

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA



PODER JUDICIAL
TRIBUNAL SUPERIOR DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
De la Región Guayana con Competencia en las Circunscripciones Judiciales
de los Estados Amazonas, Bolívar y Delta Amacuro

Ciudad Bolívar, 15 de Febrero de 2022
211° y 162°

ASUNTO: FP02-U-2015-000021

SENTENCIA PJ066202200000004

Mediante escrito de fecha 19 de Octubre de 2015, los abogados Julio César Díaz Valdez y Juan Casanova Mora, titulares de las cédulas de identidad V-10.387.571 y V-13.919.036, respectivamente, e inscritos en el IPSA bajo los números 146.634 y 90.934, respectivamente; según instrumento poder otorgado el 16 de Octubre de 2015, autenticado en la Notaría Pública Segunda de Ciudad Bolívar, estado Bolívar, inserto bajo el N° 23, Tomo 179 del libro de autenticaciones llevados por la referida Notaría; representan en el presente proceso judicial al CONSORCIO OIV TOCOMA, asociación temporal de empresas, debidamente constituido conforme consta en documento protocolizado por ante la Notaría Pública Trigésima Séptima del Municipio Libertador del Distrito Capital en fecha 6 de Octubre de 2006, bajo el N° 20, Tomo 65 de los Libros respectivos, e inscrito ante el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Miranda en fecha 7 de Febrero de 2007, bajo el N 45, Tomo 1-C-PRO de los libros respectivos, cuya última modificación para el momento de la acción quedó registrada por ante el mismo Registro Mercantil, quedando anotado bajo el N° 57, Tomo 7-C. Fundamentados de conformidad con lo establecido en el artículo 259 y siguientes del Código Orgánico Tributario de fecha 18 de Noviembre de 2014, aplicable *rationae temporis*, interpusieron Recurso Contencioso Tributario contra el acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo signada bajo el alfanumérico SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2015/Exp. N° 2013/00180/23 y Exp. N° 2013/00180/24, ambas de fecha 16 de Julio de 2015, notificadas el día 26 de Agosto de 2015, emanada de la División de Sumario Administrativo adscrita a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

En fecha 20 de Octubre de 2015, mediante auto se le dio entrada al archivo de este Tribunal bajo el asunto identificado con el epígrafe de la referencia, ordenándose las notificaciones a las partes. (v. folio 459)

Estando las partes a derecho, y al no haber mediado oposición; se dictó Sentencia Interlocutoria N° PJ0662017000002 en fecha 19 de Enero de 2017, mediante la cual se ADMITE el Recurso Contencioso Tributario. (v. folio 2 sgda pieza)

En fecha 10 de Junio de 2019, el abogado José G Navas R, se aboca al conocimiento de la presente causa para su decisión, en virtud de su condición de Juez Superior Provisorio. (v. folio 12 sgda pieza)

En fecha 15 de Julio de 2019, la abogada Sergimar Flores, actuando en representación de la Administración Tributaria Nacional, estando en la oportunidad procesal, consignó escrito de promoción de pruebas. (v. folio 16 sgda pieza)

No habiendo oposición, en fecha 7 de Agosto de 2019, se dictó Sentencia Interlocutoria N° PJ0662019000015, mediante la cual se ADMITEN las pruebas promovidas por la representación judicial de la Administración Tributaria Nacional. (v. folio 20 sgda pieza)

Vencido el término para el acto de informes, sin que ninguna de las partes cumpliera con este procedimiento, mediante auto de fecha 9 de Diciembre de 2021, se dio “vistos” y se fijó el lapso de Sesenta (60) días para dicta sentencia.

I
ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

De acuerdo con los hechos narrados por la contribuyente en su Recurso Contencioso Tributario y, lo que se desprende en autos, tenemos:

Como resultado del procedimiento de Fiscalización y Determinación ejecutado por los funcionarios Oswaldo José Astudillo López y Glismar Cova, titulares de las cédulas de identidad V-10.567.327 y V-14.410.388 respectivamente, actuando ambos bajo la supervisión de la funcionaria Lizmaika Martínez, titular de la cédula de identidad N° V-6.924.092, en primera fase, se notificó en fecha 13 de Marzo de 2015, Acta de Reparos N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/EBISLR/2015/67 y 68, por las objeciones encontradas a las Declaraciones Definitivas de Rentas de los ejercicios fiscales comprendidos entre el 01/01/2010 al 31/12/2010 y 01/01/2011 al 31/12/2011, presentadas en formularios electrónicos DPJ 99026 números 1290460183 Y 1190455092, presentados en fechas 30 de Marzo de 2011 y 29 de Marzo de 2012 respectivamente. De acuerdo con el contenido del Acta de Reparo, los funcionarios constataron lo siguiente:

Referencias	Descripción	2010	2011
1	Honorarios Profesionales	322.519,12	520.160,29
2	Servicios Subcontratistas Obras	1.083.057,47	3.835.523,42
3	Reajuste por Inflación	21.043.180,00	71.448.184,00
	Total	22.448.756,59	75.803.867,71

En virtud de no haberse allanado a los reparos, la contribuyente en fecha 13 de Mayo de 2015, interpuso el escrito de descargo, dando inicio a la instrucción del Sumario Administrativo, segunda fase del procedimiento de Fiscalización y Determinación.

En fecha 26 de Agosto de 2015, se emitieron actos administrativo definitivos, contenidos en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/DSA/2015/Exp.N°2013/00180/23 en la cual se confirman los reparos formulados en el acta de reparo N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/EBISLR/2015/67 y en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/DSA/2015/Exp.N°2013/00180/24, en la cual se confirman los reparos formulados en el acta de reparo N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/EBISLR/2015/68; como resultado de los actos administrativos ut supra mencionados, el resultado de los ejercicios fiscales sujetos al control fiscal, fueron modificados, generando una disminución en la Pérdida Fiscal declarada, ya que los alegatos formulados por la contribuyente en la fase del Sumario Administrativo fueron desvirtuados, por consiguiente la obligación de ajustar las declaraciones de los ejercicios sujetos al control fiscal, a las siguientes cantidades:

Ejercicio Fiscal	Perdida Declarada	Perdida Determinada
01/01/2010 al 31/12/2010	-290.534.791,00	-214.730.923,29
01/01/2011 al 31/12/2011	-281.034.250,00	-258.585.493,41

II

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

En el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por los representantes judiciales de la contribuyente CONSORCIO OIV TOCOMA, presentaron los siguientes alegatos, sobre los cuales fundamentan la pretensión jurídica de su representada:

- i. Persona Jurídica, del Falso Supuesto de Derecho,
- ii. Persona Natural, del Falso Supuesto de Hecho,
- iii. Del Falso Supuesto en el reparo formulado, toda vez que si se hicieron las gestiones necesarias para el agotamiento de la contratación nacional,
- iv. De la Procedencia total de la Pérdida en el reajuste regular por inflación.
- v. Falsa Presunción de Legitimidad del Acto Administrativo recurrido.

i Persona Jurídica, del Falso Supuesto de Derecho.

Al respecto, alega la contribuyente que no fue considerado ni desvirtuado el argumento jurídico fundado en los Convenios Internacionales suscritos por la República Bolivariana de Venezuela con: El Gobierno de Estados Unidos, con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio; con el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia del Impuesto sobre la Renta; y con el Gobierno de la República Francesa con el objeto de evitar la doble tributación y el fraude fiscal en materia del Impuesto sobre la Renta.

