

Magistrado Ponente: **JUAN CARLOS HIDALGO PANDARES**
Exp. Número 2024-0396

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, mediante oficio número 127-24 de fecha 8 de agosto de 2024, recibido el 1º de octubre de ese mismo año, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente número 3504, de su nomenclatura, contenido de la apelación ejercida el 26 de febrero de 2024, por la abogada Yuleisy Andrea Cárdenas Soto, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 297.609, actuando como apoderada judicial de la sociedad mercantil **OSIRIS C.A. (MANUFACTURAS QUÍMICOS INDUSTRIALES)**, inscrita ante el Registro Mercantil Segundo Primero de la Circunscripción Judicial del estado Aragua en fecha 14 de diciembre de 1973, bajo el número 113, tomo 06, según consta en documento poder que cursa a los folios 200 al 202 de las actas procesales, contra la **sentencia definitiva número 1602 dictada por el Juzgado remitente el 6 de diciembre de 2023**, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario con solicitud de amparo cautelar de suspensión de efectos, interpuesto el 25 de mayo de 2022, por los abogados Ricardo Navarro Urbaz y Norma Lastreto Caraballo, inscritos en el INPREABOGADO bajo los números 21.085 y 42.429, respectivamente, en su carácter de apoderados judiciales de la mencionada empresa recurrente, tal y como se desprende del instrumento poder que corre a los folios 31 al 34 de las actas procesales.

El referido medio de impugnación judicial fue incoado contra: **i)** la Providencia Administrativa signada con letras y números SNAT/GGCA/ GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015, de fecha 21 de marzo de 2022, notificada el 4 de abril del mismo año, mediante la cual se autorizó la ejecución del procedimiento de fiscalización y determinación de la contribuyente de autos, de conformidad con lo previsto en los artículos 187 y 204 del Código Orgánico Tributario de 2020, en materia de impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2019; así como contra: **ii)** las Actas de Requerimiento SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-01, 0015-05 y 0015-08, levantadas el 4 de abril, 9 de mayo y 24 de mayo de 2022; **iii)** las Actas de Recepción SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-02, 0015-04 y 0015-07, levantadas el 8 de abril, 21 de abril y 23 de mayo de 2022; y **iv)** los Comunicados SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-03 y 0015-06, del 11 de abril y 13 de mayo de 2022, que acordaron prorrogas a los fines de suministrar la información requerida; emitidos todos por la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**.

El 8 de agosto de 2024, el prenombrado Juzgado oyó en ambos efectos la apelación interpuesta por la representación judicial de la empresa recurrente, y ordenó la remisión del mencionado expediente a esta Alzada, a través del precitado Oficio.

En fecha 15 de octubre de 2024, se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, el Magistrado Juan Carlos Hidalgo Pandares, fue designado Ponente. Asimismo, se fijaron dos (2) días continuos en razón del término de la distancia y un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

En fecha 24 de octubre de 2024, el abogado Munir José Souki Urbano, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 40.395, actuando como apoderado judicial de la sociedad mercantil Osiris C.A. (Manufacturas Químicos Industriales), según documento poder que cursa a los folios 320 al 325 de las actas procesales, presentó escrito de fundamentación de la apelación.

El 27 de noviembre de 2024, el abogado Carlos Francisco Somaná Catalán, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 76.170, actuando en su carácter de sustituto del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, según se desprende de documento poder que cursa a los folios 343 al 345, presentó escrito de contestación a la fundamentación de la apelación.

La causa entró en estado de sentencia el 28 de noviembre de 2024, a tenor de lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

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

I ANTECEDENTES

En fecha 21 de marzo de 2022, la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), emitió la Providencia Administrativa signada con letras y números SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015, notificada el 4 de abril del mismo año, mediante la cual, autorizó a los funcionarios Jesmar Enrique Contreras Gutiérrez, Gregory Pérez Chaparro, María Lugo Colina y Erika Villar Yáñez, Joanna Hernández García y Marisela Estrada La Riva, con cédulas de identidad números 15.621.741, 18.025.795, 26.082.989, 25.523.345, 17.588.675 y 12.011.089, adscritos a la División de Control Posterior Tributario de la mencionada Gerencia, “(...) *con el objeto de fiscalizar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributaria del sujeto pasivo [Osiris C.A. (Manufacturas Químicos Industriales)], en su condición de contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2019, a los fines de detectar y sancionar los posibles ilícitos tributarios cometidos, dentro de los límites establecidos*

en el párrafo único del artículo 197 del Código Orgánico Tributario (...)". (Corchetes de esta Sala).

