



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **MARCO ANTONIO MEDINA SALAS**

Exp. Núm. 2012-1445

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, mediante oficio número 1027-2012 de fecha 21 de septiembre de 2012, recibido en esta Sala Político-Administrativa el 15 de octubre del mismo año, remitió el expediente número FP02-U-2011-000035 de la nomenclatura llevada por dicho juzgado, correspondiente al recurso de apelación incoado el 7 de agosto de 2012, por la abogada Yeni Fannoun, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 99.467, actuando con el carácter de apoderada judicial de la Alcaldía del **MUNICIPIO CARONÍ DEL ESTADO BOLÍVAR**, según se evidencia del documento poder que corre inserto en autos a los folios 315 al 318, autenticado el 4 de diciembre de 2009, ante la Notaría Pública Tercera de San Félix del Municipio Caroní del Estado Bolívar, bajo el número 52, tomo 209 de los Libros de Autenticaciones llevados por esa Notaría, contra la sentencia definitiva signada con el alfanumérico PJ0662012000009 del 30 de enero de 2012, dictada por el referido órgano jurisdiccional, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario ejercido el 9 de junio de 2011, por los abogados José Rafael Natera Tirado y Julio César Díaz Valdez, inscritos en el INPREABOGADO bajo los números 15.792 y 146.634, respectivamente, en su condición de apoderados en juicio de la sociedad de comercio **TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Estado Bolívar el 18 de mayo de 1998, bajo el número 37, tomo 40-A, representación que se constata del instrumento poder autenticado el 31 de mayo de 2010, ante la Notaría Pública Segunda del Municipio Heres del Estado Bolívar, bajo el número 27, tomo 120 de los Libros de Autenticaciones de esa Oficina (folio 41 al 45 del expediente judicial).

El aludido medio de impugnación fue incoado contra la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* número 0400, emitida en fecha 27 de abril de 2011, notificada el 12 de

mayo de ese mismo año, por la Coordinadora de la Administración Tributaria del Municipio Caroní del Estado Bolívar, mediante la cual se confirmó el contenido del *Acta de Reparación* número 417/2010 del 18 de mayo de 2011, en materia de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, correspondiente a los períodos comprendidos entre el 1° de noviembre de 2004 al 31 de octubre de 2008, por los conceptos y cantidades siguientes:

1.- Cuatrocientos treinta y seis mil seiscientos setenta y siete bolívares con treinta y cuatro céntimos (Bs. 436.677,34), reexpresado actualmente en cuatro bolívares con treinta y seis céntimos (Bs. 4,36), por concepto de impuestos causados y no pagados, atendiendo a lo contemplado en la Ordenanza de Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar del año 2002, aplicable en razón del tiempo.

2.- Trescientos veintisiete mil quinientos ocho bolívares con un céntimo (Bs. 327.508,01), hoy tres bolívares con veinte y siete céntimos (Bs. 3,27), en virtud de la sanción de multa impuesta conforme a lo previsto en el artículo 83 literal “d” de la Ordenanza de Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar del año 2002, aplicable en razón del tiempo.

Mediante auto del 20 de septiembre de 2012, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana oyó en ambos efectos la apelación interpuesta y ordenó la remisión del expediente a esta Alzada.

El 17 de octubre de 2012, se dio cuenta en esta Sala y se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Asimismo, se designó ponente a la Magistrada Evelyn Marrero Ortiz y se fijó un lapso de ocho (8) días continuos en razón del término de la distancia y diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

En fecha 20 de noviembre de 2012, el abogado Larry Nelson Herrera Giménez, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 104.455, actuando en representación del Fisco Municipal, según se desprende del instrumento poder autenticado el 4 de marzo de 2009, ante la Notaría Pública Tercera de San Félix del Municipio Caroní del Estado Bolívar, bajo el número 45, tomo 31 de los libros de autenticaciones de esa Notaría, (folios 343 al 344 del expediente judicial) consignó escrito de fundamentación de la apelación.

El 27 de noviembre de 2012, los abogados José Rafael Natera Tirado y Julio César Díaz Valdez, antes identificados, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la sociedad

mercantil Toyo Gil Puerto Ordaz, C.A., presentaron el escrito de contestación a la apelación fiscal.

Por auto del 12 de diciembre de 2012, se dejó constancia del vencimiento del lapso para la contestación de la apelación, de conformidad con lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, por lo que la presente causa entró en estado de sentencia.

El 13 de noviembre de 2013 y 29 de mayo de 2014, el apoderado judicial de la contribuyente solicitó a esta Alzada dictar la decisión correspondiente.

Por auto de fecha 8 de julio de 2014, se dejó constancia que el 14 de enero de 2014, se incorporó a esta Sala Político-Administrativa la Tercera Suplente Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel.

El 9 de julio de 2014, esta Máxima Instancia dictó Auto para Mejor Proveer número 086, requiriendo al Síndico Procurador del ente local exactor las Ordenanzas de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, vigentes para los períodos fiscales investigados, comprendidos entre el 1° de noviembre de 2004 al 31 de octubre de 2008.

Mediante escrito de fecha 20 de noviembre de 2014, el ciudadano Jairo Martínez Díaz, inscrito en el INPREABOGADO número 124.960, actuando en su carácter de coapoderado judicial de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar, conforme a instrumento poder autenticado en el Registro Público del Municipio Caroní, en fecha 25 de septiembre de 2013, bajo el número 36, folio 155, tomo 52, inserto en el expediente judicial en los folios 407 al 412; consignó “(...) *copia simple de la Ordenanza de Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar* (...)”.

En fecha 29 de diciembre de 2014, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel, Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Inocencio Figueroa Arizaleta, designadas y designado, así como juramentadas y juramentado por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año.

En fecha 11 de febrero de 2015 fue electa la Junta Directiva de este Supremo Tribunal, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala de la siguiente manera: Presidente, Magistrado Emiro García Rosas; Vicepresidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; las Magistradas Evelyn Marrero Ortiz y Bárbara Gabriela César Siero, y el Magistrado Inocencio Figueroa Arizaleta. Se ordena la continuación de la presente causa, con ponencia de la Magistrada Evelyn

Marrero Ortiz.

El 18 de febrero de 2015, se dejó constancia del vencimiento del lapso establecido en el Auto Para Mejor Proveer número 086 de fecha 9 de julio de 2014.

El 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designado y designada, así como juramentado y juramentada por la Asamblea Nacional en esa misma fecha. La ponencia fue reasignada al Magistrado Marco Antonio Medina Salas, quien con tal carácter suscribe el presente fallo.

En fecha 24 de febrero de 2017, se eligió la Junta Directiva de este Máximo Órgano judicial de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero. Se reasigna como ponente al Magistrado Marco Antonio Medina Salas.

El 25 de enero de 2018, dictó Auto para Mejor Proveer número 008, solicitando a la contribuyente el documento constitutivo de sociedad mercantil Toyo Gil Puerto Ordaz, C.A., toda vez que no fue promovido en juicio por ninguna de las partes.

Conforme a escrito de fecha 14 de marzo de 2018, el abogado Julio César Díaz Valdez, representante de la contribuyente, antes identificado, consigna copia certificada del documento constitutivo estatutario de la referida empresa.

En sesión de Sala Plena del 30 de enero de 2019, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se reeligió la Junta Directiva de esta Máximo Tribunal, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Realizado el estudio del expediente, esta Alzada pasa a decidir, conforme a lo dispuesto en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, previas las consideraciones indicadas a continuación:

I ANTECEDENTES

El 4 de noviembre de 2009, la Dirección de Fiscalización y Auditoría, dependiente de la Coordinación de Hacienda Municipal, de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar, a través de la *Providencia Administrativa* número 1910/2009, ordenó practicar una revisión fiscal a la empresa Toyo Gil Puerto Ordaz, C.A.

