso contencioso tributario correspondería condenar en costas procesales al Fisco Nacional; sin embargo, las mismas **no proceden**, a tenor de lo contemplado en el

artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016. **Así se establece.**

V DECISIÓN

Sobre la base de las consideraciones realizadas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- SIN LUGAR el recurso de apelación incoado por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 146/2017 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes el 19 de diciembre de 2017, la cual se **CONFIRMA** en los términos precedentemente expuestos.

2.- CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto subsidiariamente al recurso jerárquico por la sociedad de comercio **OCCIDENTAL DE AUTOBUSES, C.A.**, contra la Resolución Nro. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2017-0231 del 28 de abril de 2017, emitida por el Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que declaró sin lugar el recurso jerárquico incoado contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RLA/SM/ASA/2013/00374/28 dictada por el Jefe del Sector de Tributos Internos Mérida de la Región Los Andes del referido Servicio Autónomo en fecha 12 de diciembre de 2013, actos administrativos que se **ANULAN**.

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES a la República, conforme a lo señalado en este fallo.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los diez (10) días del mes de octubre del año dos mil dieciocho (2018). Años 208° 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**

La Magistrada,
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha once (11) de octubre del año dos
mil dieciocho, se publicó y registró la
anterior sentencia bajo el N° 01042.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

-
-
-