En fechas 4 de abril, 9 de mayo y 24 de mayo de 2022, respectivamente, la actuación fiscal levantó y notificó las Actas de Requerimiento SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-01, 0015-05 y 0015-08, por medio de las cuales se requirió a la contribuyente, la documentación en ellas indicadas.,

En fechas 5 de abril y 12 de mayo de 2022, la contribuyente solicitó prorrogas, a los fines de suministrar la información requerida, las cuales fueron concedidas por la Administración Tributaria, a través de los Comunicados SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-03 y 0015-06, del 11 de abril y 13 de mayo de 2022, respectivamente.

Los días 8 de abril, 21 de abril y 23 de mayo de 2022, respectivamente, la actuación fiscal levantó y notificó las Actas de Recepción SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-02, 0015-04 y 0015-07, a través de las cuales se dejó constancia de la documentación entregada por la contribuyente a la Administración Tributaria.

Por disconformidad con los actos administrativos, antes indicados, el 25 de mayo de 2022, los abogados Ricardo Navarro Urbaez y Norma Thairys Lastreto Caraballo, actuando en su carácter de apoderados judiciales de la recurrente Osiris C.A. (Manufacturas Químicos Industriales), ejercieron ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, recurso contencioso tributario con solicitud de amparo cautelar de suspensión de efectos, con base en las razones de hecho y de derecho que se indican a continuación:

1) Alegaron que *"(...) la notificación de la Providencia Administrativa (...) fue entregada (...) donde la empresa contribuyente tiene alquilada una oficina, más esta dirección, NO ES SU DOMICILIO FISCAL (...) generando de esta manera un estado de indefensión para el sujeto pasivo; ya que corre en su contra el lapso procesal para defenderse del referido acto administrativo que surgió a través de la Providencia Administrativo (...)"*.

2) Indicaron que, en la *"(...) Providencia Administrativa notificada irritantemente en Caracas (...), en una dirección que no se corresponde con su domicilio fiscal, el órgano fiscal debió otorgar además del lapso establecido en la Ley contenido en el artículo 174 del Código Orgánico Tributario 2020, un término de distancia para proteger el debido proceso (...)"*.

3) Señalaron que la Administración Tributaria no indicó “(...) *el acto administrativo que señala que existen situaciones previas que ameriten ser revisadas (...)*”, para así dar cumplimiento a los extremos del artículo 204 del Código Orgánico Tributario de 2020.

4) Denunciaron el vicio de “(...) *incompetencia manifiesta, [señalando] que tanto la Providencia Administrativa, como las Actas de Requerimiento , están siendo emitidas por funcionarios incompetentes, al iniciar un procedimiento sin estar autorizados por la Ley, ya que su asignación está sujeta a unos presupuestos que no han cumplido, [previstos] en el artículo 204 del Código Orgánico Tributario de 2020 (...)*”. (Corchetes de esta Sala).

5) Alegaron la violación “(...) *de la igualdad en el proceso [y la] violación al debido proceso administrativo, [ya que] en el presente caso y como se puede apreciar, se desconoce en primer lugar, que tipo de actuación administrativa previa y firme en sede administrativa se está controlando o revisando (...)*”. (Agregados de esta Sala).

6) Expusieron el vicio de “(...) *desviación de poder (...)* pues conforme al artículo 204 del Código Orgánico Tributario de 2020, es esencial la existencia de un acto administrativo tributario previo, para que la Gerencia de Control Aduanero y Tributario, pueda actuar; ya que sus funciones son revisoras o controladoras, no constitutivas y por lo tanto, debe señalar los actos objeto de revisión o control (...)”.

En fecha 6 de junio de 2022, el Tribunal de instancia dictó decisión número 5198, a través de la cual declaró procedente el amparo cautelar de suspensión de efectos, solicitado por la empresa recurrente.

II DE LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, dictó en fecha 6 de diciembre de 2023, la sentencia definitiva número 1602, mediante la cual, declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de amparo cautelar de suspensión de efectos, por la sociedad de comercio Osiris C.A. (Manufacturas Químicos Industriales), fundamentándose en lo siguiente:

“(...) **PUNTO PREVIO**

Es necesario decidir como punto previo acerca de la admisibilidad de la acción propuesta, por cuanto la representación judicial del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), alegó lo siguiente:

‘...De conformidad con lo establecido en el artículo 272 del Código Orgánico Tributario vigente, los administrados tienen derecho de impugnar mediante recursos jerárquicos los actos administrativos que vulneren sus derechos subjetivos o intereses legítimos. Ahora bien, el Recurso Jerárquico solo puede ser interpuesto contra Actos Administrativos que determinen tributos, apliquen sanciones o afecte en cualquier forma los derechos de los administrados.

...Omissis...