En fecha 18 de mayo de 2010, mediante el *Acta de Reparación Fiscal* número 417/2010, notificada en la misma fecha, se dejó “(...) *constancia que la actividad económica realizada en [ese] Municipio por la empresa **TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A. LICENCIA DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS N° 2004-1566 es: VENTA DE VEHÍCULOS NO REGULADOS (NUEVOS)**, (...) se encuentra regulada en el Municipio según la Tabla de Índices Impositivos de la Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, de la siguiente manera: **ACTIVIDADES ECONÓMICAS: Comercio al Detal Grupo 1; CÓDIGO: 2-BA; AFORO APLICABLE: 0,75%, Comercio al Detal Grupo 2; CÓDIGO: 2-BB; AFORO APLICABLE: 2% y Servicios; GRUPO: 1; CÓDIGO: 3-A; AFORO APLICABLE: 0,75%.*** (...)”; dicha revisión fiscal comprendió los períodos fiscales desde el 1° de noviembre de 2004 hasta el 31 de octubre de 2008. (Mayúsculas y destacados propios de la cita).

En ese mismo sentido, de la motiva de la citada *Acta de Reparación Fiscal* número 417/2010 se desprende que:

“(...) el reparo obtenido es producto de que la empresa declaró a la Municipalidad el margen de utilidad en lugar del monto total de las ventas de los vehículos; ya que los otros rubros son declarados en forma correcta. Es decir la empresa se cataloga como comisionista. Entendiéndose por este, el que ejerce actos de comercio en su propio nombre o por cuenta de un comitente (artículo 376 Código de Comercio).

Sin embargo la empresa en sus registros contables, así como en sus declaraciones de impuesto al valor agregado, declaraciones definitivas de rentas, libros de ventas y estado de resultado refleja la totalidad del ingreso percibido, desvirtuando así la imagen de comisionista.

Además de esto en el contrato presentado no se refleja el porcentaje de comisión fijado por planta a la empresa por la venta de los vehículos.

(...)

La fiscalización abarco (sic) cuatro períodos fiscales comprendidos entre el 01/11/2004 al 31/10/2005 la cantidad de Bs. 42.924.804,50, para el periodo entre el 01/11/2005 al 31/10/2006 la cantidad de Bs. 21.833.866,85, para el período que va del [01/11/2006](#) al 31/10/2007 la cantidad de 26.665.559,90 y

por último periodo que va desde el 01/11/2007 al 31/10/2008 por la cantidad de 57.335.025,43 que al aplicarle las alícuotas correspondientes a las actividades ejercidas, se generó un reparo fiscal por la cantidad de Bs. 2.958.590,53 los resultados obtenidos fueron tomados de los balances de comprobación mensual conjuntamente mensual conjuntamente con los libros de ventas (sic).

Conforme a los hechos evidenciados por la fiscalización, que se explican en la sección precedente, se determina una omisión de la contribuyente por concepto de ISAE de Bs. 841.901,49, para el periodo fiscal finalizado al 31/11/2005 de Bs. 436.677,34, para el periodo fiscal finalizado al 31/10/2006 de Bs. 533.311,20 para el periodo fiscal finalizado al 31/10/2007 y de Bs. 1.146.700,50, para el periodo fiscal finalizado al 31/10/2008 (respectivamente) lo cual totaliza un monto total del REPARO FISCAL por la cantidad de Bs. 2.958.590,53 que resulta de la aplicación del procedimiento de determinación establecido en los artículos 39, 40, 41 y 42 de la Ordenanza que crea el tributo (...). (Sic). (Mayúscula de la cita).

Por disconformidad con el contenido de la mencionada *Acta de Reparo Fiscal*, en fecha 1° de julio de 2010, la empresa Toyo Gil Puerto Ordaz, C.A., presentó escrito de descargos manifestando violación del principio de buena fe, de confianza legítima; así como, de las garantías constitucionales de seguridad jurídica, razonabilidad, capacidad económica, derecho de propiedad, prohibición de confiscatoriedad y, de libertad de industria y comercio; ya que, a consideración de la contribuyente la administración tributaria realizó un cambio de criterio, dado que, “(...) desde el año 2002 a través de un acto administrativo (...) [se] estableció que la base imponible para la determinación del IAE en el caso de las agencias concesionarias dedicadas a la venta de vehículos lo que constituye '(...) el monto del porcentaje que resulta del diferencial que resulte entre los precios de adquisición de los vehículos y su consecuente venta, para cada uno de los ejercicios, y aplicando la alícuota establecida en el Código 33-00, es decir, 15,50 por mil' que en [su] caso pretende ser aplicado retroactivamente a los ejercicios fiscalizados, incurriendo con ellos en flagrante violación de lo dispuesto en el artículo 11 de las Ley Orgánicas de Procedimientos Administrativos (LOPA)”. (Sic). (Corchetes de esta Sala).

En fecha 27 de abril de 2011, la Coordinadora de Administración Tributaria Municipal de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar, dicta la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* número 0400, notificada el día 11 de mayo del mismo año, mediante la cual resolvió:

“Que vistos los alegatos de la empresa TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A., LICENCIA DE ACTIVIDADES ECONOMICAS N° 2004-1566, en su Escrito de Descargos, así como lo expresado por el Auditor Fiscal tributario (...) éste

Despacho de Administración Tributaria Municipal administrando justicia para decidir sobre lo controvertido observa:

*El asunto esgrimido en el presente caso, según el alegato del contribuyente lo constituye el hecho de que **TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A.**, percibe en su condición de concesionaria de **TOYOTA DE VENEZUELA, C.A.**, como ingresos 'la diferencia del precio neto concesionario que representa el valor a través del cual adquiere los productos y el precio de venta sugerido a los clientes compradores', que equivale a una comisión consistente en un porcentaje variable sobre el precio de venta del bien, de allí en tanto los precios en que se vendan los vehículos'.(Destacado propio de la cita).*

Esta Administración Tributaria Municipal considera, una vez efectuada la revisión a los documentos anexados por la funcionaria actuante al expediente contentivo de la fiscalización realizada a la empresa TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A. LICENCIA DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS N° 2004-1566, visto y analizado lo argumentado por el contribuyente por su escrito de descargo, que:

En el presente caso, la carga probatoria recae sobre el contribuyente, quien se opone a los resultados emitidos por la Auditor actuante en el Acta Fiscal N° 417/2010, por tanto debió demostrar tal hecho, para lograr desvirtuar la presunción de legitimidad de que gozan los Actos Administrativos.

La contribuyente, no aportó ningún tipo de prueba que permitiera desvirtuar lo constatado por la Administración Tributaria Municipal. En efecto se evidencia la inactividad probatoria por parte de la recurrente, a pesar de regir en materia tributaria, al igual que en el proceso ordinario, el principio o sistema de libertad probatoria, consagrado en el artículo 269 del Código Orgánico Tributario de 2001 [aplicable en razón del tiempo].

(...)