En este sentido, la contribuyente alega lo siguiente:

“En este punto debemos ratificar que, en virtud de la existencia de los Convenios celebrados y ratificados entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América, el Gobierno de la República Federativa de Brasil y el Gobierno de la República Francesa, todos con el Objeto de Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio (en adelante los “Convenios”), **no resultan aplicables en el caso concreto las disposiciones del parágrafo décimo cuarto del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta**, por lo cual, el gasto por asistencia técnica, en el caso de contratos celebrados con entidades domiciliadas en los Estados Unidos de América, Brasil y Francia, **son totalmente deducibles, sin necesidad de que mi representada evidencie que se realizaron las gestiones para la contratación de los servicios en Venezuela.**”

En efecto, estos Convenios garantizan que los gastos por pagos realizados a entidades venezolanas y los realizados a entidades que sean residentes de los Estados Unidos de América, Brasil y Francia, respectivamente, sean deducibles en las mismas condiciones, limitando la posibilidad de favorecer a la empresa nacional sobre la extranjera, al establecer en sus artículos **(i)** 25.4 del CONVENIO celebrado con los Estados Unidos, **(ii)** 24.3 del CONVENIO celebrado con la República Federativa del Brasil, y **(iii)** del CONVENIO celebrado con la República Francesa...”.

Que en los comentarios al Modelo de Convenio realizado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con relación a la regla de no discriminación, la finalidad de la misma no es otra que la de garantizar que los proveedores de capital, bienes y servicios de un Estado (en el caso a quo Estados Unidos de América, Brasil y Francia) no estén sujetos a un tratamiento más desventajoso en comparación a pagos de la misma naturaleza hechos a beneficiarios residentes en la República Bolivariana de Venezuela, mediante el establecimiento de restricciones relativas a la deducibilidad de ciertos pagos realizados a proveedores del exterior.

Concluye el contribuyente, que en el presente caso no constituye un requisito para la deducción del gasto, que ésta haya demostrado haber agotado todas las gestiones para lograr que la asistencia técnica se preste por empresas nacionales, de acuerdo a lo exigido en el párrafo decimocuarto del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. “Una conclusión distinta conllevaría a un acto discriminatorio violatorio de las expresas disposiciones de los CONVENIOS, los cuales son ley en la República en virtud del artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.”

ii Persona Natural, del Falso Supuesto de Hecho.

Que el reparo formulado por asistencia técnica prestado por personas naturales, toda vez que la disposición del párrafo decimocuarto del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no es aplicable cuando los proveedores de los servicios son personas naturales no domiciliados en el país.

Que en el caso concreto sólo resultarían aplicables las limitaciones contenidas en el párrafo decimocuarto del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando se trate de pagos por servicios prestados por empresas, constituidas y domiciliadas en el exterior, y en el caso contenido en el anexo 2 del Acta de Reparación formulado al ejercicio fiscal 2011, se evidencia que se trata de servicios prestados por personas naturales, en muchos casos, domiciliadas en Venezuela, en virtud de lo cual, no le es aplicable la limitación para permitir la deducción del gasto correspondiente.

iii Del Falso Supuesto en el reparo formulado, toda vez que si se hicieron las gestiones necesarias para el agotamiento de la contratación nacional.

Alega la contribuyente, que si se hicieron las gestiones necesarias para el agotamiento de la contratación nacional, tal como se evidencia en las pruebas evacuadas en el proceso administrativo, específicamente en el lapso probatorio del sumario y que serán evacuadas en esta causa en la oportunidad procesal.

Que no existen indicaciones cuantitativas establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta que permita establecer objetivamente el número de gestiones o el alcance de las mismas para considerar que, efectivamente, se efectuaron los esfuerzos apropiados para la contratación de los servicios en el país.

Que la Administración Tributaria para dictar un acto administrativo tiene que partir de la existencia de unos supuestos o circunstancias de hecho que justifiquen su actuación, pero a los efectos de que no se convierta en arbitraria la actuación del funcionario; no puede presumir los hechos, no por lo tanto, dictar actos fundados en hechos que no han comprobado, porque podría suceder allí que el hecho no exista o que este inadecuadamente configurado, y podría el actor estar viciado de falso supuesto.

“Además es importante destacar que nuestro representado –el Consorcio OIV-TOCOMA- constituida por: ODEBRECHT, IMPREGILO, VINCCLER Y CBPO, tiene como objeto fundamental para ELECTRIFICACION DEL CARONI, C.A., (EDELCA), la Construcción de las Estructuras Principales de Concreto, Suministro e Instalación de los Equipos Hidromecánicos, Construcción Final de la Presa Izquierda, etc.-, lo que en definitiva demuestra lo especial y extraordinario de la obra, que justifica la tecnología extranjera.”

iv De la Procedencia total de la Pérdida en el reajuste regular por inflación.

Que las Resoluciones Administrativas se encuentran sustentadas en el vicio de falso supuesto de derecho, por cuanto el CONSORCIO constituye un centro de imputación de resultados de actividades económicas, lo cual justifica su designación como sujeto pasivo de obligaciones tributarias. Que la Ley de Impuesto sobre la Renta los califica como sujetos

pasivos de la obligación en cuanto a la determinación del enriquecimiento neto gravable, el cual sería distribuido a los socios en proporción a su participación en los mismos, para que estos últimos procedieran al pago del impuesto causado.

“El rechazo de la partida de patrimonio correspondiente al reajuste regular por inflación pérdida en el reajuste por inflación por la cantidad de (...), está viciado de nulidad, por falsa interpretación del Artículo 173 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para los períodos reparados, por entender equivocadamente que los Consorcios carecen de patrimonio a los efectos del sistema de ajuste por inflación.”

(...)Tomando como base las disposiciones mencionadas concluyen que, para efectos de impuesto sobre la renta: (i) un consorcio, al igual que una comunidad independientemente de si tiene o no personalidad jurídica, a los efectos fiscales es un centro de imputación contable donde se determina un enriquecimiento neto, que incluye el sistema integral de ajuste por inflación, (ii) cada miembro del consorcio debe tratar su cuota parte de las ganancias o de las pérdidas netas del consorcio como ingresos brutos, (iii) el consorcio que no es un contribuyente al igual que una comunidad, que tampoco es una persona jurídica separada o contribuyente, y que una sociedad de personas, que es una persona jurídica separada pero no un contribuyente distinto debiendo calcular el enriquecimiento gravable de la operación conjunta y presentar una declaración separada con fines informáticos.”

Que los tres requisitos para que la definición de los sujetos que quedan sometidos al sistema integral de ajuste por inflación son: (i) Que se trate de uno de los sujetos indicados en el artículo 7 de la Ley, (ii) que se dediquen a la realización de actividades económicas y (iii) que estén obligados a llevar libros de contabilidad.

Que nuestro representado para el ejercicio fiscal 2007, presentó la solicitud de inscripción en el Registro de Activos Revaluados, forma RAR 23 debidamente validada por el Banco Nacional de Crédito el 31 de Marzo de 2008, y que a los efectos probatorios se acompaña al presente recurso; en consecuencia y de lo establecido en el artículo 178 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se estatuye de manera inequívoca que nuestro representado tiene la obligación de reajustar anualmente or inflación sus partidas a partir de que se acogió al sistema por inflación.

Que en el caso negado de considerar correcta la afirmación efectuada por la Administración Tributaria, ello en todo caso llevaría únicamente a excluir del sistema de ajuste por inflación a los consorcios, pero obligatoriamente derivaría en la realización de dicho ajuste por cada uno de sus miembros, en proporción a su participación en dicha entidad. En consecuencia esta exclusión a los efectos del reporte incluido en la declaración de rentas informativa presentada por el consorcio no derivaría en la generación de impuestos a pagar por los consortes, toda vez que dichos resultados económicos serían desplazados a la determinación impositiva de estos últimos.

vi De la Falsa Presunción de Legitimidad del Acto Administrativo recurrido.