De tal manera, que analizada la naturaleza del acto impugnado por el solicitante, esta representación determina que la Providencia Administrativa (...), el Acta de Requerimiento (...), el Acta de Recepción (...), emitidas por la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, no reúnen las características de un acto administrativo definitivo sino que vienen a ser ‘actos de simple trámite’ que no contienen en sí misma una decisión sobre el fondo de un asunto ni tampoco obstaculizan el desarrollo de un trámite...’.

Visto que los actos objetos de recurso, versan sobre actos de mero trámite, este Juzgador considera pertinente, traer a colación lo dispuesto en el ordenamiento jurídico venezolano y el criterio reiterado del Tribunal Supremo de Justicia, con relación a la recurribilidad de dichos actos, haciendo uso de Principio Inquisitivo que inviste al Juez Tributario (...).

(...)

En consecuencia, bajo la apariencia de los actos procedimentales no resolutorios de fondo, cuando el particular estime que dichos actos vulneran la esfera de sus derechos e intereses, por presuntos perjuicios originados en responsabilidad de la Administración, haciendo un análisis en el contenido de lo señalado en el artículo 272 y 286 del Código Orgánico Tributario, y atendiendo a los criterios emanados del Tribunal Supremo de Justicia, la recurribilidad de dichos actos tiene por fin, permitir conocer de los alegatos de las partes, garantizar el acceso a la justicia y la tutela judicial efectiva, de este modo someter a la ley y al conocimiento del Juez, el contenido de los mismos, y disponer de lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa, si así fuere el caso, o por el contrario ratificar su contenido, bajo el principio de legalidad de los actos administrativos.

Ahora bien, los actos involucrados en la presente causa, se constituyen como actos emitidos por la administración Tributaria, que causan efectos particulares y que pudiesen afectar de alguna manera la esfera de los derechos de los administrados, al menos, es un acto que por su naturaleza pudiese someterse a la evaluación del juez tomando en consideración los alegatos que fundamentan la

interposición del recurso, ya que en principio solo se evalúa la admisibilidad del mismo, sin prejuzgar sobre los elementos que se desprenden de los actos, lo cual ocurre en etapa de sentencia definitiva; a todas luces, ha quedado suficientemente demostrado, para este Juzgador que dichos actos reúnen todas las características necesarias señaladas en los artículos 85 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, 272 y 286 del Código Orgánico Tributario, para ser impugnados por parte demandante del caso de autos, y para ser conocido por este Tribunal, por cuanto se encuentra facultado para conocer por la materia y por el territorio y por cuanto la recurrente alegó indefensión. Así se decide.

Pasa este juzgador a delimitar el thema decidendum, siendo entonces el controvertido objeto de decisión, determinar (...) si existen o no los vicios alegados en autos, a saber:

i) Del supuesto vicio en la notificación de la Providencia Administrativa Nro. SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015 de fecha 21-03-2022 emanada de la Gerencia General de Control Posterior (SENIAT).

ii) Determinar si la Gerencia de Control Posterior a través de la Providencia Administrativa (...), el Acta de Requerimiento (...), el Acta de Recepción (...), el Comunicado (...), el Acta de Requerimiento (...), el Acta de Requerimiento (...), el Comunicado (...), el Acta de Recepción (...) y el Acta de Requerimiento (...); incurrió en el vicio de incompetencia manifiesta o no, y a su vez determinar si hubo violación en la esfera de los siguientes derechos: al Principio de no discriminación e igualdad tributaria y al debido proceso y desviación de poder por parte de la Administración Tributaria.

(...)

Delimitada la litis según lo expuesto, luego de analizar los argumentos de las partes, leídos los fundamentos de derecho de la resolución impugnada; apreciados y valorados los medios probatorios que cursan en autos, con todo el valor que de los mismos se desprende, este Tribunal pasa a dictar sentencia en los términos siguientes:

i) Del supuesto vicio en la notificación de la Providencia Administrativa Nro. SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015 de fecha 21-03-2022 emanada de la Gerencia General de Control Posterior (SENIAT).

(...)

En consecuencia, resulta claro entonces que una notificación irregular no afecta el contenido del acto administrativo sino su eficacia y que habiendo cumplido el acto administrativo el fin que persigue, que no es otro que el Administrado tenga conocimiento del acto, a los fines de preservar el derecho a la defensa, y que este

ejerciera los derechos que le atribuye el Estado, el demandante logro tener el derecho de acceso a los recursos legalmente establecidos, derecho a un tribunal competente, independiente e imparcial, derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, entre otros, de conformidad con el artículo 49 constitucional, este Juzgador procede a dejar por sentado que no existe violación a las garantías constitucionales del derecho a la defensa y al debido proceso. Así se decide.

ii) Determinar si la Gerencia de Control Posterior (...) incurrió en el vicio de incompetencia manifiesta o no, y a su vez determinar si hubo violación en la esfera de los siguientes derechos: al Principio de no discriminación e igualdad tributaria y al debido proceso y desviación de poder por parte de la Administración Tributaria.