No obstante lo expuesto, en el caso en concreto del contribuyente TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A., LICENCIA DE ACTIVIDADES ECONOMICAS N° 2004-1566, no consignó ningún elemento alguno del cual pudiera desprenderse o demostrarse que percibe solo un porcentaje, comisión o margen de comercialización preestablecido por la empresa ensambladora de los vehículos que comercializa sobre el cual deben determinarse sus ingresos brutos, se evidencia en la copia del anexo 3, contrato de concesión no consta de buena fe pública ya que no se encuentra notariado y tiene un margen de vencimiento, motivo por el cual no desvirtúa lo fiscalizado por la Administración Tributaria Municipal.

(...)

Se evidencia en el Acta Fiscal N° 417/2010 de fecha 18/05/2010 y del cuadro analítico anexo al expediente la sociedad mercantil TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A. LICENCIA DE ACTIVIDADES ECONOMICAS N° 2004-1566, omitió ingresos en sus declaraciones de ingresos brutos de los periodos 1/11/2004 al 31/10/2005, 01/11/2005 al 31/10/2006, 01/11/2006 al 31/10/2007, 01/11/2007 al 31/10/2008, por lo tanto se encuentra incurso en el supuesto sancionatorio establecido en el artículo 83 literal D de la Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, que dispone:

(...)

Por consiguiente y en aplicación de la normativa legal antes descrita, la MULTA a imponer por la empresa en mención es el setenta y cinco por ciento (75%) del tributo omitido detallado de la siguiente manera:

TRIBUTO OMITIDO	%	Total
Bs. 436.677,34	75	Bs. 327.508,01

*Por consiguiente, y en aplicación de la normativa legal antes descrita la **MULTA** a imponer a la empresa en mención de **Bs. 327.507,01** por impuestos causados y omitidos en las declaraciones presentadas por el contribuyente durante los periodos referidos. (Destacados propio de la cita).*

(...)

RESUELVE

ARTÍCULO PRIMERO: *Se **DESESTIMAN**, los argumentos explanados por la Sociedad Mercantil **TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A. LICENCIA DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS N° 2004-1566**, (...), en su escrito de Descargos, en contra del contenido del Acta Fiscal N° 417/2010, de Fecha: 18/05/2010 levantada con ocasión del procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria, que abarcó los periodos comprendidos entre el 01/11/2004 al 31/10/2008.-*

ARTÍCULO SEGUNDO: *Se le formula a la Sociedad Mercantil **TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A. LICENCIA DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS N° 2004-1566**, un **REPARO FISCAL** por la cantidad de: **CUATROCIENTOS TREINTA Y SEIS MIL SEISCIENTOS SETENTA Y SIETE BOLÍVARES CON 34/100 CTMS (436.677,34)** por concepto de impuestos causados y no pagados durante el periodo del 01/11/2004 al 31/10/2008, tal como se desprende*

del contenido del Acta Fiscal N° 417/2010 de Fecha: 18/05/2010.-

ARTÍCULO TERCERO: *Se le impone a la empresa Sociedad Mercantil TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A. LICENCIA DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS N° 2004-1566, una MULTA, de TRESCIENTOS VEINTISIETE MIL QUINIENTOS OCHO BOLÍVARES CON 01/100 CTMS (Bs. 327.508,01), por encontrarse incurso en el supuesto sancionatorio previsto en el Artículo 83 Literal “d” de la Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar.*

ARTÍCULO CUARTO: *Se le notifica al contribuyente: TOYO GIL ORDAZ, C.A. LICENCIA DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS N° 2004-1566 que la MULTA impuesta en el presente resolución deberá ser cancelada en cualquiera de los Centros de Atención Tributaria Municipal, dentro de un plazo de veinticinco (25) días hábiles contados a partir de la notificación de la presente Resolución.*

ARTÍCULO QUINTO: *Notifíquese a los interesados de la presente Resolución dejándose constancia de la fecha en la cual se practique, de conformidad con lo establecido en los Artículos 44 y 45 de la Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar.*

ARTÍCULO SEXTO: *Esta Administración Tributaria Municipal le indica que en caso de Inconformidad con la presente Decisión Administrativa podrá ejercer los recursos previstos en los Títulos V y VI del código Orgánico Tributario, dentro de los plazos dispuestos para cada recurso, de conformidad con el Artículo 90 de la Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, en concordancia con los Artículos 242 al 245 del Código Orgánico Tributario, contando para ello con la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria conforme a lo dispuesto en el Artículo 243 ejusdem”. (Destacados propio de la cita).*

El 10 de junio de 2011, los apoderados judiciales de la mencionada sociedad mercantil interpusieron ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos del Circuito Judicial de Ciudad Bolívar, recurso contencioso tributario contra la mencionada *Resolución del Sumario Administrativo* número 0400, emanada la Coordinadora de Administración Tributaria Municipal de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar, argumentando las razones de hecho y derecho descritas a continuación:

Alegaron que la sociedad mercantil que representan tiene como objeto social “(...) exclusivamente la comercialización y servicios de los vehículos automotores marca TOYOTA, que

realiza a través una agencia concesionaria establecida en el ámbito territorial del Municipio Caroní, bajo un contrato de concesión celebrado con el representante de la marca en el país, asumiendo consecuentemente la condición de agente comercial o concesionario, en el que debe ceñirse estrictamente a los lineamientos y políticas comerciales que le establece la marca con una altísima estructura de costo de operación que les son impuestos para poder operar en el marco del contrato de concesión, generando altos volúmenes de venta debido al costo de los vehículos que arrojan como resultado un reducido margen de utilidad”.

Asimismo, indicaron que “(...) la condición de agencia comercializadora de vehículos generó distorsiones en la determinación del impuesto municipal de patente de industria y comercio, actualmente Impuesto de Actividades Económicas (IAE), específicamente en relación con la base imponible, lo cual generó (...), varias decisiones del Alcalde que determinó expresamente que la base imponible del impuesto estaba constituida por el margen de utilidad obteniendo en cada operación de venta y no en el monto neto contenido en la factura del vehículo en el que se reflejaba el precio total del vehículo (...).”

En este orden agregaron que, en el mes de mayo de 2010, la empresa Toyo Gil Puerto Ordaz, C.A., fue objeto de un procedimiento de fiscalización y determinación tributaria de la cual se les notificó *“(...) de un reparo fiscal (...) por encontrar una diferencia en los ingresos, que tienen como fundamento la diferencia de ingresos entre la determinación que realiza [la contribuyente] que toma como base imponible el margen de utilidad en la comercialización de los vehículos, del realizado por la fiscalización que toma como base el ingreso total reflejado en la venta, lo cual constituye un indiscutible cambio de criterio de esa Administración Tributaria, sustentado única y exclusivamente que para aplicar el criterio del margen de utilidad y no del ingreso total la agencia concesionaria ha debido actuar como comisionista, produciendo consecuentemente un acto viciado de nulidad absoluta (...)”*, por la violación de los principios de buena fe; de confianza legítima y de la garantía constitucional de seguridad jurídica; así como, la violación de la garantía constitucional de razonabilidad de capacidad económica, del derecho de propiedad; de prohibición de confiscatoriedad y de libertad industrial y comercio.

Igualmente, denunciaron que el acto recurrido adolece del vicio de falso supuesto de hecho y de derecho, ya que, el tema controvertido en el procedimiento no estaba constituido en demostrar si la citada sociedad mercantil tenía o no la condición de comisionista, sino de verificar si se produjo o no efectivamente un cambio de criterio; si este podía ser aplicado en forma retroactiva, y si la contribuyente tenía la capacidad económica para soportar la carga tributaria generada por el nuevo criterio.

