



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

MAGISTRADO PONENTE: EMILIO RAMOS GONZÁLEZ

Exp. Nro. 2023-0275

Mediante Oficio número 097/2023 del 8 de junio de 2023, recibido el 22 del mismo mes y año en esta Sala Político-Administrativa, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, remitió el expediente signado con letras y números KP02-U-2012-000088 (nomenclatura de ese órgano jurisdiccional), contenido del recurso de apelación ejercido el 12 de abril de 2022, por la abogada Tania del Valle Ramírez Durán (INPREABOGADO número 177.221), actuando como sustituta de la Procuraduría General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL** (según instrumento poder que consta a los folios 268 al 272 del expediente), contra la **sentencia definitiva número 001/2022** dictada por el Juzgado remitente el 10 de marzo de 2022, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario con solicitud de suspensión de efectos, interpuesto el 13 de noviembre de 2012, por el ciudadano **ANTONIO JOSÉ ANDUEZA MUJICA**, titular de la cédula de identidad número V- 10.778.836, asistido por el abogado Rafael Meléndez (INPREABOGADO número 66.841).

Dicho medio de impugnación judicial fue incoado contra “(...) la **RESOLUCIÓN CULMINATORIA DEL SUMARIO N° SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 01158/85/91 de fecha 08-08-2012, notificada el 20 de septiembre de igual año, así como**

contra sus planillas de liquidación y pago (...) Nros. 031001233002372, 031001233002373 y el Acta de Reparación N° SNAT-INTI-GRTI-RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/1158/201 de fecha 12-08-2011 y notificada en la misma fecha, actos todos emitidos por el Jefe de la División de Sumario Administrativo, Gerente Regional y Fiscal actuante, funcionarios de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (...)”, en la cual se estableció a cargo del mencionado ciudadano la obligación de pagar las cantidades de: *i*) Cincuenta y Cuatro Mil Doscientos Sesenta y Siete Bolívares con Noventa y Siete Céntimos (Bs. 54.267,97), por diferencia de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2010; *ii*) Ochocientas Tres coma Treinta y Seis Unidades Tributarias (803,36) por concepto de sanción de multa aplicada de acuerdo a lo contemplado en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; y *iii*) Dieciséis Mil Setecientos Nueve Bolívares con Veintinueve Céntimos (Bs. 16.709,29), por intereses moratorios liquidados conforme a lo preceptuado en el artículo 66 *eiusdem*.

Según consta en auto del 8 de junio de 2023, el Tribunal *a quo* oyó la apelación en ambos efectos y ordenó remitir el expediente a esta Alzada, a través del referido oficio.

En fecha 20 de julio de 2023, se dio cuenta en Sala y se designó ponente a la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero. Asimismo, se fijó un lapso de cuatro (4) días continuos en razón del término de la distancia y diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

En fecha 19 de septiembre de 2023, el abogado Carlos Francisco Somana Catalán (INPREABOGADO número 76.170) actuando en su carácter de sustituto de la Procuraduría General de la República, en representación del Fisco Nacional, presentó escrito de fundamentación de la apelación.

Mediante auto del 5 octubre de 2023, se dejó constancia que la presente causa entró en estado de sentencia.

En fecha 21 de mayo de 2024, se dejó constancia que el 17 de enero igual año, se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica de Reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, asimismo el 13 de marzo del presente año se incorpora el Magistrado Suplente Emilio Ramos González por la falta absoluta de la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero, quedando integrada esta Sala Político Administrativa de la forma siguiente: Presidente, Magistrado Malaquías Gil Rodríguez; Vicepresidente, Magistrado Juan Carlos Hidalgo Pandares y el Magistrado Suplente Emilio Ramos González; Secretaria, Chadia Fermín Peña y el Alguacil, José Rodrigo Delgadillo Acosta. En igual oportunidad, se reasignó la Ponencia al Magistrado Suplente **EMILIO RAMOS GONZÁLEZ**.

I

ANTECEDENTES

En fecha 10 de junio de 2011, el Gerente Regional de Tributos Internos y el Jefe de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), notificó al ciudadano Antonio José Mujica Andueza, antes identificado, de la Providencia Administrativa identificada con letras y números SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/1158 del 1º del mismo mes y año, mediante la cual se autorizó a los funcionarios Miguel Zaghen Khayat y Marylin Navas, titulares de la cédula de identidad números V- 8.741.540 y V- 7.387.793, respectivamente, en su carácter de Fiscal Actuante el primero y Supervisora la segunda, ambos adscritos a la referida División a los fines que practicarán “(...) *una investigación con respecto al Impuesto Sobre la Renta: Ingresos, Costos, Deducciones, Rebajas al Impuesto, así como las partidas sujetas a Retención (...) correspondientes al (a los) ejercicio (s) fiscal (es) 2010 (...)*”. (Destacado de la cita).

El 12 de agosto de 2011 se notificó al contribuyente del Acta de Reparación signada con el alfanumérico SNAT/INTI/GRTI/RCO/SEDE/DF/2011/ ISLR/1158/201, levantada en esa misma fecha, en materia de impuesto sobre la renta para el ejercicio impositivo

comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2010, en la que la División de Fiscalización de la prenombrada Gerencia Regional constató que:

“(…)

5.- OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

El contribuyente en su declaración definitiva de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio 2010, no declaró la totalidad de los ingresos obtenidos por concepto de remuneraciones pagadas o abonadas (...), siendo el monto correcto la cantidad de Bs. 448.839,34 y el monto declarado por el contribuyente fue de Bs. 253.361, 41, lo cual arroja una diferencia de Bs. 195.477,93, que se procede a incluir en los ingresos para el ejercicio 2010, de conformidad con lo establecido en los artículos 8 y 50 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16/02/2007, por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares a los efectos de la correcta determinación del enriquecimiento neto

Por otra parte se evidenció que el contribuyente en la Declaración de Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio 2010, incluyó como Rebajas al Impuesto Autoliquidado, las cantidades por concepto de Cargas Familiares que se mencionan a continuación:

EJERCICIO 2010 DECLARACIÓN N° 1190186646

NOMBRE	PARENTESCO	CARGA EN U.T.	VALOR U.T.	REBAJA EN Bs.
AXEL ANTONIO ANDUEZA SEGURA	HIJO	10	65	650,00
ALEX ANTONIO ANDUEZA SEGURA	HIJO	10	65	650,00
ALEXANDRA ANTONIETA ANDUEZA SEGURA	HIJA	10	65	650,00
ELEONORA MARIA SEGURA DE ANDUEZA	CONYUGE	10	65	650,00
GLORIA MUJICA DE ANDUEZA	MADRE	10	65	650,00
ALTAGRACIA ANTONIO ANDUEZA ESCALONA	PADRE	10	65	650,00

(…)

Por las irregularidades expuestas en la presente Acta, se emplaza al contribuyente para que de manera voluntaria, se acoja al procedimiento previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial N° 37.305 del 17/10/2001, que consiste en presentar las Declaraciones omitidas o rectificar las presentadas y pagar el impuesto resultante dentro de los quince (15) días hábiles de notificada la presente acta, y así la multa será

fijada en un diez por ciento (10%) del tributo omitido de acuerdo a lo establecido en el Parágrafo Segundo del artículo 111 del Código Orgánico Tributario ejusdem.

En consecuencia, se participa que a partir de la notificación de la presente acta comienza a correr el lapso de quince (15) días hábiles previstos en el mencionado artículo 185 a los fines de que el Contribuyente proceda a rectificar la Declaración de Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2010 y cancelar el Tributo Omitido, tal y como se demuestra a continuación:

CONCEPTOS		REF	DECLARADO	SEGÚN FISCALIZACIÓN	DIFERENCIA
1	ENRIQUECIMIENTO NETO O PÉRDIDA FISCAL Y PARTICIPACIÓN EN SOCIEDADES (VER SECCIÓN E CASILLA N° 74 Y N° 71)	135	0,00	0,00	0,00
2	SUELDOS, SALARIOS Y DEMÁS REMUNERACIONES SIMILARES	143	253.361,41	448.839,34	195.477,93
3	DESGRAVÁMENES	163	50.310,00	50.310,00	0,00
4	ENRIQUECIMIENTO NETO O PÉRDIDA FISCAL	175	203.051,41	398.529,34	195.477,93
5	PÉRDIDA DE AÑOS ANTERIORES	173	0,00	0,00	0,00
6		401			
7		191			
8		407			
9		407			
10	RENTA NETA MUNDIAL	431	203.051,41	398.529,37	195.477,93
11	IMPUESTO DETERMINADO SEGÚN TARIFA N° 1 (34% - 875 U.T)	185	24.357,34	78.624,98	54.267,64
29	REBAJA PERSONAL (10 U.T)	202	650,00	650,00	0,00
30	CARGA FAMILIAR (06) X (10 U.T)	201	3.900,00	3.900,00	0,00
33	TOTAL REBAJAS		4.550,00	4.550,00	0,00
35	IMPUESTOS RETENIDOS EN EL EJERCICIO	221	18.652,31	18.652,31	0,00
38	IMPUESTO PAGADO EN DECLARACIÓN N° 1190802429	233	0,00	1.155,03	0,00
46	IMPUESTO PAGADO EN EXCESO EN EJERCICIOS	241	0,00	0,00	0,00

	ANTERIORES				
54	TOTAL IMPUESTO A PAGAR	90	1.155,03	54.267,64	54.267,64

Ahora bien, vencido este plazo sin que el contribuyente Antonio José Andueza Mujica proceda de acuerdo a lo previsto en el citado artículo 185 del Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial N° 37305 del 17/10/2001, se abre el Sumario Administrativo y comenzará a correr el lapso de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos que considere procedentes, de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 del 17/10/2001 (...). (Mayúsculas de la cita).

En fecha 20 de septiembre de 2012 se notificó al contribuyente de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo número SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 01158/85/91 de fecha 6 de ese mismo mes y año, en la que se confirmó la precitada Acta de Reparación y se determinó a su cargo la obligación de pagar en los términos que se detallan a continuación:

“(...)