(...)

En este sentido, mal pudiese este Administrador de Justicia, aseverar que se han configurado una serie de vicios por parte del ente recurrido, visto que, este Tribunal ordenó paralizar la fiscalización a través del Amparo Constitucional Cautelar decretado en fecha 06 de junio de 2022, en la sentencia interlocutoria Nro. 5198, velando en primera instancia por los derechos de las partes, y se pudiese llegar a fase decisoria y así se pudiese revisar si el Fisco tenía facultad o no para iniciar dicho procedimiento; estando así las cosas, previa evaluación de las actas que conforman el expediente de la causa, se observa que la Gerencia de Control Posterior, tiene plena facultad para iniciar un proceso de verificación o fiscalización, por ende se desecha el argumento de la incompetencia manifiesta, por cuanto se comprende que la competencia no se presume sino que debe constar expresamente por imperativo de una norma legal, y el artículo 204 del COT es claro, y para poder determinar si existe diferencia o no, debe darse un proceso y generarse una resolución que de por terminado el mismo, y afirme o niegue si existe discordancia entre la fiscalización inicial. Así se declara.

En este mismo lineamiento, hasta la fecha no ha habido ninguna multa o sanción por parte de Control Posterior en lo que respecta a la Fiscalización del Impuesto Sobre la Renta del año 2019, mediante Resolución Nro. Visto que dicho proceso se encuentra paralizado por orden del Amparo Cautelar decretado, por ende no se puede en esta etapa, hablar de una violación a la capacidad contributiva del contribuyente, ya que no existe cuantía sobre la cual determinar si la suma afecta la carga tributaria del sujeto pasivo; por otro lado y no menos importante la contribuyente se allanó y pago el único reparo que hasta la fecha le ha sido impuesto el estado, que se produjo de la fiscalización primaria, asumiendo de este modo la capacidad para pagar dicho quatum, en tal sentido se declara sin lugar el argumento esgrimido en cuanto a una supuesta violación a la Igualdad en el Proceso Administrativo. Así se decide.

En este mismo sentido, en cuanto al vicio de una supuesta violación al Debido Proceso, resulta improcedente en este caso, visto que, existe una violación del derecho a la defensa en el momento que el interesado no conoce el procedimiento que pueda afectarlo, se le impide su participación o el ejercicio de sus derechos, o se le prohíbe realizar actividades probatorias; caso contrario, se evidencia que la administración notificó y solicitó los requerimientos tal como le atribuye el Código Orgánico Tributario, y a lo largo de este proceso la contribuyente gozo de todos los derechos y lapsos que le atribuye la Ley, siendo no menos importante resaltar que en fecha 06 de junio de 2022, este Tribunal Superior (...) ordenó la suspensión de los actos administrativos objeto del recurso, a los fines de salvaguardar los derechos de las partes, atribuyéndole precisamente el derecho al debido proceso, y los lapsos transcurrieron íntegramente, sin embargo no se logró demostrar que la Administración Tributaria haya incurrido en los vicios denunciados, tampoco pudiese asegurarse o negarse que no vaya a apegarse a los preceptos legales durante el proceso de fiscalización, por tales motivos se desecha también el vicio de desviación de poder.

(...)

*Cabe destacar, además, que en el texto del acto impugnado no hay ningún indicio que permita inferir que la finalidad perseguida por el órgano emisor del acto fuera otra distinta a la de fiscalizar o verificar si existiese o no ilícitos administrativos en relación a la declaración del Impuesto Sobre la Renta del año 2019, razón por la cual ante la falta de evidencias del vicio denunciado debe quien decide desestimar el alegato bajo análisis. **Así se decide.***

*Por último, debe este Juzgador hacer mención que la recurrente denunció que paralelamente se encuentran fiscalizando de los años 2020 y 2021, sin ejercer recurso alguno en contra de dichos procesos, por lo cual en torno a ello no hay materia sobre la cual decidir sin que pueda considerarse que se está absolviendo la instancia. **Así se declara.***

*Corolario de lo que antecede, es imperativo señalar que, hasta la presente fecha no se observa ninguna Resolución Culminatoria del proceso de fiscalización iniciado por control posterior en fecha 21 de marzo de 2022, con relación a la declaración del Impuesto Sobre la Renta del periodo fiscal de 2019. Con la presente decisión se levanta la medida de Amparo Cautelar en todas sus partes, dejando a salvo los derechos de la contribuyente de accionar en contra de la decisión que ponga fin al procedimiento aludido o cualquier resolución a las que se refieren los artículos 272 y 286 del Código Orgánico Tributario. **Así se decide.***