En ese sentido, manifestaron que la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo*

impugnada viola su derecho al debido proceso y a la defensa, por no haberse resuelto todos los argumentos que fueron esgrimidos, y por privarse de manera ilegítima de la promoción de una prueba completamente pertinente. Además de violar el principio de congruencia establecido en el artículo 62 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, ya que la Administración Tributaria Municipal estaba obligada a analizar de manera expresa, positiva y precisa todos los argumentos que le fueron presentados por la contribuyente.

Adicionalmente señalaron que, “*Aún cuando el vicio de incongruencia colinda o puede estar vinculado con el de Inmotivación del acto, [deben] igualmente denunciar en esta oportunidad por separado este vicio en el elemento formal del acto, que tiene un lugar no solo por no haber resultado sobre todos los argumentos que han sido efectuados en el escrito de descargos, sino además por la incoherencia que existe entre los argumentos realizados en el escrito de descargos, y los que fueron resueltos que no tienen ninguna relación lógica (...)*”.

Por último, los apoderados judiciales de la sociedad mercantil Toyo Gil Puerto Ordaz, C.A., solicitaron la aplicación de las atenuantes de responsabilidad contempladas en el artículo 96 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo; así como, la nulidad absoluta de la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* número 0400, dictada por la Coordinadora de Administración Tributaria Municipal de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar, y consecuentemente la imposición de la multa.

II SENTENCIA APELADA

Mediante decisión de fecha 30 de enero de 2012, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la representación judicial de la sociedad mercantil Toyo Gil Puerto Ordaz, C.A., y anuló tanto la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* número 0400 de fecha 27 de abril de 2011, como el *Acta de Reparación Fiscal* número 417/2010 de fecha 18 de mayo de 2010, quedando sin efecto legal alguno, en los términos siguientes:

“(...) MOTIVACIONES PARA DECIDIR

El thema decidendum del presente recurso recae en verificar la legalidad de la Resolución N° 400 de fecha 27 de abril de 2.011, emanada de la Coordinación de Hacienda del Municipio Autónomo Caroní del Estado Bolívar. A tal efecto, se pasara a examinar si el acto administrativo impugnado viola las disposiciones constitucionales referidas al derecho al

debido proceso y a la defensa de la contribuyente, conjuntamente con el principio de congruencia de los actos administrativos; el cual de ser verificado, acarreará ineludiblemente no sólo la nulidad de la Resolución Culminatoria impugnada, sino además la obligación para este Tribunal de entrar a examinar los argumentos denunciados por la contribuyente en etapa gubernativa.

(...)

*Siguiendo el orden de ideas, se observa como primera denuncia de la contribuyente sostiene que la Administración Tributaria Municipal violó su garantía constitucional al debido proceso y al derecho a la defensa, además del principio de congruencia de los actos administrativos. Visto que al dictar Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo –objeto del presente recurso- se apartó de los alegatos expuestos en su Escrito de Descargos, bajo el argumento de que '(...) la contribuyente no aportó ningún tipo de prueba que permita desvirtuar lo constatado por la Administración Tributaria (...)'.
(...)*

Al respecto, observa este Órgano Jurisdiccional que el derecho constitucional al debido proceso y el derecho a la defensa, precedentemente invocados se encuentran contenidos en el 49 de nuestra Carta Fundamental, cuyo tenor es:

(...)

En efecto, tomando en consideración el planteamiento jurisprudencial y doctrinario antes referido, surge el vicio de indefensión, como uno de los llamados vicios procedimentales, y que puede ocurrir tanto en el procedimiento administrativo constitutivo como en el procedimiento de segundo grado, de revisión. Por tal razón, este vicio puede ser conocido de oficio dada su naturaleza de orden público.

Así las cosas, es evidente que el derecho a la defensa y el debido proceso vienen a garantizar a los administrados la posibilidad de intervenir en todos los procesos y procedimientos en que se ventilen cuestiones concernientes a sus intereses; busca asegurar que todos a quienes afecten los resultados del procedimiento, puedan tener conocimiento de su existencia; asimismo, asegura al administrado la posibilidad de formular sus alegatos y probarlos; garantizando así, la posibilidad de contradecir y que sus alegatos y pruebas sean valorados en la decisión.

Sin embargo, es importante destacar que dicho principio es aplicable en menor grado de rigurosidad en los procedimientos administrativos,

quedando sentado en criterio de este y otros órganos jurisdiccionales, con competencia administrativa, que basta con que la Administración realice un estudio o análisis general, siempre que quede expresa constancia de los fundamentos de hecho y de derecho que la condujeron a tomar la decisión plasmada en el acto administrativo correspondiente.

(...)

Se colige entonces, que lo fundamental en el caso in examine, es que lo señalado por la Administración Tributaria Municipal como motivo de su decisión, conste efectivamente en el expediente administrativo y esté subsumido en las normas legales respectivas, por cuanto no es imperativo que en el acto recurrido dicho órgano tributario realice un análisis minucioso de los alegatos y pruebas, siendo que los mismos se encuentran contenidos en el expediente del procedimiento administrativo aperturado y sustanciado a la recurrente, por una parte y por la otra, que la omisión del examen de algún alegato sea de tal relevancia que efectivamente incida en la opinión expresada en dicho acto.

(...)

Así las cosas, al examinar la Resolución Culminatoria de Sumario N° 400 de fecha 27 de abril de 2.011, dictada por la Coordinación de Hacienda del Municipio Autónomo Caroní del Estado Bolívar, se concibe que el órgano municipal, actuando en ejercicio de sus competencias, admitió la presentación del Escrito de Descargos presentado por la recurrente, en contra del Acta de Reparación N° 417/2010 levantada en fecha 18/05/2010, al dejar sentado lo siguiente:

(...)

Se evidencia así, que efectivamente los argumentos presentados por la recurrente fueron advertidos por la Administración Tributaria Municipal al momento de emitir la Resolución impugnada; sin embargo, no se aprecia análisis alguno efectuado por el órgano decisor sobre los mismos, a pesar de denunciarse -en esa etapa gubernativa- la presunta violación de preceptos constitucionales, tales como: el principio de buena fe, de confianza legítima y la garantía de seguridad jurídica, entre otros; circunstancia que bajo ningún sentido puede escapar de la atención de esta Juzgadora.

(...)

En segundo termino, se concluye que quedó demostrado en el caso de

marras, que en la etapa administrativa la prenombrada contribuyente ciertamente hizo uso de su derecho a la defensa, al presentar su respectivo Escrito de Descargos de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario; sin embargo, pesar de las denuncias planteadas por la empresa TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A., la Coordinación de Hacienda del Municipio Caroní del Estado Bolívar desestimó dicho escrito de defensa, al establecer como eje de dicha controversia la condición o no de comisionista de la contribuyente - planteamiento éste que se comprende no fue el controvertido- cuando lo que correspondía, según se desprende de la propia resolución impugnada, era el deber de examinar la certeza o no del cambio de criterio tributario municipal, su presunta retroactividad, para luego, analizar conforme a derecho, la verdadera capacidad económica la contribuyente para soportar la carga tributaria que generaba el mismo.