DE LA DETERMINACIÓN

En virtud de lo antes expuesto, esta División de Sumario Administrativo, procede a determinar el quantum de la obligación tributaria en materia de Impuesto Sobre la Renta, para el Ejercicio Fiscal 01/01/2010 al 31/12/2010, de conformidad con lo establecido en el Artículo 50 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, tal como se demuestra a continuación:

(...Omissis...)

Tributo Omitido

<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Monto Impuesto Omitido en Bs.</i>	<i>Fecha Vencimiento Plazo</i>	<i>Fecha de la Resolución Sumario Administrativo</i>	<i>Días de Mora</i>	<i>Intereses de Mora En Bs.</i>
2010	54.267,97	31/03/2011	08/08/2012	496	16.705,68

Retraso Pago Porción del Tributo

<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Monto Pagado en Bs.</i>	<i>Fecha Vencimiento Plazo</i>	<i>Fecha del Pago</i>	<i>Días de Mora</i>	<i>Intereses de Mora En Bs.</i>
2010	385,02	31/03/2011	13/04/2011	13	3,34
2010	385,02	31/03/2011	11/05/2011	41	0,27

Cuadro Resumen:

<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Concepto</i>	<i>Impuesto en Bs.</i>	<i>Multas en U.T</i>	<i>Intereses de Moratorios en Bs.</i>
2010	<i>Impuesto Omitido</i>	54.267,97	803,31	16.705,68
2010	<i>Porción 1/3 del Impuesto pagando con retraso</i>	0	0,025	3,34
2010	<i>Porción 3/3 del Impuesto pagado con retraso</i>	0	0,025	0,27
<i>Total</i>		54.267,97	803,36	16.709,29

DISPOSITIVA

*Con fundamento en lo antes expuesto [esa] División de Sumario Administrativo resuelve **CONFIRMAR** totalmente las objeciones fiscales formuladas en el Acta de Reparación N° SNAT/INTI/DRTI/RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/1158/201, notificada en fecha 12/08/2011.*

LIQUIDACIÓN

*En consecuencia, expídase a cargo del contribuyente, **ANDUEZA MUJICA ANTONIO JOSE** en materia de Impuesto Sobre la Renta, planillas de liquidación por concepto de impuesto por Bs. **54.267,97**, **Multa por 803,36 Unidades Tributarias e Intereses Moratorios por Bs. 16.709,29** que deberá cancelar en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, dentro del plazo concedido (...).” (Mayúsculas y destacado de la cita). (Agregado de la Sala).*

En fecha 13 de noviembre de 2012, el ciudadano Antonio José Andueza Mujica, asistido por el abogado Rafael Meléndez, antes identificados, interpuso recurso contencioso tributario contra la referida Resolución, ante el Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, con fundamento en lo siguiente:

Alegó como vicios del acto administrativo impugnado una desviación de poder, falso supuesto de hecho y de derecho, violación del principio de legalidad tributaria y del derecho a la igualdad.

Explicó que “(...) *EL SENIAT ha puesto de manifiesto en sus actuaciones (...) UN ABUSO Y DESVIACIÓN DE PODER Y VIOLACION DE LA LEY, CON RELACIÓN A LA INTERPRETACIÓN QUE LE DA AL SALARIO NORMAL PARA INTERPRETAR INGRESOS NETOS EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEJANDO DE LADO LA INTERPRETACIÓN VINCULANTE EMITIDA POR LA SALA CONSTITUCIONAL AL RESPECTO Y ASIMISMO DEJÓ DE CUMPLIR CON PRINCIPIOS QUE INFORMAN LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA (...)*”. (Agregados de esta Alzada).

Señaló que en la Acta de reparo “(...) *se dejó de cumplir con el procedimiento de fiscalización por que en esa primera fase del procedimiento Y DONDE NO HAY LAPSO PROBATORIO ALGUNO (...), la documentación que [le] requirieron la entreg[ó] y no [sabe] de donde obtiene el fiscal y ahora, la División de Sumario es del criterio que está supuestamente probado que omit[ió] pagar Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio 2010 por la suma de Bs. 54.267,97 por cuanto sólo declar[ó] Bs. 253.367,41 por ser para [él], los ingresos normales y permanentes y no el total percibido y para afirmarlo se basa el SENIAT SOLAMENTE EN el comprobante de retenciones, pero a través de ese documento no se podía demostrar que todos los ingresos percibidos eran normales y permanentes (...)*”. (Mayúsculas del escrito). (Corchetes de esta Alzada).

Expresó que “(...) *declar[ó] con base en el salario NORMAL y ese falso procedimiento de fiscalización no se [le] permitió conocer QUÉ PARTIDAS CONSIDERA EL SENIAT SALARIO NORMAL Y CUALES SON DEL SALARIO INTEGRAL (...) cual es la diferencia entre ambos tipos de salario y su efecto tributario porque es en] la Resolución Culminatoria del Sumario cuando el SENIAT viene a explicar que TODO LO QUE RECIB[IÓ] DE [SU] PATRONO ES SALARIO NORMAL y en materia laboral hay salario normal y salario integral porque de lo contrario no tendría ningún sentido que la Sala Constitucional haya emitido la sentencia donde reinterpreta el concepto del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y por considerar que no todos los salarios que*

recib[ió] es salario normal, fue que declar[ó] como ingresos la cantidad de Bs. 253.361,41 y un Impuesto Sobre la Renta pagado por Bs. 19.807,34, habiendo[le] retenido Bs. 18.652,31, por lo que se está violando la naturaleza de ese comprobante al pretender que [su] patrono está declarando a través de él, que todo es salario normal cuando ese comprobante prueba entre otras cosas, el monto retenido (...)". (Mayúsculas del escrito). (Agregados de esta Máxima Instancia).

Alegó que "*(...) [e]xiste un falso supuesto de hecho y derecho en cuanto al comprobante de retenciones, porque con sólo ese documento y la declaración impositiva no puede determinarse fehacientemente la omisión de ingresos e incurre el SENIAT en un falso supuesto de derecho en la Resolucion Culminatoria del Sumario emitida en [su] caso porque ahora DESNATURALIZA LO QUE ES EL COMPROBANTE DE RETENCIONES, que lo prueba en primer lugar es el monto del impuesto retenido y en segundo lugar, el monto total de lo percibido durante el año 2010 SIN HACER NINGUNA DISTINCIÓN RESPECTO A QUE REMUNERACION ES PERMANENTE Y CUÁLES, NO y el SENIAT debería aplicar la jurisprudencia vinculante de la Sala Constitucional y de las demás Salas del Tribunal Supremo de Justicia (...) respecto a que es sólo los ingresos permanentes recibidos con ocasión del servicio prestado los que deben formar parte del salario normal como base imponible de las personas naturales bajo relación de dependencia a los efectos de la respectiva declaración impositiva"*". (Sic). (Mayúsculas, negrillas y subrayado del escrito). (Agregados de este Alto Tribunal).

Indicó que "*(...) [t]ambién existe un falso supuesto de hecho y derecho en cuanto al comprobante de retenciones porque (...) no puede asignarse[le] la constancia de ser la prueba que demuestra que el monto total percibido por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones, es salario normal porque dentro de esos montos, hay remuneraciones accidentales, no permanentes como por ejemplo **el bono vacacional (utilidades) y el bono de fin de año, bono de productividad, bonos compensatorios, gratificaciones** respecto de las cuales la jurisprudencia patria (...) ha establecido que no forman parte del salario normal (...)*". (Sic). (Resaltado de la cita). (Añadidos de esta Alzada).

Manifestó que “(...) *a través del Acta de Reparación qued[ó] en estado de indefensión porque el reparo se hizo con base en un documento que no puede generar los efectos que pretende el SENIAT (...) y por eso pued[e] afirmar que hay una apariencia de fiscalización, más en el fondo dicho procedimiento NO SE CUMPLIÓ y todo eso genera la violación generada al pretender que el comprobante de retenciones es la prueba de que TODO LO PERCIBIDO FUE SALARIO NORMAL y esa interpretación producto de un falso supuesto de derecho, genera un falso supuesto de hecho también una desviación de poder (...)*”. (Mayúsculas del escrito). (Agregados de la Sala).

Sostuvo que “(...) *al analizar los descargos presentados conocía el SENIAT los alegatos y sin embargo no quiso aperturar el lapso probatorio con base en que lo alegado eran criterios jurisprudenciales, pero [los mismos] demostraban que el SENIAT DEBÍA EN LA FISCALIZACIÓN EFECTUADA haber determinado cuáles eran ingresos normales y cuáles eran ingresos accidentales, o no permanentes, y por ese sólo hecho, debía haber abierto el lapso de pruebas o haber solicitado con base en su poder, la información necesaria para efectuar UNA VERDADERA LABOR FISCALIZADORA, pero no se comportó como garante del proceso que ella misma efectúa, con lo cual desvió el poder que ostenta y vició de nulidad absoluta el procedimiento realizado (...)*”. (Mayúsculas de la cita). (Corchetes de este alto Tribunal).

En cuanto a la violación del principio de legalidad, afirma que “(...) *ese comprobante de retenciones que ahora conforme a la interpretación que hace el SENIAT contiene todas las remuneraciones permanentes y regulares y es un hecho notorio que eso es totalmente falso porque contiene tanto remuneraciones regulares como accidentales, refleja es el salario integral cancelado y se violó la base imponible del Impuesto Sobre la Renta al incluir remuneraciones accidentales que eran fácilmente detectables si en la investigación se hubiera cumplido con lo ordenado en la providencia de fiscalización y que insis[tió] que lo realizado fue un procedimiento de verificación aplicando el principio de la realidad frente a las formas (...)*”. (Agregados de la Sala).

Con respecto a la violación del Derecho a la Igualdad refirió que “(...) *si todos somos iguales ante la ley, no podría el SENIAT para justificar la existencia de ambos salarios, establecer distinciones entre trabajadores del sector público para poder defender*

la ilegal Acta de Reparación y dónde entonces queda el concepto de remuneración permanente y el de remuneración accidental y sobre todo, que hay pagos que se realizan no por el ejercicio de una labor y ese es el sentido del salario integral y uno de esos pagos, es por auxilio eléctrico (...)". (Mayúsculas del escrito).