DISPOSITIVO DEL FALLO

Con base en lo anteriormente expuesto, este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, con competencia en los estados Aragua, Carabobo y Cojedes, administrando justicia en

nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara:

1. SIN LUGAR, *el Recurso Contencioso Tributario conjuntamente con Amparo Constitucional Cautelar, interpuesto por (...) la sociedad mercantil OSIRIS C.A. (MANUFACTURAS QUIMICOS INDUSTRIALES) (...).*

2. SE LEVANTA Y SE DEJA SIN EFECTO *el Amparo Constitucional Cautelar concedido en fecha 06 de junio de 2022, mediante sentencia interlocutoria Nro. 5198 en todas sus partes, por lo que, la Gerencia de Control Posterior debe continuar con las actuaciones que considere prudente en cuanto a la fiscalización por control posterior del Impuesto Sobre la Renta del año 2019, de la contribuyente OSIRIS C.A. (MANUFACTURAS QUIMICOS INDUSTRIALES) (...)*". (Sic). (Mayúsculas y resaltados propios de la cita).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 24 de octubre de 2024, el abogado Munir José Souki Urbano, ya identificado, actuando como apoderado judicial de la empresa recurrente, presentó escrito de Fundamentación de la apelación, indicando lo siguiente:

1) Alegó el vicio de falso supuesto de derecho, señalando que, "*(...) la recurrida incurre en una errónea interpretación del artículo 204 del Código Orgánico Tributario 2020, y las Providencias Administrativas que crean y asignan competencias a la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), encargada de llevar a cabo el control posterior (...)*".

En este sentido, sostuvo que "*(...) la Administración Tributaria se encuentra autorizada para ejercer el control posterior, en dos escenarios concretos, los cuales deben expresarse en la Providencia Administrativa que autoriza el inicio de esta forma de control, a fin de que el contribuyente pueda ejercer cabalmente su derecho a la defensa (...), cabe destacar que el deber de identificar desde el inicio el supuesto que autoriza el ejercicio del control posterior, forma parte de la motivación que deben contener todos los actos administrativos (...) en los términos del artículo 204 del Código Orgánico Tributario (...)*".

2) Indicó que la sentencia apelada se encuentra viciada por "*(...) falso supuesto, toda vez que el a quo calificó incorrectamente como expediente administrativo, las actuaciones fiscales realizadas por una Gerencia distinta a la autora de los actos recurridos (...)*".

3) Denunció “(...) el vicio de falso supuesto por la incorrecta aplicación de las reglas referidas a la convalidación de las notificaciones defectuosas, a los fines de descartar las violaciones a los derechos constitucionales al debido proceso y derecho a la defensa por los errores en las notificaciones (...)”.

4) Señaló la “(...) violación al principio de confianza legítima y expectativa plausible, (...) en efecto, en fecha 06 de junio de 2022, el Tribunal de la causa declaró procedente el amparo cautelar, mediante sentencia interlocutoria Nro. 5.198 (...) no obstante, en la sentencia definitiva el juez a quo modificó, sin justificación aparente, el criterio sostenido respecto a la interpretación que debe atribuírsele al artículo 204 del Código Orgánico Tributario (...)”.

5) Expuso la “(...) existencia de una motivación contradictoria, [ya que] concluyó el a quo que los actos impugnados reunían ‘todas las características necesarias señaladas en los artículos 85 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, 272 y 286 del Código Orgánico Tributario, para ser impugnados por la parte demandante del caso de autos’ (...) sin embargo, la recurrida se contradice cuando luego procede a ofrecer una interpretación del artículo 204 del Código Orgánico Tributario, que (...) excluiría la posibilidad de constatar los escenarios excepcionales descritos en el artículo 85 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, por los cuales se pueden impugnar estos actos de trámite de forma anticipada (...)”.

IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

En fecha 27 de noviembre de 2024, el abogado Carlos Francisco Somana Catalán, ya identificado, actuando en su carácter de sustituto del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, presentó escrito de contestación a la fundamentación de la apelación, en el que alegó lo siguiente:

1) Indicó que “(...) conforme al artículo 204 del Código Orgánico Tributario y a la Providencia Administrativa SNAT/2009/0015, la Gerencia de Control Aduanero y Tributario puede realizar actuaciones sobre un proceso de fiscalización o verificación cuando, por causa sobrevenida, tengan conocimientos de hechos o elementos que de haberse apreciado, arrojen un resultado distinto, a todo evento, para determinar los resultados a los que se refiere la Ley, debe haber un proceso de control posterior, y a su vez para que dicha Gerencia opere, debe haber existido una fiscalización primaria, por parte del órgano competente para ello. Por lo tanto, la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, cuenta con la competencia para iniciar y desarrollar procesos de fiscalización, lo que refuta el argumento de la parte contraria, razón por la cual

compartimos el criterio esbozado por el Juez, (...) por ende rechazamos el argumento opuesto por el apoderado de la contribuyente en cuanto a la incompetencia manifiesta (...).