“...se puede evidenciar que –a decir de la Administración Tributaria- las pruebas consignadas por los representantes legales del consorcio, con la finalidad de desvirtuar la aseveración de los fiscales actuantes en sede administrativa, **“carecen de relevancia ante esta instancia administrativa, toda vez que el acta fiscal levantada por los funcionarios competente surte efectos de legalidad y veracidad”**.”

Que tal aseveración efectuada por la Administración Tributaria, indiscutiblemente lesiona los derechos: i) constitucionales como el Derecho a la Defensa, y la presunción del Debido Proceso, la Presunción de Inocencia y ii) legales como el sometimiento al principio de

legalidad del acto administrativo contenido en el artículo 7 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Que la presunción de legitimidad del acto administrativo carece de fundamento positivo en el ordenamiento jurídico venezolano, por cuanto no existe disposición normativa alguna en el marco de nuestro Derecho objetivo, que consagre la presunción de legitimidad del acto administrativo, situación que de entrada pone en relieve su inadmisibile calificación como tal, máxime cuando bajo esa figura la administración pretenda establecer que las pruebas promovidas y evacuadas en la instancia del Sumario Administrativo carecen de relevancia ante esta instancia administrativa.

Con relación a los argumentos esgrimidos por la Administración Tributaria Nacional, en virtud de que no concurrió al acto de Informes en el término establecido en el artículo 301 del Código Orgánico Tributario de fecha 29 de Enero de 2020, en aras de salvaguardar el principio de Tutela Judicial Efectiva y el equilibrio procesal, se consideraran como válidos los argumentos esgrimidos en los actos administrativos contenidos en las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo objetadas por la contribuyente, las cuales rielan en autos.

Con relación al rechazo de los gastos por Asistencia Técnica, la Administración Tributaria al referirse a la normativa contenida en el párrafo decimocuarto del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, señala que la determinación y ámbito de competencia de los contribuyentes para realizar gestiones pertinentes para contratar estos servicios en el país, se circunscriben a todo el territorio nacional y no a un estado en específico, y que la contribuyente se limitó a requerir cotizaciones solamente en el estado Bolívar, específicamente en Puerto Ordaz y San Félix, de acuerdo con los elementos probatorios que rielan en el expediente administrativo, y que al traerlas de nuevo en la fase del Sumario carecen de relevancia ante la instancia administrativa, toda vez que el acta fiscal levantada por funcionario competente surte efectos de legalidad y veracidad, por cuanto tiene como principio fundamental no solo sustentar su contenido tanto en los hechos observados como en el derecho aplicado; sino, que los soportes de tales evidencias deben en todo momento conformar dicho expediente.

Con relación a los Convenios invocados y que la República Bolivariana de Venezuela, suscribió con los gobiernos de Estados Unidos de América, República Federativa del Brasil y la República Francesa, señala la Administración Tributaria que estas herramientas tienen como propósito fundamental evitar la doble tributación. Que tales instrumentos jurídicos no crean tributos, solo establecen limitaciones y que el mismo es de aplicación preferencial ante alguna contradicción con el Código Orgánico Tributario.

Que es la Ley quien autoriza expresamente lo atinente a las deducciones, como en el caso del artículo 27 Párrafo Decimocuarto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual con palmaria claridad se indica, que tales servicios de asistencia técnica, no puedan ser prestados por un proveedor nacional, con el objeto de producir el enriquecimiento, a cuyos efectos el contribuyente deberá presentar ante la Administración Tributaria, los soportes y demás recaudos que demuestren sus intentos por contratar los mismos en el país.

Que el punto controvertido se circunscribe al rechazo de costos por concepto de asistencia técnica consistente en una transferencia de conocimientos técnicos suministrada desde el exterior a ser utilizados en Venezuela, por la contribuyente, en el Área de Ingeniería y Tecnología del Concreto en el Desarrollo de construcción de la Central Hidroeléctrica Manuel Piar, que incluyen , estudio, definición y evaluación de los diseños de mezclas de concretos a ser utilizados en las estructuras principales de concreto, suministro e instalación de los equipos hidromecánicos, y de la presa como tal.

Que la Administración Tributaria considera que el asunto controvertido no estriba en la formalidad que implica la residencia del proveedor de la asistencia técnica, sino más bien del fondo implícito en la norma, la cual marca las pautas para la procedencia o no de los egresos por este concepto, los cuales fueron objetados por la fiscalización; e infiere que las personas naturales sean residentes o no, están sometidas al régimen impositivo previsto en el Parágrafo Decimocuarto del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, más aun cuando estos servicios sean provenientes del exterior.

Que la norma no prevé cuantitativamente el número de gestiones a realizar para poder contratar la asistencia técnica en el exterior, pero si determinar el alcance de las mismas, tácitamente señala que las gestiones deben efectuarse en el país y no en una parte de este, entendiéndose la expresión país como todo el territorio nacional, por lo cual la contribuyente no debió circunscribirse solamente a Puerto Ordaz y San Félix para tratar de contratar estos servicios.

Con relación al reparo por improcedencia en el Reajuste por Inflación, la Administración Tributaria señala lo siguiente:

“Al respecto, esta instancia Administrativa pasa a realizar las siguientes consideraciones: La situación fiscal de los Consorcios ha sido suficientemente analizada por nuestro Máximo Tribunal de la República bolivariana de Venezuela, a cuyos efecto ha emitido sentencias que han esgrimido con palmaria claridad, una noción fundamental por la cual los consorcios no deben realizar el procedimiento de Ajuste Por Inflación, dado que no son titulares de patrimonio; tal como lo ha señalado la Sala Político Administrativa en sentencia N 00719 del 16 de mayo de 2007, caso: Edgar Eduardo Espejo Piñango; José Nicolás Cárdenas Bustamante; Lucio Pacheco Marciales; Constructora Feres, C.A.; NYC Construcciones, C.A. y Constructora Lupasa, S.A., en el cual se cita la sentencia N° 75 de fecha 23 de enero de 2003 (Caso: Consorcio Raiodata-Datacraft-Saeca), aclarando la naturaleza jurídica de los consorcios y la carencia de patrimonio propio de estos...”.

Que observa la Administración Tributaria, que la contribuyente se extralimita en lo previsto por el ordenamiento jurídico, en lo que al concepto de Ajuste por Inflación se refiere; por cuanto la norma prevé para este tipo de contribuyentes que el representante designado a los efectos fiscales, es el encargado de determinar los enriquecimientos o pérdidas, e informar a ésta la manera como se hizo la distribución a los consortes de las utilidades o de las pérdidas, si fuera el caso, por lo que respecta al ajuste por inflación, son los consortes en su condición de dueños del patrimonio los obligados a la determinación del impuesto correspondiente, ya que es en cabeza de cada uno de ellos que se gravará el mismo.

III

DE LAS PRUEBAS TRAÍDAS AL PROCESO

La representación de la Administración Tributaria Nacional, en el la oportunidad procesal correspondiente a la promoción de pruebas, anunció las siguientes documentales:

1. Copia de las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo identificadas con los números SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2015/EXPN2013/00180/23 y SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2015/EXPN2013/00180/24, ambas de fecha 16 de Julio de 2015, y sus respectivas planillas de liquidación.
2. Copia de las Actas de Reparación SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/FEBISL/2015-67 y SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/FEBISL/2015-68 de fecha 13/03/2015 y sus anexos.
3. Copia de Providencias Administrativas SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/F/EBISLR/2013-000180 de fecha 18/02/2013 y SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/F/EBISLR/2013-000181 de fecha 18/02/2013 y sus respectivos anexos.