Reiteró que con relación al falso supuesto de hecho y derecho "(...) [t]anto el texto del Acta de Reparación como la Resolución Culminatoria del Sumario que impugn[a] adolecen del vicio de FALSO SUPUESTO porque se partieron de la falsa premisa de que no declar[ó] todos los ingresos netos que conforman [su] SALARIO NORMAL a los efectos del Impuesto Sobre la Renta y no es cierto y asimismo al realizar el reparo se aplicó erradamente el artículo 31 de la Ley (...), dejando de aplicar el criterio vinculante de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia así como jurisprudencia tanto de la Sala Político Administrativa como de la Sala Social, por lo tanto se fundamentaron los actos emitidos en un hecho que nunca ocurrió o que de haber ocurrido fue de manera diferente y además en dichos actos se incluyeron ingresos que no tienen la naturaleza de salario normal (...)". (Mayúsculas de la cita).

Agregó que "(...) es en los recibos de pago donde constan los conceptos pero tampoco en ellos [su] patrono -el Estado Venezolano- [le] indicó que ese ingreso era accidental o permanente y por lo tanto al haber efectuado la investigación fiscal considerando que el comprobante de retenciones LO INDICA TODO, incurrió además el SENIAT en un falso supuesto de hecho y derecho porque en esa sentencia de la Sala Constitucional es falso que se refiera a ese tipo de comprobante y al haber sostenido el reparo en un hecho falso el mismo es absolutamente nulo (...)". (Mayúsculas de la cita).

Solicitó que "(...) de conformidad con lo previsto en el artículo 83 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y artículos 239 y 240 N° 3 del Código Orgánico Tributario se declare la nulidad absoluta de los actos impugnados (...) [p]or vía de consecuencia pid[ió] la nulidad de la multa impuesta y de los intereses moratorios, respecto a los cuales aleg[ó] que en el supuesto negado de que sean procedentes, su cálculo es errado y viola el artículo 66 del Código Orgánico Tributario porque descono[ce] cuál fue la tasa activa aplicable (...)".

Asimismo “(...) *pid[ió] la nulidad de los intereses moratorios liquidados por el pago extemporáneo de la primera y tercera porción del Impuesto Sobre la Renta del año 2010, porque puede constarse que también indica como fecha de vencimiento el 31/03/2011 y ese día era el último para el pago voluntario. Además para la tercera porción en el acta de reparo se constata que la fecha de vencimiento era el ‘10-05-2011’ y la fecha de pago fue el ‘11-05-2011’ para un total de ‘1’ día de atraso pero en la Resolución Culminatoria del Sumario se ordenan liquidar a partir del ‘31/03/2011’ hasta el ‘11/05/2011’ dando un total de ‘41’ días de supuesto atraso y es evidente que en esta Resolución se excedió en el lapso para determinar esos intereses (...)*”. (Agregado de esta Máxima Instancia).

Por otro lado, en el supuesto negado que no se constate la existencia de los vicios denunciados, alegó a su favor la aplicación de eximentes de responsabilidad penal “(...) *prevista en la Ley de Impuesto Sobre la Renta en su artículo 171 racione temporis, respecto a que si la determinación del reparo no supere el 5% del tributo no debe aplicarse sanción alguna, todo en concordancia con el numeral 6 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario (...)* [así como también] *la eximente prevista en el artículo 85 numeral 4 [eiusdem] relativa al error de derecho porque de haber algún error en la interpretación del artículo 31 de la Ley (...) éste proviene de la interpretación que le ha dado la Sala Constitucional, la Sala Político Administrativa y la Sala Social del Tribunal Supremo de Justicia a la referida norma (...) porque de ser procedente el reparo no solamente [él se equivocó] (...) sino que también [el] agente de retención se equivocó al no entregar[le] un comprobante que expresara cuáles remuneraciones eran permanentes y cuáles eran accidentales (...)*”. (Corchetes de esta Alzada).

Añadió que “(...) *para el caso de que no se [le] acuerde las eximentes solicitadas, pid[ió] la aplicación de atenuantes de conformidad con el numeral 6 del artículo 96 del Código Orgánico Tributario porque aun cuando no está expresamente prevista está demostrado que no [ha] sido sujeto de reparo o sanción alguna dentro de los tres años anteriores a la fiscalización realizada. Además también aleg[ó] las atenuantes previstas en los numerales 1 y 2 del artículo ejusdem, porque [su] trabajo en ENELBAR, demuestra que no [tiene] cultura tributaria, [su] trabajo es en la industria eléctrica y no está referido a la*

materia tributaria y el hecho cierto de haber entregado toda la información y documentación requerida, demuestra a tenor del numeral 2 del artículo 96 ejusdem que no quería ocultar ningún ingreso y por el contrario, era necesario esclarecer los hechos (...)". (Sic). (Añadidos de esta Alzada).

Alegó un falso supuesto de Derecho en cuanto al valor de la unidad tributaria aplicada, por cuanto "*(...) al momento de sancionar[lo] aplicó el valor de la unidad tributaria vigente para el año 2010 cuando (...), el valor que ha debido aplicar (...) era el vigente para le momento de emitir el acto administrativo que contiene el reparo, que lo fue el 08 de Agosto del presente año 2012 y así convertir – para el caso de ser procedente el reparo, el monto de Bs. F 54.267,97 por supuesto tributo omitido en Unidades Tributarias, que se conoce que debe ser cancelado con base en la valor de la Unidad Tributaria vigente para la fecha del pago (...)*". (Interpolado de este Alto Tribunal).

Manifestó la "*(...) **NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN CULMINATORIA DEL SUMARIO POR NO CUMPLIR CON EL NUMERAL 10 DEL ARTÍCULO 191 DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO Y ADEMÁS PARA EL SUPUESTO DE QUE LA FALTA DE FIRMA DEL FUNCIONARIO NO SEA SUFICIENTE PARA DECLARAR LA NULIDAD, EL ÚNICO QUE SUPUESTAMENTE LA IBA A FIRMAR ERA INCOMPETENTE:** (...) porque no se dio cumplimiento a lo previsto en artículo 191 del Código Orgánico Tributario en cuanto a los requisitos que debe contener [la Resolución impugnada], y es perfectamente comprobable que [la misma] **NO FUE FIRMADA**, por lo tanto **NO FUE LEGALMENTE EMITIDA** (...) y no puede ahora el Seniat presentar un ejemplar firmado porque demostraría que fue realizado al leer el presente alegato (...)*". (Mayúsculas, subrayado y destacado del original). (Corchetes de esta Alzada).

Asimismo, explicó que "*(...) la División de Sumario debe tramitar, sustanciar el sumario administrativo y firmar el Jefe de la División el acto que se emita, CUESTIÓN QUE NO OCURRIÓ, y el sustanciar y tramitar no genera que la competencia de dictar de la Resolución Culminatoria del Sumario sea sólo del Jefe de esa División. La competencia de dictarlo es del Gerente Regional y QUIEN FUE EL QUE FIRMÓ LA PROVIDENCIA QUE INICIÓ LA FISCALIZACIÓN* (...)"'. (Mayúsculas del escrito).

Refirió que “(...) el Acta de reparo que se emite en este procedimiento está firmada por el fiscal actuante, pero no es sólo un acto de trámite, sino que expresamente el Código Orgánico Tributario le ordena al Fiscal dictar esa Acta, lo cual no ocurre con la Resolución Culminatoria del Sumario, porque entonces como queda el ejercicio del recurso jerárquico contra esa resolución, da un salto administrativo en la escala funcional y pasando por encima del Gerente Regional (...), el conocimiento de ese recurso es de la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Seniat, obviando que el procedimiento fue iniciado por ese Gerente Regional, a través de la providencia administrativa que se emitió para autorizar e iniciar la fiscalización y quien tiene la atribución legal para dictarla. Por lo cual si el Gerente regional no firmó NI LA IBA A FIRMAR porque nunca fueron incorporados sus datos, esa Resolución Culminatoria del Sumario es nula, por no ser emitida por el funcionario que tiene la competencia para hacerlo (...)”. (Sic). (Mayúsculas de la cita).

Finalmente, solicitó que sea declarado con lugar el Recurso Contencioso Tributario en la sentencia definitiva y se anulen los actos administrativos impugnados.

II

DE LA DECISIÓN APELADA

Mediante sentencia definitiva número 001/2022 dictada el 10 de marzo de 2022, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el ciudadano Antonio José Andueza Mujica asistido por el abogado Rafael Meléndez, antes identificados, con fundamento en los términos indicados a continuación:

“(...)”

III

MOTIVACIÓN

PUNTOS PREVIOS:

1.- Con relación a la solicitud de suspensión de los efectos del acto recurrido, [ese] Tribunal no emitió previamente pronunciamiento al

respecto, por lo cual es inoficioso pronunciarse en la presente sentencia. Así se decide.

2- Es de señalar que el recurrente es un trabajador del sector público eléctrico, a quien la Administración Tributaria Nacional le efectuó un reparo en materia de Impuesto sobre la Renta por el ejercicio 2010, por considerar que omitió Ingresos, con base en el comprobante de retenciones, por lo cual efectuó un reparo por tributo omitido, impuso multas y determinó intereses moratorios, en el acto Impugnado, y por su parte, el recurrente entre sus alegatos, tenemos la violación del principio de legalidad y del falso supuesto de hecho y de derecho, por lo que se analizarán -a los efectos de su aplicación o no-, con base en jurisprudenciales emitidos tanto por la Sala Político Administrativa y la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, teniendo algunos de ellos, carácter vinculante no sólo para el ejercicio objeto de reparo, año 2010 sino también, para la momento de la interposición del recurso, considerando que los criterios jurisprudenciales vigentes generan en quien lo alega una expectativa legítima y que a juicio de quien decide, es una manifestación del principio de confianza legítima y aun en el caso de que fuese modificado, ese cambio no puede aplicarse al caso bajo análisis por cuanto podría darse el caso de vaciar de contenido el recurso interpuesto, con lo cual se lesionaría el derecho a la defensa, la confianza legítima y el debido proceso.

(...Omissis...)