2) Sostuvo que, con relación al “(...) *supuesto vicio de falso supuesto por la incorrecta apreciación de las actuaciones previas consignadas por la Administración Tributaria (...) que los actos administrativos que se pretenden impugnar en el presente caso, gozan totalmente de la presunción de legalidad y legitimidad (...)*”.

3) Señaló que “(...) *la Providencia Administrativa fue recibida por la ciudadana Rosaura Gómez, en el domicilio fiscal de la sociedad. Adicionalmente, la representación judicial de la recurrente reconoció que la persona notificada formaba parte de la sociedad. En consecuencia, se puede afirmar que la notificación se realizó de manera efectiva, lo que permitió a la contribuyente ejercer sus derechos y el recurso correspondiente (...)*”.

4) Solicitó que se “(...) *deseche el alegato de violación de la confianza legítima y expectativa plausible (...) vistas las facultades de control de la legalidad, con lo cual pueden confirmar actos administrativos, modificarlos o revocarlos, sin que ello constituya violación a los referidos principios (...)*”.

5) Expuso que, “(...) *resulta evidente que la sentencia apelada es congruente y está debidamente motivada. La decisión judicial no presenta contradicciones entre sus partes considerativa y dispositiva, por lo que no se configura la causal de nulidad prevista en el artículos 244 del Código de Procedimiento Civil (...)*”.

V

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala Político-Administrativa conocer el recurso de apelación interpuesto por la representación en juicio de la empresa Osiris C.A. (Manufacturas Químicos Industriales), contra la sentencia definitiva número 1602, dictada por el Tribunal Superior lo Contencioso Tributario de la Región Central el 6 de diciembre de 2023, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido con acción de amparo cautelar de suspensión de efectos, por la mencionada contribuyente.

No obstante, teniendo en cuenta la naturaleza de orden público que revisten las causales de inadmisibilidad, al igual que los supuestos de procedencia del recurso contencioso tributario, y por ende la posibilidad de ser revisados en cualquier estado y grado del proceso (*vid.*, sentencias de esta Sala números 00515 y 00516, del 28 de marzo de 2007 y 29 de septiembre de 2022, casos: *Fernando José Olivo Tovar* y *Néstor*

Carrero, respectivamente), esta Máxima Instancia pasa a analizar los supuestos de procedencia de este medio de impugnación judicial, para lo cual observa:

De las actas procesales, se evidencia que, los actos administrativos efectivamente impugnados en el recurso contencioso tributario, emitidos todos por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), son:

i) la Providencia Administrativa signada con letras y números SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015, de fecha 21 de marzo de 2022, notificada el 4 de abril del mismo año, mediante la cual se autorizó la ejecución del procedimiento de fiscalización y determinación de la contribuyente de autos, en materia de impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2019;

ii) las Actas de Requerimiento SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/ 2022/PA-0015-01, 0015-05 y 0015-08, levantadas el 4 de abril, 9 de mayo y 24 de mayo de 2022;

iii) las Actas de Recepción SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-02, 0015-04 y 0015-07, levantadas el 8 de abril, 21 de abril y 23 de mayo de 2022; y

iv) los Comunicados SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-03 y 0015-06, del 11 de abril y 13 de mayo de 2022, que acordaron prorrogas a los fines de suministrar la información requerida.

Así, esta Sala estima prudente, considerar lo dispuesto en los artículos 272 y 286 del Código Orgánico Tributario de 2020, aplicable en razón del tiempo, los cuales son del siguiente tenor:

***“Artículo 272:* Los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que **determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados** podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo, mediante la interposición del recurso jerárquico regulado en este capítulo (...)**”. (Resaltado de la Sala).

***“Artículo 286:* El recurso contencioso tributario procederá:**

1. Contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el Recurso Jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso (...)”. (Negrillas de este Alto Tribunal).

Conforme con las disposiciones legales anteriormente transcritas, se evidencia que los actos emitidos por la Administración Tributaria de efectos particulares que determinen tributos, apliquen sanciones, o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo mediante el ejercicio del recurso jerárquico, siendo estos mismos actos los

cuales, en virtud del citado artículo 286, numeral 1 del referido Texto Orgánico, pueden ser recurridos en sede jurisdiccional a través de la interposición del recurso contencioso tributario. (*Vid.*, sentencia de esta Sala número 00018 del 26 de enero de 2017, caso: *Victor Eli Martínez Méndez*).