De seguida, en tercer termino, encontró este Tribunal, que se evidencia de las actas procesales que el órgano decisor no sólo inadvierte los alegatos presentados por la contribuyente en su Escrito de Descargos –como ya antes se señaló- sino que además afirmó que la misma por ser la parte impugnante, era la quien estaba en la obligación aportar algún elemento de prueba que los respalden; y que al hacerlo, dejó (la contribuyente) en desamparo sus respectivas argumentaciones; cuando contrariamente a ello, se desprende literalmente del acto examinado, que el referido Escrito de Descargos apunta a que fueron anexados una serie de elementos probatorios, de los cuales tan sólo se aprecia que fue valorado y desechado, el perteneciente a la copia del CONTRATO DE CONCESIÓN, suscrito entre la sociedad mercantil TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A., y la empresa TOYOTA DE VENEZUELA, C.A, por no encontrarse notariada, pero respecto al resto de las probanzas no ocurrió opinión alguna, así como, tampoco se evidencia dictamen administrativo en lo concerniente a la evacuación de la prueba de experticia promovida, a los efectos de determinar el Impuesto a las Actividades Económicas, basado en el Principio Constitucional de la Capacidad Económica consagrado en el artículo 316 de nuestra Carta Fundamental.

En cuarto lugar, observa esta Jurisdicente que en sintonía con la ambigüedad observada en la contradicha Resolución Administrativa, se advierte que inicialmente se expresa en dicho acto que la determinación realizada tiene un carácter parcial, sobre la base cierta de las ventas que reflejan los libros de contabilidad, los reportes auxiliares y documentos que dan soporte a las ventas descuentos y devoluciones; para luego, establecer que en el caso de diferencia entre la información aportada, se establecen procedimientos de análisis para aplicar dichas diferencias, de las cuales podrá resultar en ajuste a la base imponible declarada por el

contribuyente, de lo que, se comprende que dicha obligación tributaria determinada por el Fisco Municipal también se fundó sobre la base presunta.

De otra parte, este Tribunal Superior observa que el Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable para el momento de la emisión de la impugnada Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, en sus artículos 131, 132 y 133, prevé los sistemas con los que dispone la Administración Tributaria para la determinación de oficio de la obligación tributaria; disponiendo el mismo que:

(...)

De las anteriores disposiciones legales y del criterio jurisprudencial antes transcrito, este Tribunal Superior deduce con meridiana claridad que la Administración Tributaria Municipal al proceder a la determinación tributaria, debe observar primeramente el Sistema de Base Cierta- el cual es obligatorio- con apoyo a todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo; y sólo frente a una imposibilidad material de no disponer de ellos por sí misma, bien porque el contribuyente no los proporcione, o bien porque no sea posible su obtención a través de terceros o de otros medios, procederá a aplicar el sistema de Base Presuntiva; todo lo cual permite apreciar que la estimación presuntiva constituye un procedimiento por demás excepcional de determinación del tributo y, por tanto, sometida a los supuestos de forma y fondo dispuestos por la ley.

De tal manera, que al hacer un análisis jurídico tributario contextual del Código Orgánico Tributario vigente podemos significar que efectivamente la Administración Tributaria podía modificar la determinación efectuada cuando en la Resolución Culminatoria del Sumario dejó constancia expresa del carácter parcial de la determinación practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización (Art. 135). Esto es así, por cuanto resulta concordante con lo previsto en el artículo 187 Parágrafo Único del mencionado Código, en el cual se establece que: '(...) las actas que se emitan con fundamento en lo previsto en este artículo o en el artículo 184, no condicionan ni limitan las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria respecto a tributos, periodos o elementos de la base imponible no incluidos en la fiscalización, o cuando se trate de hechos, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado, hubieren producido un resultado distinto.' (Resaltado del Tribunal Superior).

Sin embargo, a juicio de este Órgano Jurisdiccional, la Alcaldía de Caroní

del Estado Bolívar ha debido aplicar sólo el Sistema de Base Presuntiva en la determinación de la obligación tributaria, conforme a lo previsto en los artículos 132, 133 y 135 del Código Orgánico Tributario de 2001 y preservar el derecho de volver posteriormente a determinar el tributo sobre los elementos no incluidos en la fiscalización practicada al contribuyente y no sostener que ha utilizado sólo el sistema de Base Cierta, cuando se desprende del acto recurrido que la determinación tributaria la realizó utilizando conjuntamente los sistemas de Base Cierta y de Base Presuntiva causando indefensión y confusión a la contribuyente TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A.

De todo lo expuesto anteriormente, esta Juzgadora concluye que la Administración Tributaria Municipal debió proceder a la determinación de la obligación tributaria utilizando uno de los dos sistemas de determinación de oficio; en función a si disponía de todos los elementos necesarios que le permitieran conocer en forma directa y precisa los hechos imponible, es decir, si contaba con todos los elementos necesarios que le permitieran conocer en forma directa y precisa los hechos imponible, utilizar el sistema de Base Cierta; y sólo en el caso de que no dispusiera de todos esos elementos necesarios es que podía desechar el sistema de Base Cierta y optar forzosamente por utilizar el sistema de Base Presuntiva, dejando expresa constancia en el expediente, de tal imposibilidad de determinación; todo ello, en aras del Derecho a la Defensa; y de lo previsto en los mencionados artículos 135 y 187 del citado Código Orgánico Tributario, 2001.

En consecuencia, en el presente caso, la Coordinación de Hacienda del Municipio Caroní del Estado Bolívar no aplicó el sistema de Base Cierta, ni el de Base Presuntiva por separado (no eligió uno de los dos sistemas legales antes mencionados) sino que aplicó ambos sistemas a la vez, lo cual como hemos visto, no está previsto tal posibilidad en ninguna norma del Código Orgánico Tributario 2001 –ya que éste, establece aplicar primeramente el de Base Cierta por ser obligatorio y luego en su defecto, proceder a aplicar el de Base Presuntiva -; ni tampoco en la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicio o de Índole Similar, por lo que, es forzoso para este Tribunal Superior declarar improcedente dicha manera singular de determinación de la obligación tributaria, pues aunque no esté prohibida expresamente por el referido Código Tributario y visto que dejó constancia en la Resolución Culminatoria de Sumario de la supuesta determinación parcial, ante esta simultaneidad de procedimientos de revisión fiscal se percibe como un limitante al momento de ejercer el contribuyente su derecho a la defensa y debido proceso, no sólo en etapa administrativa sino también en esta etapa judicial.

Por todas las consideraciones antes expuestas, este Juzgado Superior concluye que la Administración Tributaria Municipal no cumplió con los requisitos indispensables de valoración al momento de dictar su decisión, y en este sentido se manifiesta la violación al derecho a la defensa y al debido proceso de la recurrente, establecido en el artículo 49 de la Constitución de 1999; y al principio de Globalidad Administrativa, por lo tanto, la Resolución Culminatoria N° 0400 de fecha 27 de abril de 2.011, encuentran viciada de nulidad absoluta, de conformidad con lo previsto en los numerales 1° y 4° artículo 240 del Código Orgánico Tributario 2001; y así se decide.

En este sentido, evidencia la Sala que, en efecto, el contenido de dicho acto de juzgamiento agravio los principios de seguridad jurídica, confianza legítima o expectativa plausible de la quejosa, pues el Juez sancionó, a la parte actora, por el incumplimiento de una carga procesal que no existía para la oportunidad en que le correspondió promover pruebas, mediante la aplicación de un criterio jurisprudencial que fue expedido con posterioridad a ese momento. Ello ha sido reconocido, por esta Sala, en fallos anteriores (sentencia del 19 de diciembre de 2003, caso: Jesús González Hernández) en el sentido de que la aplicación retroactiva de un criterio jurisprudencial, iría en contra de la seguridad jurídica que debe procurarse en todo Estado de Derecho.

Por otra parte, evidencia esta Sala que la actuación del Juzgado también injurió los derechos constitucionales a la defensa, al debido proceso y a la igualdad ante la ley, ya que cuando sancionó a la solicitante del amparo por el incumplimiento de una carga procesal que, en su oportunidad no existía, alteró el equilibrio que debe regular el normal desenvolvimiento del proceso....Omissis...