Efectuado los anteriores puntos previos, para decidir se determina que los alegatos sobre los cuales debe pronunciarse [ese] Tribunal, se analizaran en el siguiente orden: 1.- Nulidad de la resolución culminatoria del sumario por no cumplir con el numeral 10 del artículo 191 del Código Orgánico Tributario y además para el supuesto de que la f1-alta de firma del funcionario no sea suficiente para declarar la nulidad, el único que supuestamente la iba a firmar, era incompetente; 2.-Vicios en el procedimiento de fiscalización y determinación que generaron una desviación de poder; 3.- Violación del principio de legalidad; 4.- Violación del derecho a la igualdad; 5.- Falso supuesto de hecho y de derecho; 6.- Nulidad de la determinación de los intereses moratorios; 7.- Solicitud de eximentes y subsidiariamente, de atenuantes; y 8.- Falso supuesto de derecho en cuanto al valor de la unidad tributaria aplicada. En tal sentido, para decidir se hace las siguientes consideraciones:

1.- Nulidad de la resolución culminatoria del sumario por no cumplir con el numeral 10 del artículo 191 del Código Orgánico Tributario y además para el supuesto de que la falta del funcionario

no sea suficiente para declarar la nulidad el único que supuestamente la iba a firmar, era incompetente:

En el referido alegato, el recurrente pide la nulidad del acto por falta de firma del emitente, y que al no estar firmado, ‘...NO FUE LEGALMENTE EMITIDA’. Asimismo expresa que el funcionario que debió firmar la Resolución Culminatoria del Sumario, era incompetente por cuanto a su criterio, el hecho de que la División de Sumario deba sustanciar, tramitar y firmar la Resolución Culminatoria del Sumario que proviene de un procedimiento de fiscalización iniciado por el Gerente Regional a través de la emisión de la providencia de fiscalización, no significa que sea competente para que firme esa Resolución, por cuanto a su criterio la competencia para dictar ese acto es del Gerente Regional y sus datos no fueron incorporados al referido acto y para sustentar su alegato, además expresa que el recurso jerárquico en contra de la Resolución Culminatoria del Sumario es competencia de la Gerencia de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Es decir, que el alegato efectuado contiene dos defensas diferentes y en tal sentido, se decidirá en primer término lo relativo a la incompetencia referente a que el Jefe de la División de Sumario Administrativo no era el único que debía firmar la resolución culminatoria del sumario recurrida, toda vez que la providencia que inició el procedimiento de fiscalización fue firmada por el Gerente Regional y que de ejercerse un recurso jerárquico en contra de ese acto, el conocimiento del mismo era de la Gerencia Recursos de la Gerencia General de Servicios, Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), lo que a su criterio, genera ‘...un salto administrativo en la escala funcional...’, por lo que afirma que ese acto debía ser asimismo firmado por el Gerente Regional, lo cual no ocurrió, y en segundo término el alegato relativo a la falta de firma del Jefe de la División de Sumario Administrativo en el acto impugnado.

(...Omissis...)

Ahora bien, con relación a la incompetencia alegada, referente a que el Jefe de la División de Sumario Administrativo no era el único que debía firmar la resolución culminatoria del sumario impugnada, quien decide comparte el criterio expuesto por la Sala Político Administrativa expuesto en su sentencia No. 00744 publicada en fecha 30 de junio del año 2004, en la cual indicó lo siguiente:

‘(...) Incompetencia de los funcionarios emisores de la resolución culminatoria del sumario.

Conforme al criterio reiterado de esta Sala, la materia relativa a la competencia tiene carácter de orden público. En consecuencia, la incompetencia de los funcionarios administrativos vicia de nulidad absoluta el acto emitido, pero sólo cuando la misma sea manifiesta, es decir, notoria, pudiendo entonces denunciarse tal infracción en cualquier estado y grado del proceso judicial y aun ser declarada de oficio por el Tribunal de la causa.

En el caso bajo examen, la sentencia recurrida declaró la nulidad absoluta de los actos impugnados por considerar que la resolución culminatoria del sumario fue suscrita por el funcionario... Jefe de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región..., A quien – en su opinión – el Superintendente Nacional Tributario debió otorgarle una delegación expresa para ello, de conformidad con el numeral 16 del artículo 3, y el numeral 16 del artículo 24, del reglamento y del instructivo respectivamente, para poder firmar las resoluciones o en general actos administrativos.

Al respecto, esta Sala observa que para el momento en que el ciudadano..., En su carácter de Jefe de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región..., dictó la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N°... del 7 agosto de 1995 y ordenó la liquidación de las planillas en virtud del sumario administrativo instruido, estaba vigente la Resolución N° 32, publicada en la Gaceta Oficial N° 4.881 Extraordinario de fecha 29 de marzo de 1995, cuyo artículo 99 estableció que ‘la División de Sumario Administrativo tiene las siguientes funciones:...Omissis... 2. Instruir, tramitar, sustanciar y culminar el Sumario Administrativo establecido en el Código Orgánico Tributario, originado de las actuaciones fiscales reasalizadas por los funcionarios competentes. 3. Imponer las sanciones a que haya lugar por las infracciones tributarias...Omissis...4. Emitir la Resolución a que hace referencia el artículo 149 del Código Orgánico Tributario, la cual será firmada por el Titular de la División.’ (Negrita de la Sala).

De la lectura de la norma parcialmente transcrita, se evidencia la competencia del Jefe de la División de Sumario Administrativo para firmar las resoluciones culminatorias del sumario, resultado de los procedimientos de fiscalización.

Además, consta en las actas del proceso que al consignar su escrito de fundamentación de la apelación, la representación fiscal consignó las certificaciones del acta de juramentación de los ciudadanos... (Técnico Tributario Grado 7) y... (Jefe División Sumario Administrativo Grado 15), el Movimiento de Personal de la referida

ciudadana con fecha de vigencia 1º de enero de 1995 al 8 de 10 de 1996, así como el acta de juramentación del ciudadano... (Gerente Regional (E) Región..., Grado... y la Resolución N° 60 de 5 de mayo de 1995 por la cual fue designado Gerente Regional de Tributos Internos (Encargado) de la Región.... En consecuencia, esta Sala considera que el funcionario... si tenía facultad para dictar y emitir la resoluciones culminatorias del sumario, por concepto de impuesto, multa e intereses moratorios. (...)'.

Asimismo la Sala Político Administrativa en la sentencia No. 00084 publicada en fecha 24 de enero de 2007 analizó lo relativo a la Resolución N° 32 de fecha 24/03/1995, sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.881 Extraordinario del 29 de marzo de 1995 y sobre el artículo 151 del Código Orgánico Tributario de 1994, cuyo contenido es similar al del artículo 192 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente racione temporis. En tal sentido indicó lo siguiente:

'(...) De igual forma, en el artículo 99 de la referida resolución se establece que:

'Artículo 99.- La División de Sumario Administrativo tiene las siguientes funciones:...Omissis... 2. Instruir, tramitar, sustanciar y culminar el Sumario Administrativo establecido en el Código Orgánico Tributario, originado de las actuaciones fiscales realizadas por los funcionarios competentes. 3. Imponer las sanciones a que haya lugar por las infracciones tributarias...Omissis...4. Emitir la Resolución a que hace referencia el artículo 149 del Código Orgánico Tributario, la cual será firmada por el Titular de la División.'

Por otra parte, el Código Orgánico Tributario de 1994 en su artículo 151 señala que 'La Administración dispondrá de un plazo máximo de un (1) año... para dictar la resolución culminatoria del Sumario... '.

De las normas anteriormente señaladas, se evidencia por una parte, que corresponde a la División de Sumario Administrativo instruir, tramitar, sustanciar y culminar el Sumario Administrativo establecido en el Código Orgánico Tributario, y por otra, la competencia del Jefe de la División de Sumario Administrativo para firmar las resoluciones culminatorias del sumario. (Negritas de este Tribunal).

Considerando los anteriores criterios jurisprudenciales y con base en el análisis del contenido de los informes fiscales, tenemos que las División de Sumario Administrativo es la encargada de '...Instruir,

tramitar, sustanciar y culminar' el Sumario, que viene a constituir la segunda fase del procedimiento de fiscalización y adicionalmente, es el Jefe de esa División quien tiene la competencia para firmar la resolución culminatoria del sumario, que finaliza la fiscalización en el caso de que el contribuyente no proceda '...de acuerdo con lo previsto en dicho artículo...', refiriéndose a lo establecido en el 185 del Código Orgánico Tributario de 2001, por lo cual es el Jefe de esa División quien tiene la competencia para suscribir el acto que pone fin al sumario administrativo sin necesidad de que el Gerente Regional también la suscriba, toda vez que el Superintendente Nacional del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) le otorgó esa competencia que nada tiene que ver con el ejercicio del recurso jerárquico que sea producto de un procedimiento de fiscalización, el cual con base en la normativa vigente racione temporis, corresponde a la Gerencia General de Servicios Jurídicos. Así se declara.

Respecto al segundo alegato de nulidad, éste se refiere a la falta de firma del Jefe de la División de Sumario Administrativo en la resolución culminatoria del sumario recurrido y se verifica del análisis del contenido de los informes fiscales, que no hizo ninguna alusión a esa defensa del recurrente, tal como se indicó precedentemente.

Ahora bien, se alega la nulidad del acto recurrido por no haber sido firmado por el Jefe de la División de Sumario Administrativo y a los efectos de comprobar lo alegado, se efectuó una revisión física tanto al acto consignado por el recurrente (folios 40 al 59) como a las dos (2) copias certificadas consignadas por la representación fiscal formando parte de las dos (2) copias del expediente administrativo que fueron remitidas, y se constata en los tres (3) ejemplares, del acto impugnado, que luego de la parte dispositiva (folio 59), hay un espacio en blanco donde sólo aparecen los siguientes datos:

Albranyer A. Zambrano Mora.

Jefe de la División de Sumario Administrativo

*Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental
Oficio N° SNAT/GGA/GRH/DCT/20111/D-30500012068 de fecha 14/10/2011*

Notificado en fecha 18/10/2011'

AAZM/SBAM/Sulary.-

Notificación: ...'