Las referidas documentales no fueron evacuadas en su oportunidad procesal, incumpliendo la Administración Tributaria con el deber de consignar el expediente administrativo a esta instancia judicial para incorporarlo como elemento principal del proceso, por cuanto en el mismo debe contener todas las actuaciones hasta la emisión de los actos administrativos objetados por la contribuyente.

En cuanto a la representación judicial de la contribuyente, no presentan actuación en el lapso probatorio, sin embargo observa este juzgador que acompañan al escrito de Recurso, documentales que han sido apreciadas a los efectos de fundamentar un criterio ajustado a la justicia, estas herramientas incorporadas al expediente están conformadas por documentos inherentes a la constitución del Consorcio OIV-TOCOMA, así como también los actos administrativos objetados, contenidos en las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo números SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2015/Expn2013/00180/23 y SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2015/Expn2013/00180/24, ambas de fecha 16 de Julio de 2015; de igual manera el formulario RAR-23 N 0037494 de fecha 31 de marzo de 2008; Declaraciones definitivas de Rentas correspondiente a los ejercicios fiscales comprendidos entre el 01/01/2010 al 31/12/2010 en formulario electrónico DPJ-99026 N° 1190455092 de fecha 30/03/2011, y 01/01/2011 al 31/12/2011 en formulario electrónico DPJ-99026 N° 1290460183 de fecha 29/03/2012; Libros Especiales al 31 de Diciembre 2010 y al Informes Contables correspondientes a los estados financieros de los ejercicios 2009, 2010 y 2011, suscritos por la firma Epiñera Sheldon & Asociados.

IV

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Punto Previo.

Este Superior Contencioso Tributario, ha de observar que desde la emisión de los Actos Administrativos objetados por la contribuyente, hasta la presente fecha, el Ejecutivo Nacional ha implementado dos (2) Reconversiones Monetarias, la primera el 20 de Agosto del año 2018 de acuerdo a Decreto 3.548 publicado en G.O.N° 41.446 de fecha 25 de Julio de 2018; y la segunda el 1 de Octubre de 2021 según Decreto 4.553 publicado en G.O.N° 42.185 de fecha 6 de Agosto de 2021. Sin embargo, para los efectos de la presente decisión, se manejan las cantidades en la expresión monetaria bajo las cuales fueron emitidos los mismos, y en la definitiva, a los efectos de la ejecución de la presente Sentencia, corresponderá a la Administración Tributaria, ajustar las cantidades de acuerdo con lo que establecen ambas normativas, de manera tal el contribuyente en aras de cumplir con el principio de Certeza, pueda tener acceso al monto actualizado de las obligaciones tributarias.

Una vez vencido el término para la presentación de informes y después del “visto”, corresponde a este Tribunal Superior emitir un veredicto sobre las pretensiones jurídicas de las partes, sobre los elementos que rielan en autos, tal como lo señala el artículo 12 del Código de Procedimiento Civil, y en atención a los principios constitucionales de la Tutela Judicial Efectiva, el Derecho a la Defensa y a la garantía constitucional del Debido Proceso, tomando en consideración que el artículo 257 de nuestra Constitución Nacional considera el proceso judicial como un instrumento fundamental para la realización de la justicia

El thema decidendum, se contrae en evaluar la presencia de los vicios de Falso Supuesto de Hecho y de Derecho, y a la Falsa Presunción de Legitimidad en la conformación de los actos administrativos contenidos en las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo números SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2015/Expn2013/00180/23 y SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2015/Expn2013/00180/24, emitidas en fecha 16 de Mayo de 2015 por la División de Sumario Administrativo adscrita a la Gerencia Regional de Tributos Internos Región Guayana del SENIAT.

Del Falso Supuesto de Hecho y de Derecho.

El vicio del Falso Supuesto de Hecho alegado por la contribuyente, se presenta en los reparos formulados por: Asistencia Técnica prestada por personas naturales, cuyas erogaciones están cargadas a la partida de Honorarios Profesionales, así como la posición asumida por la Administración Tributaria en el acto administrativo, al considerar que no se hicieron los tramites suficientes para cumplir con la condición de deducibilidad contenida en el Parágrafo Decimocuarto del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual señala:

“Artículo 27...omissis...

Parágrafo Decimocuarto: No se admitirá la deducción ni la imputación al costo de los egresos por concepto de asistencia técnica o servicios tecnológicos pagados a favor de empresas del exterior, cuando tales servicios se presten o puedan prestarse en el país para el momento de su causación. A estos fines, el contribuyente, deberá presentar ante la Administración Tributaria, los documentos y demás recaudos que demuestren las gestiones realizadas para lograr la contratación de tales servicios en el país.”

Al respecto, una vez analizados los alegados presentados por las partes, es pertinente evaluar la procedencia de los gastos calificados como Asistencia Técnica, por las cantidades de Trescientos Veintidós mil Quinientos Diecinueve Bolívares con Doce Céntimos (Bs. 322.519,12) para el ejercicio 2010 y de Quinientos Veinte mil Ciento Sesenta Bolívares con Veintinueve Céntimos (Bs. 520.160,29) para el ejercicio 2011; cuyos prestadores del servicio son personas naturales de origen extranjero, de acuerdo con lo señalado por la Administración Tributaria en los actos administrativos contenidos en la narrativa de las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo objeto de la pretensión jurídica de la contribuyente, y que de acuerdo con lo alegado por la ésta se refieren a “...los servicios fueron prestados en el país, en su mayoría por personas naturales domiciliadas en el país...” (v. folio 18 primera pieza), lo cual no fue probado por ésta en su oportunidad procesal.

Alega la contribuyente que la norma al expresar “empresas” excluye de su aplicación a las personas naturales, en virtud de que las primeras están referidas a entidades comerciales, y de acuerdo a la perspectiva económica, el Dr Alfredo Morles la define como “la organización de las fuerzas económicas (capital y trabajo) con finalidades de producción de bienes o servicios, dirigida a obtener ganancia”, sobre este fundamento alega el contribuyente que “...el concepto de empresa empleado en la Ley de Impuesto sobre la Renta excluye la posibilidad de identidad con las personas naturales, toda vez que esta noción está asociada a la creación de unidades económicas –con o sin personalidad jurídica- a los cuales pueda ser atribuida la realización de una determinada actividad, noción que, al referirse a entes morales, difiere de la de personas naturales.”

En contraposición, la Administración Tributaria, cita la normativa contenida en el artículo 16 del Reglamento Parcial del Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, el cual señala:

“A los fines de la retención prevista en el numeral 11 del artículo 9° de este Reglamento, se entiende por empresa contratista a la persona natural, jurídica, consorcio o comunidad que conviene en forma expresa o no con otra persona jurídica, consorcio o comunidad, en realizar en el país, por cuenta propia o en unión de otras empresas, cualquier obra, o prestación de los servicios comprendidos en dicho numeral.

Asimismo se entiende por empresa sub contratista la persona natural, jurídica, consorcio o comunidad que conviene en forma expresa o no, con una empresa de servicios en beneficio de su contratista”.