No se sanciona la posibilidad de cambios jurisprudenciales en un momento determinado, conforme al caso en concreto, pues ello más bien iría acorde con una tutela judicial efectiva, toda vez que resultaría irracional aplicar un criterio que vaya en detrimento de la protección de los derechos fundamentales de los justiciables sólo en resguardo de la jurisprudencia sentada, lo que se realza, es la necesidad de justificar los cambios que puedan surgir en virtud de sentencias que contengan nuevas interpretaciones, cuyos efectos ineludiblemente deben ser declarados ex nunc (hacia el futuro), ello en atención al principio de seguridad jurídica indispensable para la eficaz labor de impartir justicia, en aras de la tutela de los derechos constitucionales y su efectiva operatividad....". (Resaltado de este Tribunal).

Se colige del criterio precedente, que esta limitante no implica en ningún momento una restricción al principio de autotutela administrativa y revisión de los actos, sino que estos cambios de criterios deben ser previamente notificados a los contribuyentes a sus efectos de regir siempre hacia el futuro, y nunca ha situaciones fácticas previamente acaecidas.

Ahora bien, vista la actuación administrativa ocurrida, resulta oportuno aclarar al Fisco Municipal que una cosa es que la contribuyente TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A., durante los ejercicios fiscales comprendido entre el 01/11/2004 al 31/10/2008, haya cumplido a tiempo -con su obligación formal- de presentar sus declaraciones respectivas, siguiendo para ello, el criterio vigente para la época en el que las hizo, como lo era, el hecho de que la base imponible para dichos años correspondía al diferencial que existe entre los precios de adquisición de los vehículos y su consecuente venta; y otra cosa muy distinta, es que NO hubiese declarado en su oportunidad correspondiente y en la actualidad, es que se realice el procedimiento de fiscalización sobre los mismos; para los cuales entonces, si se tendrán que considerar los criterios jurisprudenciales aludidos en la contradicha resolución administrativa.

Por lo tanto, se debe entonces advertir enfáticamente a la Coordinación de Administración Tributaria del Municipio Caroní, que este cambio de criterio que ahora da a conocer mediante el acto administrativo impugnado, respecto a la base imponible del IAE, y que pretende aplicar -como modificación- en el periodo comprendido entre el 01/11/2004 al 31/10/2008, vulnera la prohibición constitucional y legal de retroactividad de los actos administrativos, y por ende, lesiona la seguridad jurídica de la contribuyente, lo cual implica la nulidad del proveimiento administrativo examinado. Así se decide.-

Vista entonces, la declaratoria de nulidad absoluta declarada precedentemente, respecto a la base imponible considerada en la fiscalización subjudice, que se encuentra soportada en el Acta Fiscal N° 417/2010 de fecha 18 de mayo de 2.010, quien aquí decide, percibe inoficioso entrar a examinar la presunta violación a la capacidad contributiva de la contribuyente, su derecho a la propiedad, la prohibición de confiscatoriedad, libertad de industria y comercio previstos en los artículos 112, 115, 116 y 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, alegados por la contribuyente TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A., así se decide.-

En mérito de lo anteriormente expuesto, visto que la legalidad del acto administrativo contenido en la resolución impugnada se encuentra afectado de graves vicios de nulidad absoluta denunciados por la recurrente, este

Tribunal procede a revocar la Resolución N° 0400 de fecha 27 de abril de 2.011, suscrita por la Coordinadora de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar, por una parte y por la otra, revoca asimismo, el reparo fiscal y la Multa objetada en el presente juicio. En consecuencia, se declara Con Lugar el recurso contencioso tributario incoado por la contribuyente TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A. Así se decide.-

**-VII-
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 CON LUGAR el presente recurso contencioso tributario interpuesto, mediante escrito de fecha 09 de junio de 2.011, por los Abogados José Rafael Natera Tirado y Julio Cesar Díaz Valdez, venezolanos, mayores de edad, titulares de las cédulas de identidad N° 797.025 y 10.387.571, inscritos en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo los N° 15.792 y 146.634, respectivamente, representante judicial de la sociedad mercantil TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A., domiciliada en la UD-297, avenida Norte Sur 4, Manzana 4, Parcela 03, Zona Industrial, Unare II, Puerto Ordaz, Estado Bolívar, inscrita en el Registro de Información Fiscal bajo el N° J-30551189-6, contra la Resolución N° 0400 de fecha 27 de abril de 2.011, dictada por la Coordinadora de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar. En consecuencia:

PRIMERO: Se ANULAN tanto la Resolución N° 0400 de fecha 27 de abril de 2.011, dictada por la Coordinadora de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar, como el Acta de Reparación Fiscal N° 417/2010 de fecha 18 de mayo de 2010, quedando sin efecto legal alguno.

SEGUNDO: Se CONDENA en costas sobre el DOS POR CIENTO (2%) del monto de la demanda, a la Administración Tributaria del Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar, por haber resultado totalmente vencida de conformidad con lo previsto en el artículo 327 del Código orgánico Tributario, y así también se declara.-

TERCERO: Se ORDENA la notificación de los ciudadanos Fiscal General

de la República Bolivariana de Venezuela de conformidad con el Artículo 12 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional; así como, al Alcalde, Sindico Procurador de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar. Líbrense las correspondientes notificaciones.

CUARTO: Se advierte a las partes que, de conformidad con el único aparte del artículo 278 del Código Orgánico Tributario, esta sentencia admite apelación. (...)”. (Sic).

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 20 de noviembre de 2012, el abogado Larry Nelson Herrera Gimenez, inscrito en el INPREABOGADO número 142, actuando en su carácter de apoderado judicial de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar, según consta de instrumento poder anteriormente identificado, presentó escrito de fundamentación de la apelación, exponiendo los argumentos siguientes:

“(...) fundamentamos la presente apelación de derecho y hecho ante las pretensiones de la contraparte: SOCIEDAD MERCANTIL TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A. Como punto previo [se refieren] al alegato de la recurrente, con relación a la supuesta violación de los principios de confiscatoriedad progresiva consagrado en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (Destacados y mayúsculas propias de la cita).

Dichos principios fueron adoptados con el fin de que los contribuyentes soporten cargas tributarias en la media economía y real que tácticamente le viene dada a un sujeto frente a su propia situación fiscal en un periodo determinado, medida con base en la cual aportan la contribución debida del Estado. Lo cual se convierte en un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro como límite material al ejercicio de la potestad tributaria, aunado a ello y como quedo sentado en fallos del Tribunal Supremo de Justicia (...), que la capacidad del contribuyente para soportar las cargas fiscales impuestas por el Estado en ejercicio de su poder de imposición, es una sola.

Única e indivisible que debe ser respetada por cada esfera de imposición del Poder Público, y para determinar si se ha violado tal precepto es necesario contar con múltiples elementos, que no solo estarían restringidos a los que conforman su carga impositiva en relación al impuesto al Valor agregado, sino que sería preciso una revisión minuciosa e integral de toda la relación jurídico impositiva que el administrado mantiene con el Fisco Nacional, pues solo así podría establecerse con certeza la medida de su capacidad para soportar cargas fiscales. Asimismo, debería conocerse la totalidad de los balances, declaraciones

y otros elementos capaces de reflejar la actividad financiera e impositiva del contribuyente es periodo fiscalizados. (Sic).