En el espacio donde se debería haber estampado la firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado, tal como lo establece el numeral 10° del artículo 191 del

*Código Orgánico Tributario de 2001, se encuentra en blanco, por lo que aun cuando aparecen sus datos en la resolución impugnada, no fue suscrita por el Jefe de la División para la fecha de emisión que fue el 08 de agosto de 2012. Es de señalar que aparecen en la parte inferior de la última página, tres iniciales, las cuales se colocan por práctica corriente tanto en el Tribunal que conoce de este asunto así como en la Administración Tributaria Nacional, siendo las primeras, la del Jefe de la División, seguidamente las del Jefe de Área o Coordinador y por último, las del sustanciador del caso y hay una medio firma ilegible tanto en algunas de las páginas de las copias certificadas consignadas por la representación fiscal como en todas las páginas del ejemplar anexado por el recurrente a su escrito recursivo, y que por el lugar que ocupa en las iniciales indicadas en la parte inferior de la última página, debe corresponder a un (a) funcionario (a) que labora en la División de Sumario Administrativo como Jefe de Área o Coordinador por cuanto se encuentran en segundo lugar, luego de las iniciales del Jefe de la División que son: AAZM. División que según la sentencia No. 00084 publicada en fecha 24 de enero de 2007 por la Sala Político Administrativa, le corresponde, ‘... **Instruir, tramitar, sustanciar y culminar el Sumario Administrativo establecido en el Código Orgánico Tributario**’, por lo que se infiere que ese funcionario participó en la instrucción y culminación del proyecto de resolución, pero no emana del Jefe de la División quien de acuerdo con la señalada sentencia es quien tiene ‘... **La competencia... para firmar las resoluciones culminatorias del Sumario...**’. Asimismo es de señalar que al pie de la primera a la penúltima página del ejemplar del acto recurrido consignado por el recurrente, aparece una especie de sello dentro del círculo indicando ‘División Sumario Administrativo GRTI-RCO.SENIA’ y deben corresponder a un funcionario (a) que labora en esa División y debe tener como función la revisión del proyecto de ese acto para la firma del Jefe de la División, infiriéndose que debe ser el Jefe de Área o Coordinador de la División. Esa situación no ocurre con los ejemplares consignados por la representación fiscal, en los cuales aparece ese sello con esa leyenda con la firma ilegible en la antepenúltima y penúltima página y se adiciona, la falta de sello de la División, en todos los ejemplares cursantes en este asunto.*

Ahora bien, con base en lo antes señalado, se considera necesario a los efectos de emitir decisión al respecto, analizar lo que establece la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos por cuanto todo acto administrativo- y la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo lo es-, debe cumplir en su emisión, con lo establecido en la mencionada ley y asimismo con lo ordenado en el Código Orgánico Tributario vigente racione temporis. En tal sentido tenemos que la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos establece en sus artículos 7, 18, 19 y 20, lo siguiente:

(...Omissis...)

Con relación a los artículos 7 y 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y el artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001 tenemos que todo acto administrativo es emitido por los órganos de la Administración Pública, por lo que la noción de acto, es orgánica y formal al ordenar que en su emisión, debe dársele cumplimiento a los requisitos legales de fondo y forma previstos por el legislador venezolano, quien redactó dicho articulado de forma imperativa al indicarse que se ‘deberá’ cumplir con los requisitos señalados en los artículos 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 191 del Código Orgánico Tributario de 2001, que de su somero análisis, prácticamente su contenido es igual, y en consecuencia de toda esa normativa se evidencia que los actos de la Administración Tributaria están sometidos al principio de legalidad por cuanto en su emisión se deben cumplir con los requisitos que el legislador establece y por lo tanto, son objeto del control jurisdiccional a través del ejercicio de los recursos legalmente previstos y ello se puede constatar en el artículo 259 constitucional. Así tenemos que en la sentencia No. 01113 publicada en fecha 10 de agosto de 2011, la Sala Político Administrativa ratificó su criterio ‘... respecto de los documentos administrativos y los medios para su impugnación’:

(...Omissis...)

Por lo cual, el cumplimiento de los requisitos legales genera la validez del acto administrativo, -que en el presente caso, tiene contenido tributario-, lo que significa que es aquel dictado conforme a derecho, por lo tanto, cuando se incumple con los mismos, se habla de patologías o vicios del acto, que pueden traer como consecuencia, su nulidad absoluta o relativa, lo que ha dado en llamarse por algunos autores, como la teoría de la invalidez de los actos administrativos.

Entre los requisitos legalmente previstos en el artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001 y sus reformas, como en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, se encuentra la firma del que suscribe el acto emitido y se considera que es fundamental pues es la expresión de la voluntad del órgano a través del funcionario a quien se le ha dado la competencia de emitir el acto administrativo y por lo cual algunos doctrinarios afirman que si no firma, no hay acto.

Esa firma que se indica legalmente debe ser autógrafa, aunque puede ser suplida mediante la firma electrónica u otro medio de autenticación..’, tal como lo establece el artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001 y que en el artículo 18 de la Ley

Orgánica de Procedimientos Administrativos se indica que ‘...En el caso de aquellos actos cuya frecuencia lo justifique, se podrá disponer mediante decreto, que la firma de los funcionarios sea estampada por medios mecánicos que ofrezcan garantías de seguridad’.

*Adicionalmente, el artículo 122 del Código Orgánico Tributario de 2001, el cual está redactado en los mismos términos que el artículo 132 del vigente Código Orgánico Tributario, expresamente señala que: ‘los documentos que emita la Administración Tributaria en cumplimiento de...’ sus facultades... podrán ser elaborados mediante sistemas informáticos y se reputarán legítimos y válidos, salvo prueba en contrario’, y asimismo también establece la señalada norma que ‘La validez de dichos documentos se perfeccionará siempre que contenga los datos e información necesarios para la acertada comprensión de su origen y contenido **y contengan el facsímil de la firma u otro mecanismo de identificación del funcionario que al efecto determine la Administración Tributaria**’, por lo cual se ve que la firma del acto es un requisito de validez al mismo. (Negrillas del Tribunal).*

Ahora bien, respecto a ese alegato del recurrente, de que el acto recurrido no contiene la firma autógrafa del Jefe de la División de Sumario Administrativo, la Administración Tributaria recurrida debía demostrar que ese acto fue suscrito de manera autógrafa o que la firma fue ‘...estampada por medios mecánicos que ofrezcan garantías de seguridad’, pero no ofreció ningún medio probatorio para acreditar que el documento impugnado si contenía la firma; por el contrario, de la revisión física de las dos (2) copias certificadas de ese acto, enviadas por la Administración Tributaria Nacional formando parte de la copia del expediente administrativo, se constata que el acto recurrido no contiene ni la firma autógrafa del Jefe de la División de Sumario Administrativo ni fue impresa por otro medio, al igual que ocurre con el ejemplar consignado por la parte recurrente.

La falta de firma de un acto administrativo se traduce en una violación formal que da lugar a que se genere el supuesto de nulidad. La firma tiene una función identificatoria y asegura la relación jurídica entre el acto firmado y la persona que lo ha firmado, a efectos de atribuirle derechos y obligaciones, por ello hay autores que afirman que a pesar de que la firma es un requisito formal, su falta lleva a considerar la inexistencia jurídica del acto, por lo cual al no ser válidamente emitido debe declararse su nulidad absoluta de conformidad con el numeral 4° del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos por cuanto aun cuando se eliminó a partir de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001 lo establecido en la parte última del artículo 149 del Código Orgánico Tributario de 1994 que establecía los requisitos que debía contener la resolución

culminatoria del sumario, en el cual expresamente se señalaba que 'la ausencia de cualesquiera de estos requisitos vicia de nulidad al acto', ello no significa que no se pueda declarar su nulidad ya que como acto administrativo está sujeto en su emisión a lo establecido por el legislador tanto en el Código Orgánico Tributario como en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y en esta última tenemos que la teoría de la invalidez de los actos se encuentra prevista en los artículos 19 y 20, por lo cual es el instrumento normativo que regula los vicios de nulidad a través de los cuales pueden impugnarse los actos administrativos y tal como indican doctrinalmente algunos autores, la firma es un requisito esencial del acto, mediante la cual se confirma la voluntad del órgano público a través del funcionario a quien declaró competente para suscribirlo, por lo que no sólo es un vicio de forma, sino de la inexistencia de la voluntad administrativa de emitir el acto.

La Sala Político Administrativa en sentencia No. 00029 publicada en fecha 03 de marzo de 2021 respecto a la nulidad de una providencia administrativa para realizar un procedimiento administrativo, consideró que debe emitirse '... de forma expresa y por escrito...', indicando '...con precisión los datos necesarios legalmente establecidos para su existencia jurídica. (Vid., sentencia de esta Sala Número 00583 del 17 de mayo de 2017, caso: Inversiones Sw 2000, C.A.), 'con grafismos propios del formato de la autorización' y en tal sentido señaló lo siguiente:

(...Omissis...)

Con base en el referido criterio jurisprudencial cuando no se subsana o convalida un acto administrativo que adolezca de requisitos legales que generan su existencia jurídica mediante otro acto posterior, el acto debe ser declara nulo y de la revisión efectuada a las dos copias certificadas, del expediente administrativo remitido, no existe previamente a esta sentencia, un acto de la Administración Tributaria Nacional que convalide la falta de firma en el acto recurrido del Jefe de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), toda vez que el recurrente no ejerció el recurso jerárquico en contra del señalado acto porque de haberlo convalidado a la falta de firma del funcionario que según la normativa vigente ratione temporis dictada por el Superintendente de la referida institución, tenía la competencia para firmar la Resolución Culminatoria del Sumario impugnada; por lo tanto, habiéndose verificado que el acto recurrido carece de la firma y sello de quien tenía la competencia para suscribirlo, se concluye que se dejó de cumplir como un requisito de eficacia y validez en el emisión del acto recurrido, previsto en el numeral 10° del

artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente ratione temporis, por lo cual se declara con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto y consecuentemente se declara la nulidad absoluta del acto recurrido de conformidad con el numeral 4 del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que es la Resolución Culminatoria del Sumario Nro. SNATNTI/GRTI/DSA/2012 EXP N° 01158/85/91 de fecha 08 de Agosto de 2012 notificada en fecha 20 de septiembre de 2012, así como sus planillas de liquidación y pago emitidas con base en ese acto, Nros. 031001233002372 y 031001233002373 por Bs. 126.570,32 y 16.709,29 respectivamente, cantidades que no han sido reexpresadas. Así se decide.