Ahora bien, tomando en consideración que el reparo fue formulado en la cuenta “Honorarios Profesionales” y calificados como Asistencia Técnica por la Administración

Tributaria, aun cuando no forma parte de la Litis tal calificación; considera prudente este Juzgador definir el concepto de Asistencia Técnica, el cual está desarrollado en el artículo 42 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en G.O.N° 6.20 Extraordinario de fecha 30 de Diciembre de 2015, señala:

“Artículo 42. A los fines del artículo anterior se entiende por asistencia técnica el suministro de instrucciones, escritos, grabaciones películas y demás instrumentos similares de carácter técnico, destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o la prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta. El suministro de la asistencia en referencia podrá comprender la transferencia de conocimientos técnicos, de servicios de ingeniería, de investigación y desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos, y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalles, entendiéndose como:

1. **Servicio de Ingeniería:** La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas y equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad.”

La norma ut supra citada, define claramente a los efectos del gravamen, el hecho imponible en cuanto a la Asistencia Técnica; sin embargo, en cuanto al caso de considerar a una persona natural como empresa, de acuerdo a lo señalado por el artículo 16 del Reglamento Especial del Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones; es necesario recurrir a la hermenéutica jurídica. En este sentido tenemos que el Código Orgánico Tributario de 2020, señala en su artículo 5 señala:

“Artículo 5°. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los Métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.”

En el mismo orden de ideas, el artículo 16 eiusdem, señala:

“Artículo 16. Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.”

En este sentido, la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en G.O.N° 6.20 Extraordinario de fecha 30 de Diciembre de 2015, en el Capítulo II De los Contribuyentes y de las Personas sometidas a este Decreto Ley, señala:

“Artículo 7. Están sometidos al régimen impositivo previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley:

1. Las personas naturales.
2. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.
3. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.”

El abogado Emilio Calvo Baca, en su obra Terminología Jurídica Venezolana, señala que por empresa debe reputarse “...a todo organismo económico que bajo su propio riesgo recoge y pone en actuación sistemáticamente los elementos necesarios para obtener un producto destinado al cambio.” Es de entender por organismo, al ente que por cuenta propia y riesgo emprende un negocio para producir un resultado económico.

En el mismo orden de ideas, el autor ut supra citado señala “La combinación de los varios factores, naturaleza, capital, trabajo, que asociándose producen resultados imposibles de conseguir si obrasen divididos, y el riesgo que el empresario asume al producir una nueva riqueza, son los dos requisitos indispensables a toda empresa.” De esto se desprende, que

empresa no debe confundirse con empresario, ya que ésta puede ser acometida por una sociedad o a todo evento por una persona natural.

La misma contribuyente en su Recurso, al citar al doctrinario Ramón Valdés Costa, como fundamento para establecer la figura del sujeto de derecho fiscal, señala:

“Así lo ha reconocido la doctrina, cuyos pensamientos podemos sintetizar así
“1° el sujeto pasivo en el derecho tributario no tiene por qué coincidir con la
personería jurídica del derecho privado...” (v folio 31 primera pieza)

De las normas y doctrina citadas ut supra, considera este jurisdicente, que están reunidos los elementos para destrabar la Litis planteada con relación a la interpretación de lo que quiso expresar el legislador en el párrafo decimocuarto del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al mencionar el concepto “empresa”; y es que el mismo artículo 16 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, Decreto 1808 publicado en G.O.N 36.203 de fecha 12 de Mayo de 1997, al señalar lo que debe considerarse como “empresa contratista” a los efectos del gravamen contenido en la norma, ha de entenderse: *“a la persona natural, jurídica, consorcio o comunidad que conviene en forma expresa o no con otra persona jurídica, consorcio o comunidad, en realizar en el país, por cuenta propia o en unión de otras empresas, cualquier obra, o prestación de los servicios”*.

Por cuanto la norma es clara, no podemos desvincularnos de la realidad de la norma, aun cuando en la aplicación del gravamen diferencia al sujeto pasivo en persona natural y persona jurídica, cuando se refiere a empresa, no hace tal distinción, y por lo tanto, el alegato del contribuyente, que en otras ramas del Derecho tiene su razón, al trasladarnos al campo del Derecho Tributario, la significación está enmarcada en el fin que se persigue al crear el tributo. En virtud de esto, la aplicación de la condición contenida en el párrafo decimocuarto del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no excluye a la persona natural. Así se decide.

En cuanto al criterio asumido por la Administración Tributaria, al considerar que la contribuyente no justificó haber agotado todas las diligencias que demostraran que en el país no existían en el país, empresas que prestaran la Asistencia Técnica contratada en el exterior; considera este jurisdicente, es pertinente evaluar todos los elementos que están involucrados en la ejecución de la obra, y que más allá de una condición presente en la norma, y a los criterios interpretativos de las partes, es menester acudir al fin de la norma, en este sentido, tal condición fue incluida por el legislador como un incentivo al producto nacional, en el caso a quo, a las empresas del ramo que están constituidas en el país y cuyo objeto está identificado con la necesidad de la obra.

De los elementos que rielan en autos, se puede observar que las empresas cuya Asistencia Técnica fueron contratadas, en el caso de las firmas jurídicas, son empresas constituidas en Brasil, Francia y Estados Unidos de América:

EMPRESA	PAIS	ACTIVIDAD
ADATTA TECNOLOGIA	BRASIL	Servicios de Informática y Desarrollo de Software y Banco de Datos.
GSH-LOCACAO E EMPREENDIMENTOS LTDA	BRASIL	Supervisión y Asistencia Técnica en el montaje y operación de los sistemas de encofrados deslizantes.

PROTEUS ENFINEERING INC	EEUU	Ingeniería de detalle de taller, gestión de procura de materiales y control de calidad, necesarias para la fabricación y pintura de las Nueve (9) unidades de compuertas radiales (incluyendo los brazos y cajas del muñón)
HOLANDA CONSULTORIA LTDA	BRASIL	Estudia, definir y evaluar los diseños de mezclas de concreto a ser utilizados en las estructuras principales del proyecto.
TELEMAC SAS	FRANCIA	Capacitación y asistencia técnica para la instalación de extensómetros en la Central Hidroeléctrica.
DF SOLUTIONS TRADING CORP	FRANCIA	Servicios de logística, habilitación de embarques, seguimiento aduanal, trámites portuarios con equipos especiales Knucke-Boom Crane & Truck

En cuanto a las personas naturales, se contrataron a: Gilcilene Dala Rosa número de RIF P-00072520-5; Jair Cardoso Da Silva número de RIF P-00058422-9 y a Ruben Gilberto Drescher número de RIF P-00068235-2.

En la motiva de los actos administrativo, la Administración Tributaria, señala que la contribuyente en la instancia sumarial, solamente consignó cotizaciones de empresas domiciliadas en Puerto Ordaz y San Félix, y por cuanto estas cotizaciones eran similares a las consignadas en el expediente administrativo por la fiscalización, *“De tal manera, que dichas pruebas carecen de relevancia antes esta instancia administrativa, toda vez que el acta fiscal levantada por funcionario competente surte efectos de legalidad y veracidad, por cuanto tiene principio fundamental no solo sustentar su contenido tanto en los hechos observados como en el derecho aplicado; sino, que los soportes de tales evidencias deben en todo tiempo conformar dicho expediente...”*

En este sentido, observa este jurisdicente, que la Administración Tributaria, no valoró las pruebas aportadas por la contribuyente, limitándose a desestimarlas, manteniendo su hipótesis de que la contribuyente ha debido demostrar las gestiones en otras localidades del país. Ahora bien, partiendo de la máxima romana que se ha mantenido vigente en materia probatoria que dice “dame los hechos que yo te daré el derecho”, el no apreciar un elemento probatorio llevado por una de las partes, debe estar motivado, no limitarse a establecer una interpretación extensiva del párrafo decimocuarto del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino también a ejercer el derecho que le asiste de acuerdo a lo que establece el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil, por cuanto, corresponde a cada parte probar sus afirmaciones de hecho.