De manera que, independientemente de la universalidad del control contencioso tributario respecto de los actos y actividades realizadas por la Administración Tributaria, el recurso contencioso tributario sólo procede contra los actos definitivos que comprueben el acaecimiento del hecho generador del tributo y cuantifiquen la deuda tributaria; impongan sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios; afecten en cualquier forma los derechos de los administrados; nieguen o limiten el derecho al reintegro o repetición de pago del tributo, establezcan intereses, sanciones u otros recargos. (*Vid.*, fallo de esta Sala número 00405 del 14 de abril de 2016, caso: *Matiz Ristorante, C.A.*).

En virtud de lo señalado, el aludido medio de impugnación judicial sólo procede contra los actos definitivos que: comprueben el acaecimiento del hecho generador del tributo; y cuantifiquen la deuda tributaria, impongan las sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias, afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, o nieguen o limiten el derecho al reintegro o repetición de pago del tributo, intereses, sanciones y otros recargos (*Vid.*, sentencias de esta Alzada números 00403, 0515 y 00018 del 20 de marzo 2001; 9 de abril de 2014 y 26 de enero de 2017, casos: *Consolidada de Ferrys, C.A.*, *Siderúrgica del Orinoco (SIDOR) C.A.* y *Victor Eli Martínez Méndez*, respectivamente).

Siendo así, se precisa que la Providencia Administrativa que autoriza el inicio de la investigación fiscal, así como las Actas de Requerimiento y Actas de Recepción, y los Comunicados a través de los cuales se conceda prórroga para consignar los documentos requeridos por la Administración Tributaria, son actos de mero trámite, es decir, preparatorios del procedimiento respectivo que se ejecutará, y de la correspondiente decisión que emitirá el órgano fiscal, por tanto, resultan irrecurribles.

En este sentido, esta Sala advierte, que de los actos administrativos preparatorios o de mero trámite, indicados en el párrafo anterior, no se observa que determinen tributos o apliquen sanciones, así como tampoco se aprecia que los mismos hayan transgredido la esfera de los derechos e intereses subjetivos de la contribuyente imposibilitándole la continuación del procedimiento, mucho menos que le hayan causado indefensión o que prejuzguen como definitivos.

Bajo la óptica de lo expuesto, esta Sala concluye que: *i*) la Providencia Administrativa signada con letras y números SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ ISLR/2022/PA-

0015, de fecha 21 de marzo de 2022, mediante la cual se autorizó la ejecución del procedimiento de fiscalización y determinación de la contribuyente de autos, en materia de impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2019; **ii)** las Actas de Requerimiento SNAT/GGCA/ GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-01, 0015-05 y 0015-08, levantadas el 4 de abril, 9 de mayo y 24 de mayo de 2022; **iii)** las Actas de Recepción SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-02, 0015-04 y 0015-07, levantadas el 8 de abril, 21 de abril y 23 de mayo de 2022; y **iv)** los Comunicados SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-03 y 0015-06, del 11 de abril y 13 de mayo de 2022, que acordaron prorrogas a los fines de suministrar la información requerida; son irrecurribles tanto en vía administrativa como en sede judicial, de conformidad con los artículos 272 y 286 del Código Orgánico Tributario vigente, ya que, no existe la materialización de una decisión final de la Administración Tributaria, a través de la cual sea declarada la existencia y cuantía de la obligación tributaria. (*Vid.*, decisiones de esta Alzada números 01026 y 00739, de fechas 16 de noviembre de 2023 y 17 de octubre de 2024, casos: *Sucesión de Carmen Josefina Aristimuño Ortega y Desarrollos Hotelco, C.A.*, respectivamente). **Así se declara.**

En vista de la declaratoria anterior, este Alto Tribunal considera **inoficioso** pronunciarse sobre el recurso de apelación interpuesto por la representación en juicio de la empresa Osiris C.A. (Manufacturas Químicos Industriales), contra la sentencia definitiva número 1602, dictada por el Tribunal Superior lo Contencioso Tributario de la Región Central el 6 de diciembre de 2023, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido con acción de amparo cautelar de suspensión de efectos, por la mencionada contribuyente, la cual se **anula. Así se decide.**