Visto que se ha declarado la nulidad del acto recurrido por falta de firma del emitente no procede efectuar pronunciamiento alguno sobre los demás alegatos expuestos por la parte recurrente, ya que la falta de firma generó un acto inválido. Así también se declara.

Asimismo verificado que en el presente fallo se declaró con lugar el recurso contencioso notario, correspondería condenar en costas procesales a la República no obstante, las mismas no proceden en atención a la prohibición de condenatoria en costas a la República como privilegio procesal cuando ésta resulte vencida en los juicios en los que haya sido parte por intermedio de cualquiera de sus órganos. (Vid., sentencia número 1.238 dictada por la Sala Constitucional en fecha 30 de septiembre de 2009, caso: Julián Isaías Rodríguez Díaz.). Así se declara.

IV

DECISIÓN

*En virtud de las razones precedentemente expuestas, [ese] Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara **CON LUGAR** el Recurso Contencioso Tributario ejercido por el ciudadano **ANTONIO J. ANDUEZA MUJICA**, (...) representado por su apoderado abogado Rafael Meléndez, (...) en contra de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/ EXP N° 01158/85/91 de fecha 08 de agosto de 2012, notificada el 20 de Septiembre de 2012 y planillas de liquidación y de pago Nros. 031001233002372 y 031001233002373, ambas de fecha 14 de agosto de 2012, actos emitidos por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT); en consecuencia: **I.- Se anula la Resolución Culminatoria del Sumario N°***

SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 0158/85/91 de fecha 08 de agosto de 2012, notificada el 20 de septiembre de 2012; 2.- Se anulan las planillas de liquidación y de pago Nros. 031001233002372 y 031001233002373, ambas de fecha 14 de agosto de 2012 por concepto impuesto, multas, recargos e intereses moratorios; 3.- Inoficioso analizar los demás alegatos del recurrente con base en la motivación de esta sentencia y 4.- No proceden las costas procesales al Fisco Nacional, en los términos expuestos en este fallo (...)". (Sic). (Mayúsculas y negrillas de la cita). (Corchetes de esta Sala).

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

El día 19 de septiembre de 2023, el abogado Carlos Francisco Somano Catalán, antes identificado, actuando como sustituto de la Procuraduría General de la República, en representación del Fisco Nacional, presentó escrito de fundamentación de la apelación ejercida, exponiendo los argumentos siguientes:

Indicó, que *"(...) la juez a quo en la decisión apelada partió de un vicio de suposición falsa al considerar erradamente que el acto administrativo sancionatorio se encontraba viciado de nulidad absoluta 'habiéndose verificado que el acto recurrido carece de la firma y sello de quien tenía la competencia para suscribirla, se concluye que se dejó de cumplir con un requisito de eficiencia y validez en la emisión del acto recurrido'[y que los] actos administrativos que contienen una omisión de forma, son actos cuya declaración en si misma considerada es perfectamente válida, es decir, se trata de una omisión que en nada afecta la auténtica voluntad administrativa (...)*". (Agregado de esta Alzada).

Manifestó que *"[e]n el presente caso, la falta de firma, no presupone que ésta sea suficiente para declarar la nulidad de pleno derecho del acto impugnado, por tratarse de una omisión que no es decisiva para el fondo de la cuestión debatida, la cual no produce indefensión. En consecuencia, (...) para [esa] Representación Fiscal resulta a todas luces evidente, la improcedencia del alegato de invalidez del acto administrativo por cuanto, (...) la omisión en la firma no es suficiente para declarar su nulidad (...)*".

Señaló que “(...) *la Administración Tributaria verificó los hechos realmente ocurridos, tal como en el presente caso donde se refleja en el expediente administrativo, el comprobante de retención (AR-C) emitido por C.A. ENERGÍA ELÉCTRICA DE BARQUISIMETO, en el cual constan la totalidad de los salarios pagados en el año 2010, información suministrada por el patrono, cuya total fue la cantidad de bolívares Cuatrocientos Cuarenta y Ocho Mil Ochocientos Treinta y Nueve con Treinta y Cuatro Céntimos (Bs.448.839,34). Así mismo se constató en el expediente administrativo la declaración definitiva de rentas del contribuyente donde indica que el total de sus ingresos por salarios fue de bolívares Doscientos Cincuenta y Tres Mil Trescientos Sesenta y Uno con Cuarenta y Un Céntimo (Bs. 253.361,41), lo que hace evidente una omisión de ingresos por concepto de salarios por la cantidad de bolívares Ciento Noventa y Cinco Mil Cuatrocientos Cuarenta y Siete con Noventa y Tres Céntimos (Bs.195.447,93) (...)*”. (Mayúsculas del escrito).

Por último, solicitó que sea declarada con lugar la presente apelación y, en consecuencia, se proceda a revocar la decisión impugnada.

Realizado el estudio de actas que conforman el expediente, esta Sala pasa a decidir previo las siguientes consideraciones:

IV MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Alzada pronunciarse respecto de la apelación interpuesta por la representación en juicio del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva número 001/2022 del 10 de marzo de 2022, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de la Región Centro Occidental, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado el 13 de noviembre de 2012, por el ciudadano Antonio José Andueza Mujica, asistido de abogado.

Vistos los términos del fallo apelado, las alegaciones expuestas en su contra por la representante fiscal, esta Máxima Instancia aprecia, en el caso concreto, que la controversia se circunscribe a decidir si el Tribunal *a quo* incurrió en el vicio de **falso supuesto de hecho** al considerar erradamente que el acto administrativo sancionatorio se encontraba

viciado de nulidad “*habiéndose verificado que el acto recurrido carece de la firma y sello de quien tenía la competencia para suscribirla, se concluye que se dejó de cumplir con un requisito de eficacia y validez en la emisión del acto recurrido (...)*”.

Delimitada la *litis*, pasa esta Alzada a decidir la controversia en los términos siguientes:

Falso supuesto de hecho

Señaló el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidente, que:

“(...) 1.- Nulidad de la resolución culminatoria del sumario por no cumplir con el numeral 10 del artículo 191 del Código Orgánico Tributario y además para el supuesto de que la falta del funcionario no sea suficiente para declarar la nulidad el único que supuestamente la iba a firmar, era incompetente:

En el referido alegato, el recurrente pide la nulidad del acto por falta de firma del emitente, y que al no estar firmado, ‘...NO FUE LEGALMENTE EMITIDA’. Asimismo expresa que el funcionario que debió firmar la Resolución Culminatoria del Sumario, era incompetente por cuanto a su criterio, el hecho de que la División de Sumario deba sustanciar, tramitar y firmar la Resolución Culminatoria del Sumario que proviene de un procedimiento de fiscalización iniciado por el Gerente Regional a través de la emisión de la providencia de fiscalización, no significa que sea competente para que firme esa Resolución, por cuanto a su criterio la competencia para dictar ese acto es del Gerente Regional y sus datos no fueron incorporados al referido acto y para sustentar su alegato, además expresa que el recurso jerárquico en contra de la Resolución Culminatoria del Sumario es competencia de la Gerencia de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Es decir, que el alegato efectuado contiene dos defensas diferentes y en tal sentido, se decidirá en primer término lo relativo a la incompetencia referente a que el Jefe de la División de Sumario Administrativo no era el único que debía firmar la resolución culminatoria del sumario recurrida, toda vez que la providencia que inició el procedimiento de fiscalización fue firmada por el Gerente Regional y que de ejercerse un recurso jerárquico en contra de ese acto, el conocimiento del mismo era de la Gerencia Recursos de la Gerencia General de Servicios, Jurídicos del Servicio Nacional

Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), lo que a su criterio, genera ‘...un salto administrativo en la escala funcional...’, por lo que afirma que ese acto debía ser asimismo firmado por el Gerente Regional, lo cual no ocurrió, y en segundo término el alegato relativo a la falta de firma del Jefe de la División de Sumario Administrativo en el acto impugnado.

(...Omissis...)

Respecto al segundo alegato de nulidad, éste se refiere a la falta de firma del Jefe de la División de Sumario Administrativo en la resolución culminatoria del sumario recurrido y se verifica del análisis del contenido de los informes fiscales, que no hizo ninguna alusión a esa defensa del recurrente, tal como se indicó precedentemente.

Ahora bien, se alega la nulidad del acto recurrido por no haber sido firmado por el Jefe de la División de Sumario Administrativo y a los efectos de comprobar lo alegado, se efectuó una revisión física tanto al acto consignado por el recurrente (folios 40 al 59) como a las dos (2) copias certificadas consignadas por la representación fiscal formando parte de las dos (2) copias del expediente administrativo que fueron remitidas, y se constata en los tres (3) ejemplares, del acto impugnado, que luego de la parte dispositiva (folio 59), hay un espacio en blanco donde sólo aparecen los siguientes datos:

Albranyer A. Zambrano Mora.

*Jefe de la División de Sumario Administrativo
Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro
Occidental*

*Oficio N° SNAT/GGA/GRH/DCT/20111/D-30500012068 de fecha
14/10/2011*

Notificado en fecha 18/10/2011’

AAZM/SBAM/Sulary.-

Notificación: ...’

En el espacio donde se debería haber estampado la firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado, tal como lo establece el numeral 10° del artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001, se encuentra en blanco, por lo que aun cuando aparecen sus datos en la resolución impugnada, no fue suscrita por el Jefe de la División para la fecha de emisión que fue el 08 de agosto de 2012. (...)

(...Omissis...)

*Con relación a los artículos 7 y 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y el artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001 tenemos que todo acto administrativo es emitido por los órganos de la Administración Pública, por lo que la noción de acto, es orgánica y formal al ordenar que en su emisión, debe dársele cumplimiento a los requisitos legales de fondo y forma previstos por el legislador venezolano, quien redactó dicho articulado de forma imperativa al indicarse que se **'deberá'** cumplir con los requisitos señalados en los artículos 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 191 del Código Orgánico Tributario de 2001, que de su somero análisis, prácticamente su contenido es igual, y en consecuencia de toda esa normativa se evidencia que los actos de la Administración Tributaria están sometidos al principio de legalidad por cuanto en su emisión se deben cumplir con los requisitos que el legislador establece y por lo tanto, son objeto del control jurisdiccional a través del ejercicio de los recursos legalmente previstos y ello se puede constatar en el artículo 259 constitucional. Así tenemos que en la sentencia No. 01113 publicada en fecha 10 de agosto de 2011, la Sala Político Administrativa ratificó su criterio '... respecto de los documentos administrativos y los medios para su impugnación':*

(...Omissis...)