En el caso a quo, la actividad probatoria de la Administración Tributaria estuvo limitada hasta la fase de promoción; considerando que en instancia administrativa, no fueron valorados elementos probatorios llevados por la contribuyente al Sumario Administrativo, bajo la premisa de no ser suficientes por cuanto éstas herramientas se circunscribieron a gestiones realizas en Puerto Ordaz y San Félix; la carga de probar la factibilidad de cotizar en otras localidades del país, correspondía a la Administración Tributaria, y esta actividad ha debido desarrollarla en esta instancia judicial.

En cuanto al vicio del Falso Supuesto de Hecho, el Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Político Administrativa, ha mantenido su criterio con relación al mismo, en sentencia N° 0172 de fecha 27 de Julio de 2002, caso Seguros Capitolios contra Superintendencia de Seguros, señaló:

“(…) el vicio de falso supuesto de hecho se verifica en el acto administrativo cuando la Administración ha fundamentado su decisión en hechos falsos, esto es, en acontecimientos o situaciones que no ocurrieron, o bien que acaecieron de manera distinta a la apreciada en su resolución; en otras palabras, se trata de un hecho positivo y concreto que ha sido establecido falsa o inexactamente a causa de un error de percepción, cuya inexistencia resulta de las actas...”

Ante este escenario jurídico, considera este Tribunal Superior Contencioso Tributario, que el vicio del falso supuesto de hecho alegado por la contribuyente, se configura en la actitud omisiva de la Administración Tributaria, al no quedar satisfecha por las pruebas aportadas por la contribuyente en fase administrativa, y no demostrar, en esta instancia judicial, la existencia de firmas mercantiles para cotizar la asistencia técnica en otras localidades del país. Así se decide.

En cuanto al vicio del Falso Supuesto de Derecho, de acuerdo con los alegatos esgrimidos por la contribuyente, por la no consideración de los Convenios Internacionales para evitar la Doble Tributación suscrito por la República Bolivariana de Venezuela con Estados Unidos de América, la República Federativa de Brasil y la República de Francia; países donde se encuentran constituidas y domiciliadas las empresas contratadas por la contribuyente para la prestación de Asistencia Técnica, necesaria para emprender los trabajos de: Construcción de las Estructuras Principales de Concreto, Suministro e Instalación de los Equipos Hidromecánicos, Construcción Final de la Presa Izquierda, Construcción de la Variante del Ferrocarril y Construcción de la Plataforma para la Subestación Tocoma, de El Proyecto Tocoma.

Al respecto, es menester resaltar la importancia y el objeto de los Tratados Internacionales, en el caso a quo, para evitar la Doble Tributación Internacional; al respecto, y una vez revisado el contenido de las normas invocadas por la contribuyente “...*artículos (i) 25.4 del CONVENIO celebrado con los Estados Unidos, (ii) 24.3 del CONVENIO celebrado con la República Federativa del Brasil, y (iii) del CONVENIO celebrado con la República Francesa...*”, las mismas se encuentran contenidas dentro de las cláusulas de “No Discriminación”, contenidas en estos instrumentos legales, los cuales se citan a continuación:

Convenio República Bolivariana de Venezuela y Estados Unidos de América:

“25.4 A menos que se apliquen las disposiciones del parágrafo 1 del Artículo 9 (Empresas Asociadas), el parágrafo 8 del Artículo 11 (Intereses) o del parágrafo 6 del Artículo 12 (Regalías), los intereses, regalías y demás desembolsos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante, para los fines de determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, serán deducibles en las mismas condiciones como si hubieren sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, cualquier deuda de un residente de un Estado Contratante con un residente del otro Estado Contratante deberá, con el objetivo de determinar el patrimonio sujeto de imposición del residente mencionado en primer lugar, ser deducible bajo las mismas condiciones como si hubieren sido contraídas por un residente del Estado mencionado en primer lugar.”

Convenio República Bolivariana de Venezuela y República Federativa de Brasil.

“24.3 A menos que se apliquen las disposiciones del artículo 9, del parágrafo 8 del artículo o del parágrafo 6 del artículo 12, los intereses, las regalías o gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a tributación de esta empresa, en las mismas condiciones que si

hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer lugar.”

Convenio República Bolivariana de Venezuela y la República Francesa.

“24.3 A menos que se apliquen las disposiciones del artículo 9, del párrafo 7 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo 12, los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado.”

Estos artículos, representan cláusulas no Discriminatorias, que están orientadas a establecer condiciones de igualdad entre las partes, en cuanto a la renta o rentas objeto del Convenio. De acuerdo a lo observado en autos, la contribuyente contrató los servicios de empresas constituidas y domiciliadas en: Estados Unidos de América, República Federativa de Brasil y Francia; al igual que las nacionalidades de las personas naturales, procedencias que no forman parte de la objeción efectuada por la Administración Tributaria.

En tal sentido, el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, en sentencia N° 374 de fecha 1 de Marzo de 2007, caso Geoservices, S.A. contra SENIAT, al referirse a la aplicación de los Convenios Internacionales para evitar la Doble Tributación señala:

“Apreciando los planteamientos antes referidos, corresponde a esta Sala determinar si las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por la recurrente **GEOSERVICES, S.A.** (empresa venezolana) a Geoservices Société Anonyme (empresa francesa), corresponden a un contrato de regalía “...conforme a la definición de regalía contenida en la Ley de Impuesto sobre la Renta [y] al contenido del denominado Contrato de Asistencia Técnica...” y, por lo tanto, se encuentran sujetas a retención, tal como lo aseveró la representación fiscal; o si tales pagos corresponden más bien a un contrato de servicios de asistencia técnica y, por ello, en los términos de la Ley Aprobatoria del Convenio entre la República de Venezuela y el Gobierno de la República Francesa con el objeto de Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión y el Fraude Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta, deben ser considerados como *beneficios empresariales* no gravados en Venezuela, tal como lo dej   asentado el *a quo*.

Por tal motivo, entiende esta Máxima Instancia que el análisis que debe efectuar en el presente caso debe partir de la observancia de lo que sobre el referido particular contempla el señalado instrumento internacional ratificado por Venezuela en el año 1993, normativa ésta que resulta de aplicación preferente respecto de las disposiciones del ordenamiento interno.

En igual sentido, pero circunscribiéndonos al ámbito del derecho tributario, el propio Código Orgánico Tributario vigente, reconoce en su artículo 2, la jerarquía de los tratados internacionales como fuente del derecho tributario respecto del ordenamiento interno. Derivado de ello, juzga este Alto Tribunal que en el presente caso, el citado Convenio ratificado por Venezuela en el año 1993, resultaba en principio, de aplicación preferente respecto de la normativa interna venezolana, dada la relación existente entre la recurrente **GEOSERVICES, C.A.** y la empresa francesa Geoservices Société Anonyme. Así se declara.”