Por consiguiente, se declara **inadmisible** por **irrecurrible**, el aludido recurso contencioso tributario ejercido por la empresa Osiris C.A. (Manufacturas Químicos Industriales), contra: **i)** la Providencia Administrativa signada con letras y números SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ ISLR/2022/PA-0015, de fecha 21 de marzo de 2022, notificada el 4 de abril del mismo año, mediante la cual se autorizó la ejecución del procedimiento de fiscalización y determinación de la contribuyente de autos, de conformidad con lo previsto en los artículos 187 y 204 del Código Orgánico Tributario de 2020, en materia de impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2019; así como contra: **ii)** las Actas de Requerimiento SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-01, 0015-05 y 0015-08, levantadas el 4 de abril, 9 de mayo y 24 de mayo de 2022; **iii)** las Actas de Recepción SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-02, 0015-04 y 0015-07, levantadas el 8 de abril, 21 de abril y 23 de mayo de 2022; y **iv)** los Comunicados SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-03 y 0015-06, del 11 de abril y 13 de mayo de 2022, que acordaron prorrogas a los fines de suministrar la información

requerida; emitidos todos por la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), los cuales quedan **firmes. Así se declara.**

En atención a la declaratoria anterior, **se condena en costas procesales** a la prenombrada sociedad de comercio, por un monto equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 335 del Código Orgánico Tributario de 2020. **Así se establece.**

Finalmente, resulta imperativo precisar que la Sala Plena de este Máximo Tribunal mediante Resolución número 2021-0011 de fecha 9 de junio de 2021, dictó los Lineamientos para 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 respecto de los procesos seguidos ante esta Sala Político-Administrativa, en tal sentido, conforme a los artículos 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 3 de la Resolución en comento, esta Sala podrá “(...) *suscribir y publicar decisiones, practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, una vez conste en las actas del expediente, que las partes cuentan con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha actuación procesal (...)*”.

En razón de ello se ordena que las notificaciones a que haya lugar y que sean concernientes al presente fallo, se efectúen a través de medios electrónicos; sin embargo, para el caso en que el destinatario y/o destinataria de la notificación no cuente con los recursos telemáticos necesarios, se procederá de acuerdo a lo estipulado en las leyes y en la aludida Resolución. [*Vid.*, sentencia de esta Sala número 00149 del 7 de julio de 2021, caso: *Corporación Eléctrica Nacional, S.A. (CORPOELEC)*]. **Así se dispone.**

VI DECISIÓN

Por las razones precedentemente señaladas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela por autoridad de la Ley, declara:

1.- INOFICIOSO pronunciarse sobre el recurso de apelación interpuesto por la representación en juicio de la empresa Osiris C.A. (Manufacturas Químicos Industriales), contra la sentencia definitiva número 1602, dictada por el Tribunal Superior lo Contencioso Tributario de la Región Central el 6 de diciembre de 2023.

2.- SE ANULA la sentencia definitiva número 1602, dictada por el Tribunal Superior lo Contencioso Tributario de la Región Central el 6 de diciembre de 2023, que

declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido con acción de amparo cautelar de suspensión de efectos, por la mencionada contribuyente.

3.- INADMISIBLE por irrecurrible, el recurso contencioso tributario con acción de amparo cautelar de suspensión de efectos, ejercido por la empresa **OSIRIS C.A. (MANUFACTURAS QUÍMICOS INDUSTRIALES)**, contra: *i)* la Providencia Administrativa signada con letras y números SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ ISLR/2022/PA-0015, de fecha 21 de marzo de 2022, notificada el 4 de abril del mismo año, mediante la cual se autorizó la ejecución del procedimiento de fiscalización y determinación de la contribuyente de autos, en materia de impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2019; así como contra: *ii)* las Actas de Requerimiento SNAT/GGCA/GCT/ DCPT/ISLR/2022/PA-0015-01, 0015-05 y 0015-08, levantadas el 4 de abril, 9 de mayo y 24 de mayo de 2022; *iii)* las Actas de Recepción SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-02, 0015-04 y 0015-07, levantadas el 8 de abril, 21 de abril y 23 de mayo de 2022; y *iv)* los Comunicados SNAT/GGCA/GCT/DCPT/ISLR/2022/PA-0015-03 y 0015-06, del 11 de abril y 13 de mayo de 2022, que acordaron prorrogas a los fines de suministrar la información requerida; emitidos todos por la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, los cuales quedan **FIRMES**.

4.- Que PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES a la prenombrada sociedad mercantil, en los términos expuestos en el presente fallo.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese al Procurador 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 cinco (5) días del mes de diciembre del año dos mil veinticuatro (2024). Años 214° de la Independencia y 165° de la Federación.

El Presidente,
**MALAQÚIAS GIL
RODRÍGUEZ**

El
Vicepresidente-
Ponente,
**JUAN
CARLOS
HIDALGO
PANDARES**