Ahora bien, respecto a ese alegato del recurrente, de que el acto recurrido no contiene la firma autógrafa del Jefe de la División de Sumario Administrativo, la Administración Tributaria recurrida debía demostrar que ese acto fue suscrito de manera autógrafa o que la firma fue '...estampada por medios mecánicos que ofrezcan garantías de seguridad', pero no ofreció ningún medio probatorio para acreditar que el documento impugnado si contenía la firma; por el contrario, de la revisión física de las dos (2) copias certificadas de ese acto, enviadas por la Administración Tributaria Nacional formando parte de la copia del expediente administrativo, se constata que el acto recurrido no contiene ni la firma autógrafa del Jefe de la División de Sumario Administrativo ni fue impresa por otro medio, al igual que ocurre con el ejemplar consignado por la parte recurrente.

La falta de firma de un acto administrativo se traduce en una violación formal que da lugar a que se genere el supuesto de nulidad. La firma tiene una función identificatoria y asegura la relación jurídica entre el acto firmado y la persona que lo ha firmado, a efectos de atribuirle derechos y obligaciones, por ello hay autores que afirman que a pesar de que la firma es un requisito formal, su falta lleva a considerar la inexistencia jurídica del acto, por lo cual al no ser válidamente emitido debe declararse su nulidad absoluta de conformidad con el numeral 4° del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos

Administrativos por cuanto aun cuando se eliminó a partir de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001 lo establecido en la parte última del artículo 149 del Código Orgánico Tributario de 1994 que establecía los requisitos que debía contener la resolución culminatoria del sumario, en el cual expresamente se señalaba que 'la ausencia de cualesquiera de estos requisitos vicia de nulidad al acto', ello no significa que no se pueda declarar su nulidad ya que como acto administrativo está sujeto en su emisión a lo establecido por el legislador tanto en el Código Orgánico Tributario como en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y en esta última tenemos que la teoría de la invalidez de los actos se encuentra prevista en los artículos 19 y 20, por lo cual es el instrumento normativo que regula los vicios de nulidad a través de los cuales pueden impugnarse los actos administrativos y tal como indican doctrinalmente algunos autores, la firma es un requisito esencial del acto, mediante la cual se confirma la voluntad del órgano público a través del funcionario a quien declaró competente para suscribirlo, por lo que no sólo es un vicio de forma, sino de la inexistencia de la voluntad administrativa de emitir el acto.

La Sala Político Administrativa en sentencia No. 00029 publicada en fecha 03 de marzo de 2021 respecto a la nulidad de una providencia administrativa para realizar un procedimiento administrativo, consideró que debe emitirse '... de forma expresa y por escrito...', indicando '...con precisión los datos necesarios legalmente establecidos para su existencia jurídica. (Vid., sentencia de esta Sala Número 00583 del 17 de mayo de 2017, caso: Inversiones Sw 2000, C.A.), 'con grafismos propios del formato de la autorización' y en tal sentido señaló lo siguiente:

(...Omissis...)

Con base en el referido criterio jurisprudencial cuando no se subsana o convalida un acto administrativo que adolezca de requisitos legales que generan su existencia jurídica mediante otro acto posterior, el acto debe ser declara nulo y de la revisión efectuada a las dos copias certificadas, del expediente administrativo remitido, no existe previamente a esta sentencia, un acto de la Administración Tributaria Nacional que convalide la falta de firma en el acto recurrido del Jefe de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), toda vez que el recurrente no ejerció el recurso jerárquico en contra del señalado acto porque de haberlo convalidado a la falta de firma del funcionario que según la normativa vigente ratione temporis dictada por el Superintendente de la referida institución, tenía la competencia para firmar la Resolución Culminatoria del Sumario impugnada; por

lo tanto, habiéndose verificado que el acto recurrido carece de la firma y sello de quien tenía la competencia para suscribirlo, se concluye que se dejó de cumplir como un requisito de eficacia y validez en el emisión del acto recurrido, previsto en el numeral 10° del artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente racione temporis, por lo cual se declara con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto y consecuentemente se declara la nulidad absoluta del acto recurrido de conformidad con el numeral 4 del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que es la Resolución Culminatoria del Sumario Nro. SNATNTI/GRTI/DSA/2012 EXP N° 01158/85/91 de fecha 08 de Agosto de 2012 notificada en fecha 20 de septiembre de 2012, así como sus planillas de liquidación y pago emitidas con base en ese acto, Nros. 031001233002372 y 031001233002373 por Bs. 126.570,32 y 16.709,29 respectivamente, cantidades que no han sido reexpresadas. Así se decide.

Por su parte, denunció el sustituto del Procurador General de la República en el escrito de fundamentación de la apelación, que la sentencia dictada por el Juzgado *a quo* incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho, “(...) *al considerar erradamente que el acto administrativo sancionatorio se encontraba viciado de nulidad absoluta ‘habiéndose verificado que el acto recurrido carece de la firma y sello de quien tenía la competencia para suscribirla, se concluye que se dejó de cumplir con un requisito de eficiencia y validez en la emisión del acto recurrido’*[y que los] *actos administrativos que contienen una omisión de forma, son actos cuya declaración en si misma considerada es perfectamente válida, es decir, se trata de una omisión que en nada afecta la auténtica voluntad administrativa (...)*”. (Agregado de esta Alzada).

Manifestó que “[e]n el presente caso, la falta de firma, no presupone que ésta sea suficiente para declarar la nulidad de pleno derecho del acto impugnado, por tratarse de una omisión que no es decisiva para el fondo de la cuestión debatida, la cual no produce indefensión. En consecuencia, (...) para [esa] Representación Fiscal resulta a todas luces evidente, la improcedencia del alegato de invalidez del acto administrativo por cuanto, (...) la omisión en la firma no es suficiente para declarar su nulidad (...)”. (Corchetes de esta Alto Tribunal).

Con respecto al aludido vicio es pertinente indicar que este Alto Tribunal se ha pronunciado reiteradamente acerca del vicio de falso supuesto (*Vid.*, fallos números 00183,

00039, 00618, 00278, 00389, 00424 y 00213 de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio de 2010, 11 de abril de 2012, 4 de julio 2017, 11 de abril de 2018, y 1° de septiembre 2021 casos: *Banesco, Banco Universal, C.A.; Alfredo Blanca González; Shell de Venezuela, S.A; Automóviles El Marqués III, C.A.; Telcel, C.A., Kabelle Manía, C.A., y Servicios Production Operators, C.A.*, respectivamente), en los términos que se indican a continuación:

“(...) De acuerdo a pacífica y reiterada jurisprudencia de esta Sala, el vicio de suposición falsa en las decisiones judiciales se configura, por una parte, cuando el Juez, al dictar un determinado fallo, fundamenta su decisión en hechos inexistentes, falsos o que no guardan la debida vinculación con el o los asuntos objeto de decisión, verificándose de esta forma el denominado falso supuesto de hecho. Por otro lado, cuando los hechos que sirven de fundamento a la decisión existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el órgano jurisdiccional al emitir su pronunciamiento los subsume en una norma errónea o inexistente en el derecho positivo, o incurre en una errada interpretación de las disposiciones aplicadas, se materializa el falso supuesto de derecho (...)”. (Destacados de esta Máxima Instancia).

Ahora bien, esta Sala estima pertinente traer a colación el contenido del artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, el cual dispone:

“Artículo 18.

Todo acto administrativo deberá contener:

- 1. Nombre del Ministerio u organismo a que pertenece el órgano que emite el acto;*
- 2. Nombre del órgano que emite el acto;*
- 3. Lugar y fecha donde el acto es dictado;*
- 4. Nombre de la persona u órgano a quien va dirigido;*
- 5. Expresión sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes;*
- 6. La decisión respectiva, si fuere el caso;*
- 7. Nombre del funcionario o funcionarios que los suscriben, con indicación de la titularidad con que actúen, e indicación expresa, en caso de actuar por delegación, del número y fecha del acto de delegación que confirió la competencia.*

8. *El sello de la oficina.*

El original del respectivo instrumento contendrá la firma autógrafa del o de los funcionarios que lo suscriban. En el caso de aquellos actos cuya frecuencia lo justifique, se podrá disponer mediante decreto, que la firma de los funcionarios sea estampada por medios mecánicos que ofrezcan garantías de seguridad".
(Destacado de la Sala).

Asimismo, en concordancia con la disposición antes transcrita conviene citar lo que disponen los artículos 122 y 191 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, cuyo tenor es el siguiente:

“Artículo 122. Los documentos que emita la Administración Tributaria en cumplimiento de las facultades previstas en este Código o en otras leyes y disposiciones de carácter tributario, podrán ser elaborados mediante sistemas informáticos y se reputarán legítimos y válidos, salvo prueba en contrario.

La validez de dichos documentos se perfeccionará siempre que contenga los datos e información necesarios para la acertada comprensión de su origen y contenido, y contengan el facsímil de la firma u otro mecanismo de identificación del funcionario, que al efecto determine la Administración Tributaria. (...)".

Artículo 191. El Sumario culminará con una resolución en la que se determinará si procediere o no la obligación tributaria, se señalará en forma circunstanciada el ilícito que se imputa, se aplicará la sanción pecuniaria que corresponda y se intimarán los pagos que fueren procedentes.

La resolución deberá contener los siguientes requisitos:

- 1. Lugar y fecha de emisión.*
- 2. Identificación del contribuyente o responsable y su domicilio.*
- 3. Indicación del tributo, período fiscal correspondiente y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.*
- 4. Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados a la fiscalización.*
- 5. Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas.*
- 6. Fundamentos de la decisión.*
- 7. Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena privativa de libertad, si los hubiere.*
- 8. Discriminación de los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones que correspondan, según los casos.*
- 9. Recursos que correspondan contra la resolución.*

10. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado. (...)". (Negrillas de esta Máxima Instancia).

De las disposiciones antes citadas, esta Máxima Instancia aprecia que los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria deben contener a efectos de su validez la firma autógrafa, electrónica u otro mecanismo de suscripción por parte del funcionario autorizado para su emisión.