Siguiendo la misma línea, el artículo 317 de la Constitución señala que ningún tributo tendrá efectos confiscatorios, ello es así, cuando el Estado se apropia indebidamente de los bienes del contribuyente al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables; **por lo tanto, para analizar si un tributo o multa es confiscatoria o no, es menester estudiar su incidencia en la esfera patrimonial del contribuyente.**

APELAMOS Y NEGAMOS, los falsos supuestos de derecho alegados por la contraparte y negamos que se les haya violado el debido proceso y del principio de congruencia. Negamos que no sean proporcionales los derechos o bien jurídico de mayor jerarquía y los medios para alcanzarlos. La coordinación de hacienda se ajusto a derecho y al texto constitucional y en apego a la norma contenida en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario y no se violo ninguna norma legal a la contraparte. los alegatos de la empresa TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A. LICENCIA DE ACTIVIDADES ECONOMICAS N° 2004-1556, EN SU ESCRITO DE DESCARGOS, así como lo expresado por el auditor fiscal tributario en la exposición motiva del acta fiscal, que consta en autos, el despacho de administración tributaria municipal administrando justicia para decidir observo: Que el asunto esgrimido en el presente caso según el alegato del contribuyente lo constituye el hecho de que' TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A., percibe en su condición de concesionario de TOYOTA DE VENEZUELA C.A. como ingresos' la diferencia entre el precio neto concesionario que representa el valor a través del cual adquiere los productos y el precio de venta sugerido a los clientes compradores” que equivale a una comisión consistente en un porcentaje variable, sobre el precio de venta del bien, de allí que tanto los precios en que se vendan los vehículos. La administración tributaria considero una vez que se efectuaron una revisión a los documentos anexados por la funcionaria actuante al expediente contentivo de la fiscalización realizada a la (...), y analizado lo argumentado por el contribuyente, con su escrito de descargo, que en el presente caso, (...), la carga probatoria recae sobre el actuante en el acta fiscal N° 417/2010, por tanto debió demostrar tal hecho, para lograr desvirtuar la presunción de legitimidad de que gozan los actos administrativos. (...), la contribuyente en cuestión, no apporto ningún tipo de prueba, que permitiera desvirtuar lo constatado por la administración tributaria municipal. Se evidencia en autos la inactividad probatoria por parte de la recurrente, a pesar de regir en materia tributaria, al igual que en el proceso ordinario, el principio sistemas de libertad probatoria, consagrado en el artículo 269 Código Orgánico Tributario de 2001. La ausencia de pruebas, perjudica a quien teniendo la carga de probar no lo hizo. (Sic).

De la misma manera correcta y justa, (...), se debe determinar con precisión la figura comercial en la cual se encuentra la contribuyente.: TOYO GIL PUERTO ORDAZ C.A., para lo cual consideramos pertinente y necesario realizar algunas

consideraciones previas sobre el contrato de comisión establecidas en los artículos 376 y siguientes del Código de Comercio. (Sic). (Destacados y mayúsculas propias de la cita).

Finalmente, el representante judicial de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar solicitó:

“SE DECLARE CON LUGAR LOS ARGUMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO DE LA RESOLUCION DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO MUNICIPAL N° 0400, POR LA COORDINACION DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA MUNICIPAL EL DIA 27 DE ABRIL DE 2011. Y LA IMPOSICION DE LA MULTA POR BS TRESCIENTOS VEINTISIETEMIL QUINIENTOS OCHOS CON CERO UN CENTIMO (327.508,01) Y EL REPARO FISCAL POR LA CANTIDAD DE CUATROCIENTOSTREINTA Y SEIS MIL SEICIENTOS SETENTA Y SIETE CON TREINTA CUATRO CENTIMOS (BS 437.677,34) POR CONCEPTO DE IMPUESTOS CAUSADOS Y NO PAGADOS EN COSTAS AL A CONTRAPARTE, TOYO GIL PUERTO ORDAZ CA.” (Sic). (Destacados y mayúsculas propias de la cita).

IV

CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

El 27 de noviembre de 2012 los apoderados judiciales de la sociedad de comercio Toyo Gil Puerto Ordaz, C.A., consignaron ante esta Sala el escrito de contestación a los fundamentos de la apelación ejercida por la representación de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar, con base en los argumentos siguientes:

Señalaron que en el escrito de apelación consignado por el apoderado judicial de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar, no se realizó en contra de la sentencia definitiva signada con el alfanumérico PJ0662012000009 del 30 de enero de 2012, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, “(...) *sino ante las pretensiones de la contraparte [su representada], hecho que se puede verificar en [el] escrito en el capítulo denominado 'Motivación y las Pruebas' (...)*”; en virtud de ello, solicitaron se declare desistida la apelación de la representación fiscal municipal por falta de fundamentación. (Interpolado de esta Sala).

No obstante a ello, indicaron que en caso de declararse procedente la apelación interpuesta manifestaron que: “ i) *que la representación fiscal no estuvo presente a lo largo del Juicio Contencioso Tributario, no formuló oposición a la admisión del Recurso Contencioso Tributario, no promovió ni evacuó pruebas algunas, tampoco impugnó las promovidas y evacuadas por [su] representación en el lapso de promoción de prueba, y lo que es peor, no consignó el expediente administrativo, muy a pesar de ser requerido por el Tribunal de la causa, ii) que [su] representada*

alegó y probó durante todo el proceso judicial los vicios en que adolece la resolución impugnación, tales como la prohibición constitucional y legal de retroactividad de los actos administrativos, y por ende, lesiona la seguridad jurídica de [su] representada, lo cual implica la nulidad del procedimiento administrativo, solicitamos se declare SIN LUGAR la apelación de la representación fiscal del Municipio Caroní del Estado Bolívar.” (Destacados propios de la cita). (Interpolado de esta Sala).

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala Político-Administrativa pronunciarse sobre la apelación incoada por la representación judicial del Municipio Caroní del Estado Bolívar, contra la sentencia definitiva signada con el alfanumérico PJ0662012000009 del 30 de enero de 2012, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, que declaró con lugar el presente recurso contencioso tributario interpuesto contra la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* número 0400 de fecha 27 de abril de 2011, dictada por la Coordinadora de Administración Tributaria del mencionado ente político-territorial.

No obstante, advierte la Sala que antes de conocer respecto de la referida causa bajo examen, debe emitir pronunciamiento con relación a la denuncia que hiciera la representación judicial de la contribuyente en su escrito de contestación de la apelación sobre la **fundamentación defectuosa o incorrecta**.

En ese sentido, observa este Órgano Jurisdiccional que los fundamentos de la apelación de autos no van dirigidos en su totalidad a atacar directamente el pronunciamiento del Tribunal *a quo*, lo cual en principio se traduce en una defectuosa fundamentación, de acuerdo a lo analizado por esta Máxima Instancia, entre otros, en el fallo número 00728 de fecha 20 de junio de 2018, caso: *Banco del Caribe, C.A., Banco Universal*, que se verifica cuando el escrito recursivo carece de substancia, es decir, no indica los vicios de orden fáctico o jurídico en que pudo incurrir la decisión contra la que se recurre; o bien cuando el apelante se limita a transcribir las argumentaciones que ha expuesto en la primera instancia, circunstancia esta que obra contra el requisito fundamental de ese medio de impugnación, por cuanto no se pondría en conocimiento del juez o jueza revisora los motivos que harían nula o revocable (según sea el caso) la decisión proferida por el tribunal de la causa.