En el caso *a quo*, convergen los elementos para la aplicación del Convenio internacional para evitar la Doble Tributación; es decir, una empresa contratante domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, empresas contratadas constituidas y domiciliadas en los países sujetos a los Convenios, y la prestación de la Asistencia Técnica en el país contratante. En este sentido, de acuerdo con lo planteado en autos y de acuerdo con los supuestos facticos y de Derecho analizados en esta instancia contenciosa, el alegato presentado por la contribuyente en cuanto al vicio del Falso Supuesto de Hecho es procedente, y por lo tanto se deben anular los reparos formulados por la Administración Nacional representada en este caso por el Servicio Nacional Integrado de Administración

Aduanera y Tributaria (SENIAT), contenidos en las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo números SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2015/Expn2013/00180/23, por las cantidades de Tres millones Ochocientos Treinta y Cinco mil Quinientos Veintitrés Bolívares con Cuarenta y Dos céntimos (Bs. 3.835.523,42) y de Quinientos Veinte mil Ciento Sesenta Bolívares con Veintinueve céntimos (Bs. 520.160,29) correspondiente al ejercicio fiscal 2011 y SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2015/Expn2013/00180/24, por las cantidades de Trescientos Veintidós mil Quinientos Diecinueve Bolívares con Doce céntimos (Bs. 322.519,12) y Un millón Ochenta y Tres mil Cincuenta y Siete Bolívares con Cuarenta y Siete céntimos (Bs. 1.083.047,47) correspondiente al ejercicio fiscal 2010. Así se decide.

De igual manera, alega la contribuyente que los actos administrativos contenidos en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/DSA/2015/Exp.N°2013/00180/23 en la cual se confirman los reparos formulados en el acta de reparo N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/EBISLR/2015/67 y en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/DSA/2015/Exp.N°2013/00180/24, por cuanto el CONSORCIO constituye un centro de imputación de resultados de actividades económicas y por lo tanto el rechazo de la partida de patrimonio correspondiente al reajuste regular por inflación, el cual generó una pérdida como resultado, está viciado por falsa interpretación del artículo 173 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En este sentido, el artículo 173 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece:

“Artículo 173. A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, que iniciaron operaciones a partir del 1° de enero del año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, bancarias, financieras, de seguros, reaseguros, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad, deberán al cierre de su primer ejercicio gravable, realizar una actualización inicial de sus activos y pasivos no monetarios, según las normas previstas en esta Ley, la cual traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esa fecha.

Una vez practicada la actualización inicial de los activos y pasivos no monetarios, el Balance General Fiscal Actualizado servirá como punto inicial de referencia al sistema de reajuste regular por inflación previsto en el Capítulo II del Título IX de esta Ley.

PARAGRAFO SEGUNDO. Se consideran como activos y pasivos no monetarios, aquellas partidas del Balance General del Contribuyente que por su naturaleza o características son susceptibles de protegerse de la inflación, tales como: los inventarios, mercancías en tránsito, activos fijos, edificios, terrenos, maquinarias, mobiliario, equipos, construcciones en proceso, inversiones permanentes, inversiones convertibles en acciones, cargos y créditos diferidos y activos intangibles. Los créditos y deudas con cláusula de reajustabilidad o en moneda extranjera y los intereses cobrados o pagados por anticipado o registrados como cargos o créditos diferidos se considerarán activos y pasivos monetarios.”

Dentro de los alegatos sobre los cuales la contribuyente sustenta su pretensión jurídica, se encuentran el hecho de considerar a los Consorcios como un centro de imputación de resultados de actividades económicas; de igual manera señala que los tres requisitos para que un sujeto quede sometido al sistema de ajuste por inflación son: Que se trate de uno de los sujetos indicados en el artículo 7 de la Ley, que se dediquen a la realización de actividades económicas, y que estén obligados a llevar libros de contabilidad. De igual manera, señala que el hecho de haber presentado para el Reajuste de Activos Revaluados según planilla forma RAR 23, en fecha 31 de Marzo de 2008 por ante la entidad financiera Banco Nacional de Crédito, automáticamente lo incluye en el sistema de ajuste por inflación.

Por su parte, la Administración Tributaria, en las motivas la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/DSA/2015/Exp.N°2013/00180/23 y de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/DSA/2015/Exp.N°2013/00180/24, fundamenta la confirmación de los reparos en el hecho de que CONSORCIO OIV TOCOMA no posee patrimonio propio, por lo tanto no está sujeto al sistema de ajuste por inflación.

La figura de los Consorcios, está asimilada a las Sociedades en nombre Colectivo, de acuerdo a la clasificación que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, y este tipo de sujetos pasivos son gravados en cabeza de los socios o comuneros, aun cuando están sujetos a la norma, a los efectos de la determinación.

Dentro de las documentales aportadas por la contribuyente, en el Acta de Acuerdo del Consorcio, en la Decimoquinta cláusula se establece el aporte de fondos al consorcio a los efectos de su operatividad, la misma establece lo siguiente:

“DECIMA QUINTA: APORTES DE FONDOS

(15.1) Con el fin de dotar al Consorcio en condiciones de afrontar los gastos iniciales, “Las Partes” constituirán un fondo inicial, a convenirse, el cual será pagado en proporción a sus respectivas participaciones, conforme a lo previsto en la Cláusula Séptima.

...omisiss...

El aporte de fondos solamente será requerido si el flujo de caja del Proyecto no fuese suficiente para el desarrollo de las actividades normales del Consorcio en la realización de las obras.

Los recursos financieros serán aportados siguiendo el orden de prioridades que se detalla a continuación:

(i) pagos recibidos de C.V.G. ELECTRIFICACION DEL CARONI, C.A. (CVG EDELCA), incluyendo eventuales anticipos;

(ii) créditos bancarios obtenidos por el Consorcio. En este caso, si los bancos requiriesen las correspondientes garantías de “Las Partes”, “Las Partes” deberán proveer tales garantías, separadamente, en proporción a sus respectivas participaciones, conforme a lo previsto en la Cláusula Séptima;”

De igual manera, dentro de las documentales aportadas por la contribuyente anexas al escrito de Recurso, se detalla forma RAR 23 N° 0037494 presentada ante el Banco Nacional de Crédito en fecha 31 de Marzo de 2018, en la cual no se inscribe ningún activo, lo cual no surte ningún efecto en cuanto al deber contenido en el artículo 173 de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuya reforma fue publicada en G.O.N° 38.628 de fecha 16 de Febrero de 2007 aplicable rationae temporis.

En el mismo orden de ideas, también se observa dentro de las documentales aportadas por la contribuyente, los Libros especiales del Ajuste por Inflación, donde se detallan los cálculos de los reajustes por inflación efectuados en el ejercicio fiscal 2011, y se observan activos fijos que no fueron inscritos en el Registro Inicial de Activos Revaluados, lo cual contradice el objeto y espíritu de la norma sustantiva, por cuanto el sistema de ajuste por inflación cumple con dos etapas, una primera etapa representada en el Ajuste Inicial por Inflación, que consiste en la inscripción de los Activos y Pasivos no monetarios lo cual genera una gravamen de un 3% sobre el Ajuste a los Activos Monetarios; en una segunda etapa se incluyen los subsiguientes reajustes regulares, y considera este jurisdicente que el hecho de que la contribuyente haya cumplido con la presentación de la Forma RAR 23 en Cero “0”, no significa que haya cumplido con el Ajuste Inicial, razón por la cual, este hecho no justifica que la contribuyente ha de entrar en el sistema de ajuste por inflación. Así se decide.

De acuerdo con cláusula de aportes ut supra citada, el alegato presentado por la Administración Tributaria fundamentado en la carencia de Patrimonio propio de los Consorcios, y tal como se presenta en el caso a quo, aparte de los aportes de los socios, y también los pagos efectuados por EDELCA a título de anticipo, los activos monetarios corresponden a cada uno de los socios, y es en la contabilidad de cada uno de ellos que se pueden aplicar las cláusulas de reajustabilidad contenidas en la norma sustantiva.