En línea con lo antes expuesto, vale destacar que esta Sala mediante sentencia número 00029 publicada en fecha 3 de marzo de 2021 respecto a la nulidad de una providencia administrativa para realizar un procedimiento administrativo, consideró que debe emitirse "(...) *de forma expresa y por escrito (...)*", indicando "(...) *con precisión los datos necesarios legalmente establecidos para su existencia jurídica (...)*" y en tal sentido señaló lo siguiente:

"(...) Vinculado a lo expuesto, se advierte el criterio jurisprudencial sostenido por esta Sala Político-Administrativa en la sentencia número 00568 del 16 de julio de 2010, caso: Licorería El Imperio, C.A.. conforme al cual la forma manuscrita de indicar los referidos datos en la Providencia Administrativa y no hacerlo 'con grafismos propios del formato de la autorización', debe ser sancionada, en caso de no ser subsanada, con la nulidad del acto administrativo (así emitido), y de las actuaciones fiscales posteriores, por carecer de las formalidades o requisitos exigidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos para la validez de los actos administrativos, los cuales son de estricto cumplimiento por parte de los órganos de la Administración Pública. (Vid., entre otros, fallos números 00786, 00438, 01625, 00121, 00316 y 01060, de 2011, 29 de febrero de 2012, 18 de abril de 2012 y 26 de septiembre de 2013, casos: Bar y Restaurant El Padrino C.A., Vanscopy, C.A., Inmobiliaria Data House, C.A.; Asociación Civil Centre Catalá de Caracas; Víveres y Licores La Salle, C.A. y Agencia de Loterías La Hechicera, C.A., respectivamente) (...)". (Destacado de la cita).

De acuerdo con el citado criterio jurisprudencial, en caso que un acto administrativo carezca de los requisitos exigidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y no sea convalidado o subsanado, debe ser declarada su nulidad, por estar sujeta su validez al cumplimiento de los mismos.

Así las cosas, observa esta Alzada del estudio de las actas que conforman los expedientes administrativos de la presente causa, que riela a los folios 60 al 79 la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo identificada con letras y números SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 01158/85/91 del 8 de agosto de 2012, notificada al contribuyente el 20 de septiembre de igual año, con respecto al procedimiento de fiscalización realizado a éste en materia de Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal del 2010 y, en la cual, en su parte dispositiva se aprecia lo que de seguidas se expone:

“(…)

Albranyer A. Zambrano Mora.

*Jefe de la División de Sumario Administrativo
Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental
Oficio N° SNAT/GGA/GRH/DCT/20111/D-30500012068 de fecha 14/10/2011
Notificado en fecha 18/10/2011’*

*AAZM/SBAM/Sulary.-
Notificación: ...’ (...).’*

De lo anterior se advierte que, -tal y como fue señalado por el Juzgado a quo- el acto administrativo recurrido que culmina el procedimiento de fiscalización efectuado al contribuyente y en el cual se confirmó el Acta de Reparación del 12 de agosto de 2011 que arroja una diferencia a pagar en materia de Impuesto Sobre la Renta, carece de la firma y sello del funcionario con competencia para suscribirla, es decir, del Jefe de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental, siendo que además, dicha Resolución no fue objeto de convalidación o subsanación por parte de la Administración Tributaria, en cuanto al referido requisito de validez.

En tal sentido, con base al criterio jurisprudencial antes transcrito, así como también, los artículos 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 122 y 191 del Código orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, que contienen una serie de requisitos que debe cumplir todo acto administrativo para su validez, siendo uno de ellos, la firma autógrafa del funcionario que dicta el acto. Esto no puede ser de otra forma,

pues es a través de la firma que se perfecciona el consentimiento o la voluntad del contenido del acto, por parte del funcionario suscribiente. En atención a lo señalado, concluye esta Sala que, siendo la firma del funcionario un requisito indispensable para la validez del acto administrativo, conforme a las normas citadas, su ausencia no puede más que generar la nulidad absoluta. (*Vid.*, sentencia de esta Sala número 00058 del 13 de febrero de 2020, Caso: *Corporación Rincón, S.A.*).

Con fundamento en lo expuesto, resulta forzoso para esta Alzada declarar que el Tribunal de la causa actuó **conforme a derecho** cuando estableció la nulidad de la mencionada Resolución al carecer de la firma del funcionario autorizado para su suscripción, en razón de lo cual se **desestima** el alegato planteado por la representación fiscal referido al vicio de falso supuesto de hecho. **Así se declara.**

Sobre la base de lo expuesto, esta Sala declara **sin lugar** el recurso de apelación interpuesto por el representante en juicio del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva número 001/2022 de fecha 10 de marzo de 2022, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario Región Centro Occidente que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por el ciudadano Antonio José Andueza Mujica, antes identificado; en consecuencia, se **confirma** la sentencia de instancia. **Así se decide.**

Igualmente, este Máximo Tribunal declara **con lugar** el recurso contencioso tributario incoado por el ciudadano Antonio José Andueza Mujica, contra “(...) *la RESOLUCIÓN CULMINATORIA DEL SUMARIO N° SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 01158/85/91 de fecha 08-08-2012, notificada el 20 de septiembre de igual año, así como contra sus planillas de liquidación y pago (...) Nros. 031001233002372, 031001233002373 y el Acta de Reparación N° SNAT-INTI-GRTI-RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/1158/201 de fecha 12-08-2011 y notificada en la misma fecha, actos todos emitidos por el Jefe de la División de Sumario Administrativo, Gerente Regional y Fiscal actuante, funcionarios de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (...)*”, en la cual se estableció a cargo del mencionado ciudadano la obligación de pagar las cantidades de: *i*) Cincuenta y Cuatro Mil Doscientos Sesenta y Siete Bolívares con Noventa y Siete Céntimos (Bs. 54.267,97), por diferencia de impuesto sobre

la renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2010; *ii*) Ochocientas Tres coma Treinta y Seis Unidades Tributarias (803,36) por concepto de sanción de multa aplicada de acuerdo a lo contemplado en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; y *iii*) Dieciséis Mil Setecientos Nueve Bolívares con Veintinueve Céntimos (Bs. 16.709,29), por intereses moratorios liquidados conforme a lo preceptuado en el artículo 66 *eiusdem*, actos administrativos que se **anulan**.

Por otro lado, no procede la condenatoria en costas procesales, en atención a la prohibición prevista 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 declara.**

Finalmente, resulta menester para esta Máxima Instancia precisar que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en aras de garantizar la consecución de los postulados consagrados en los artículos 2, 26, 49 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, reconoció la preponderancia de la ciencia, la tecnología, y los servicios de información como elementos de interés público, destacando el deber del Poder Público -y concretamente de los órganos jurisdiccionales- de valerse de los avances tecnológicos para su optimización, procediendo en consecuencia a dictar la Resolución número 2021-0011 de fecha 9 de junio de 2021, contentiva de las normas generales que regularán la suscripción y publicación de decisiones con firma digital, práctica de citaciones y notificaciones electrónicas y la emisión de copias simples o certificadas por vía electrónica relacionadas con los procesos seguidos ante esta Sala Político-Administrativa.

En razón de ello, visto que los artículos 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 3 de la Resolución en comento, consagran la posibilidad de practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, este Máximo Tribunal con miras a procurar la mejora continua del servicio de administración de justicia, ordena efectuar un análisis de las actas que conforman el expediente de la causa, a los efectos de determinar si las partes cuentan o no con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha actuación procesal y, de ser el caso, proceder a practicar las notificaciones a las que haya

lugar por medios electrónicos; en el entendido de que la falta de indicación en autos de algunos de los elementos digitales previamente señalados, dará lugar a que se practique la notificación conforme a lo establecido en el artículo 5 de la aludida Resolución y en las leyes. **Así se dispone.**

V DECISIÓN

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

1.- **SIN LUGAR** el recurso de apelación interpuesto por el representante en juicio del **FISCO NACIONAL** contra la sentencia definitiva número 001/2022 de fecha 10 de marzo de 2022, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario Región Centro Occidente que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por el ciudadano **ANTONIO JOSÉ ANDUEZA MUJICA**; en consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia de instancia.

2.- **CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por el referido ciudadano, contra “(...) *la RESOLUCIÓN CULMINATORIA DEL SUMARIO N° SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 01158/85/91 de fecha 08-08-2012, notificada el 20 de septiembre de igual año, así como contra sus planillas de liquidación y pago (...) Nros. 031001233002372, 031001233002373 y el Acta de Reparación N° SNAT-INTI-GRTI-RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/1158/201 de fecha 12-08-2011 y notificada en la misma fecha, actos todos emitidos por el Jefe de la División de Sumario Administrativo, Gerente Regional y Fiscal actuante, funcionarios de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (...)*”, en la cual se estableció a cargo del mencionado ciudadano la obligación de pagar las cantidades de: *i)* Cincuenta y Cuatro Mil Doscientos Sesenta y Siete Bolívares con Noventa y Siete Céntimos (Bs. 54.267,97), por diferencia de impuesto sobre

la renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2010; *ii*) Ochocientas Tres coma Treinta y Seis Unidades Tributarias (803,36) por concepto de sanción de multa aplicada de acuerdo a lo contemplado en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; y *iii*) Dieciséis Mil Setecientos Nueve Bolívares con Veintinueve Céntimos (Bs. 16.709,29), por intereses moratorios liquidados conforme a lo preceptuado en el artículo 66 *eiusdem*, actos administrativos que se **ANULAN**.

NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales al Fisco Nacional, de acuerdo a los términos expuestos en el presente 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 catorce (14) días del mes de agosto del año dos mil veinticuatro (2024). Años 214° de la Independencia y 165° de la Federación.

El Presidente,

**MALAQUÍAS GIL
RODRÍGUEZ**

El

Vicepresidente,

**JUAN CARLOS
HIDALGO
PANDARES**

El Magistrado Suplente
– Ponente,

**EMILIO RAMOS
GONZÁLEZ**

La Secretaria,

CHADIA FERMIN PEÑA
En fecha catorce (14) de agosto
del año dos mil veinticuatro,

se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 00648.

La Secretaria,

CHADIA FERMIN PEÑA