En este sentido, el Tribunal Supremo de Justicia en sentencia 00532 de fecha 16 de Mayo de 2012, caso CONSORCIO TECPETROL-ASTRA-AMPOLEX-SIPETROL contra el SENIAT, al respecto señala lo siguiente:

“De las normas legales y reglamentarias *supra* transcritas se colige que los consorcios aun cuando resultan sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, su forma de tributar viene dada por la parte que le corresponda a cada uno de sus socios o comuneros dentro de las operaciones gravadas del consorcio, esto es, recayendo la carga impositiva exclusivamente sobre las partes que lo integran, pero respondiendo solidariamente la agrupación de las obligaciones de cada consorte dentro de su esquema asociativo. Constituyendo así, la suma de las participaciones que debe declarar los socios, un monto igual al de los enriquecimientos obtenidos en el correspondiente ejercicio gravable.

En este sentido, y siendo como se indicara *supra* que los mismos carecen de patrimonio propio distinto del de los socios que lo integran, las partidas del balance general correspondientes a los activos y pasivos no monetarios susceptibles de reajustarse conforme a las previsiones de dicha ley, serán las correspondientes a la contabilidad de cada socio o comunero por ser estos, justamente los que detentan un patrimonio reajutable. Por tal virtud, careciendo los consorcios de sustrato patrimonial propio, resulta improcedente, a diferencia de lo estimado por el Tribunal *a quo*, aplicar en el presente caso, el sistema de reajuste por inflación. **Así se declara.”**

En el caso a quo, aun cuando la contribuyente consignó un Libro Fiscal, el cual contiene los cálculos para el reajuste por inflación, se observan partidas de activos como obras en proceso, importación en proceso, inventarios, maquinarias, las cuales no se demostró que formara parte del patrimonio del Consorcio, más aún cuando está claramente definido la operatividad del mismo, con lo cual el alegato de la Administración Tributaria no pudo ser desvirtuado. En razón de ello, y fundamentado en el criterio de la Sala Político Administrativa; es que este Tribunal Superior Contencioso Tributario, considera que la contribuyente Consorcio OIV Tocomá no está sujeta al reajuste por inflación, con lo cual el reparo formulado por la Administración Tributaria es procedente, y se confirma en las cantidades de Veintiún millones Cuarenta y Tres mil Ciento Ochenta Bolívares (Bs. 21.043.180,00) para el ejercicio fiscal 2010 y de Setenta y Un millones Cuatrocientos Cuarenta y Ocho mil Ciento Ochenta y Cuatro Bolívares (Bs. 71.448.144,00) para el ejercicio fiscal 2011. Así se declara.

En cuanto al alegato referido a la Falsa Presunción de Legitimidad en la conformación de los actos administrativos contenidos en las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo números SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2015/Expn2013/00180/23 y SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2015/Expn2013/00180/24, emitidas en fecha 16 de Mayo de 2015 por la División de Sumario Administrativo adscrita a la Gerencia Regional de Tributos Internos Región Guayana del SENIAT; el hecho de que no se valoraran las pruebas aportadas en la instancia del Sumario Administrativo, alegando que las mismas ya formaban parte del expediente administrativo, es violatorio del principio de la Tutela Judicial Efectiva que no solamente aplica en instancia judiciales, sino que también en la administrativa, y el hecho de que los elementos probatorios formaban parte del expediente administrativo, es el deber del sumariador valorar los mismos, o a todo evento, motivar su apreciación.

Ahora bien, las documentales desestimadas por la Administración Tributaria en la instrucción del Sumario Administrativo, de acuerdo a lo observado en autos, tienen relación con los gastos por Asistencia Técnica, punto en el cual ya este jurisdicente emitió un veredicto, el cual tutela en parte la pretensión jurídica de la contribuyente, por lo cual considera este jurisdicente que ya el mismo fue debatido suficientemente. Así se decide.

V DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas y cumplidos como han sido los requisitos legales en el presente juicio, este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana con Competencia en las Circunscripciones Judiciales de los Estados Amazonas, Bolívar y Delta Amacuro, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, declara PARCIALMENTE CON LUGAR el presente Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la contribuyente CONSORCIO OIV TOCOMA. En consecuencia:

PRIMERO: Se declaran FIRMES los actos administrativos contenidos en las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo identificadas bajo el alfanumérico N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/DSA/2015/Exp.N°2013/00180/23 y el alfanumérico N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/DSA/2015/Exp.N°2013/00180/24, en cuanto al rechazo de la Pérdida en el Reajuste Regular por Inflación declarada por la contribuyente. En el mismo sentido, se declaran NULOS en cuanto a los reparos referentes a los Costos por Asistencia Técnica no Procedentes.

SEGUNDO: Se ORDENA a la Administración Tributaria anular las planillas de liquidación emitidas con ocasión a la emisión de los actos administrativos suficientemente identificados ut supra, y proceden a efectuar nuevas liquidaciones en los términos de la presente decisión, y acatando las disposiciones contenidas en el COT y a los Decreto N° 3.548 publicado en G.O.N° 41.446 de fecha 25 de Julio de 2018; y Decreto 4.553 publicado en G.O.N° 42.185 de fecha 6 de Agosto de 2021, referidos a la Reconversión Monetaria.

TERCERO: No aplica la condenatoria en Costas, en virtud de que ninguna de las partes fue totalmente vencida en la presente decisión.

CUARTO: Se ADVIERTE a las partes que de conformidad con el único aparte del artículo 285 del Código Orgánico Tributario vigente para el momento de la interposición del Recurso Contencioso Tributario y el criterio sostenido por nuestro Máximo Tribunal de Justicia (Sentencia N° 991 de la Sala Político-Administrativa de fecha 2 de julio de 2003, con ponencia del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, caso: Tracto Caribe, C.A., Exp. N° 2002-835), esta sentencia admite apelación por el quantum de la causa que excede de quinientas (500) unidades tributarias.

QUINTO; Se ORDENA la notificación de los ciudadanos Procurador y Fiscal General de la República Bolivariana de Venezuela, así como al Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT). Líbrese las correspondientes notificaciones.-

Una vez firme el presente fallo, se comenzara a computar el lapso de cinco (05) días de despacho para cumplimiento voluntario conforme a lo establecido en el artículo 287 del Código Orgánico Tributario vigente.

Publíquese, regístrese y emítase Dos (02) ejemplares del mismo tenor, uno de los cuales debe reposar en el copiador de sentencia y el otro a los fines de las notificaciones antes ordenadas. Cúmplase.-

Dada, firmada y sellada, en la Sala de Despacho del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana con Competencia en las Circunscripciones Judiciales de los Estados Amazonas, Bolívar y Delta Amacuro, en Ciudad Bolívar, a los Quince (15) días del mes de Febrero del año Dos mil Veintidós (2022). Años: 211° de la Independencia y 162° de la Federación.

EL JUEZ SUPERIOR PROVISORIO

Firmado en Original

ABG. JOSE GREGORIO NAVAS RIVERO.

LA SECRETARIA TEMPORAL

Firmado en Original

ABG. ARELIS C. BECERRA A.

En esta misma fecha, siendo las diez y tres minutos de la mañana (10:03 a.m.) se dictó y publicó la sentencia N° PJ0662022000004.

LA SECRETARIA,

Firmado en Original

ABG. ARELIS C. BECERRA A.

JGN/Acba/jgmt.-.