En otras palabras, la correcta fundamentación de la apelación exige la oportuna presentación del escrito correspondiente y la exposición de las razones de hecho y de derecho en que basa el apelante su recurso, aun cuando tales motivos se refieran a la impugnación del fallo por

vicios específicos o a la disconformidad con la decisión recaída en el juicio. (*Vid.*, sentencia número 00392 del 4 de julio de 2017, caso: *Fascinación Sam, C.A.*).

No obstante, este Alto Juzgado ha hecho referencia a que las exigencias relativas a la fundamentación del recurso de apelación, no pueden en modo alguno compararse con los formalismos y técnicas que exige el recurso extraordinario de casación por las notables diferencias existentes entre ambas instituciones, sino que basta con que el apelante exprese las razones de disconformidad con la sentencia de instancia o los vicios de los cuales -a su decir- ésta adolece.

Bajo la óptica de lo expresado, este Supremo Tribunal aprecia en el caso concreto que aun cuando en el escrito de fundamentación de la apelación presentado por la representación judicial del referido ente local la gran mayoría de los alegatos planteados están dirigidos a contrariar la legalidad del acto impugnado, sin señalar con suficiente claridad los vicios de los que adolece la sentencia de mérito, lo cierto es que sí se infieren los motivos por los cuales la parte accionante discrepa del fallo recurrido en razón de haberle resultado la decisión judicial de instancia desfavorable a los intereses de su representada, dando así cumplimiento a los requisitos *ex lege* establecidos en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; por ende, se tiene como **válida** la fundamentación de la apelación de la recurrente y, en tal sentido, esta Sala desestima el alegato presentado por la representación judicial de la contribuyente, y pasa a conocer sobre la conformidad a derecho del fallo proferido por el juzgado remitente al pronunciarse en cuanto a la legalidad de la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* número 0400 de fecha 27 de abril de 2011, dictada por la Coordinadora de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar. (*Vid.*, sentencia número 01362 del 12 de diciembre de 2017, caso: *Inversiones Italflex, C.A.*). **Así se declara.**

En ese orden de ideas, este Máximo Tribunal conocerá la conformidad a derecho de los pronunciamientos emitidos por la jueza de la causa relativos a: **i)** la presunta violación del derecho al debido proceso y a la defensa del recurrente; y **ii)** la supuesta vulneración de la prohibición constitucional y legal de retroactividad de los actos administrativos, y por ende, la lesión de la seguridad jurídica de la contribuyente.

Delimitada así la *litis*, pasa este Sala a decidir y al efecto observa:

De la presunta violación del derecho al debido proceso y a la defensa del recurrente.

De esta manera, indicó la representación judicial del fisco municipal en su escrito de fundamentación de la apelación, que negaban que se le haya violado a la contribuyente el derecho al debido proceso y el principio de congruencia, ya que la actuación de “(...) *La coordinación de hacienda se ajusto a derecho y al texto constitucional y en apego a la norma contenida en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario* [del año 2001] *y no se violó ninguna norma legal* (...)”. (Sic). (Interpolados de esta Sala).

Al respecto, la jueza *a quo* señaló que:

“(…) se observa como primera denuncia de la contribuyente sostiene que la Administración Tributaria Municipal violó su garantía constitucional al debido proceso y al derecho a la defensa, además del principio de congruencia de los actos administrativos. Visto que al dictar Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo –objeto del presente recurso- se apartó de los alegatos expuestos en su Escrito de Descargos, bajo el argumento de que '(...) la contribuyente no aportó ningún tipo de prueba que permita desvirtuar lo constatado por la Administración Tributaria (...)’.

(...)

En segundo termino, se concluye que quedó demostrado en el caso de marras, que en la etapa administrativa la prenombrada contribuyente ciertamente hizo uso de su derecho a la defensa, al presentar su respectivo Escrito de Descargos de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario; sin embargo, pesar de las denuncias planteadas por la empresa TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A., la Coordinación de Hacienda del Municipio Caroní del Estado Bolívar desestimó dicho escrito de defensa, al establecer como eje de dicha controversia la condición o no de comisionista de la contribuyente -planteamiento éste que se comprende no fue el controvertido- cuando lo que correspondía, según se desprende de la propia resolución impugnada, era el deber de examinar la certeza o no del cambio de criterio tributario municipal, su presunta retroactividad, para luego, analizar conforme a derecho, la verdadera capacidad económica la contribuyente para soportar la carga tributaria que generaba el mismo.

De seguida, en tercer termino, encontró este Tribunal, que se evidencia de las actas procesales que el órgano decisor no sólo inadvierte los alegatos presentados por la contribuyente en su Escrito de Descargos –como ya antes se señaló- sino que además afirmó que la misma por ser la parte impugnante, era la quien estaba en la obligación aportar algún elemento de prueba que los respalden; y que al hacerlo, dejó (la contribuyente) en desamparo sus respectivas argumentaciones; cuando contrariamente a ello, se desprende literalmente del acto examinado, que el referido Escrito de Descargos apunta a que fueron anexados una serie de elementos probatorios, de los cuales tan sólo se aprecia que fue valorado y desechado, el perteneciente a la copia del CONTRATO DE CONCESIÓN, suscrito entre la sociedad mercantil TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A., y la empresa TOYOTA DE VENEZUELA, C.A, por no encontrarse notariada, pero respecto al resto de las

probanzas no ocurrió opinión alguna, así como, tampoco se evidencia dictamen administrativo en lo concerniente a la evacuación de la prueba de experticia promovida, a los efectos de determinar el Impuesto a las Actividades Económicas, basado en el Principio Constitucional de la Capacidad Económica consagrado en el artículo 316 de nuestra Carta Fundamental.

(...)

Por todas las consideraciones antes expuestas, este Juzgado Superior concluye que la Administración Tributaria Municipal no cumplió con los requisitos indispensables de valoración al momento de dictar su decisión, y en este sentido se manifiesta la violación al derecho a la defensa y al debido proceso de la recurrente, establecido en el artículo 49 de la Constitución de 1999; y al principio de Globalidad Administrativa, por lo tanto, la Resolución Culminatoria N° 0400 de fecha 27 de abril de 2011, se encuentra viciada de nulidad absoluta, de conformidad con lo previsto en los numerales 1° y 4° artículo 240 del Código Orgánico Tributario 2001; y así se decide.”

De lo anteriormente citado, se desprende que el tribunal de instancia consideró que la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* número 0400, emitida en fecha 27 de abril de 2011, por la Coordinadora de la Administración Tributaria del Municipio Caroní del Estado Bolívar, se encontraba viciada de nulidad absoluta, conforme a lo establecido en los numerales 1° y 4° artículo del 240 del Código Orgánico Tributario 2001, aplicable en razón del tiempo.

En este orden de ideas, debe destacarse que la jurisprudencia de esta Sala Político-Administrativa ha sido consistente en señalar que el debido proceso constituye una de las manifestaciones más relevantes del derecho a la defensa y, por tanto, la ausencia de procedimiento vicia de nulidad los actos dictados por la Administración, pues, en ese caso, el administrado se ve imposibilitado de hacer valer sus derechos e intereses contra la actuación administrativa. (*Vid.*, sentencias números 00364 y 00473 del 9 de abril del 2013 y 9 de mayo de 2017, casos: *Creative Network, C.A.*, y *Publinversiones, S.A.*, respectivamente).

De allí que ha sido cónsona esta Máxima Instancia al establecer que el derecho a la defensa y al debido proceso comprende, entre otros: *i)* el derecho a ser oído, puesto que no podría hablarse de defensa alguna si el administrado no cuenta con esta posibilidad; *ii)* el derecho a ser notificado de la decisión administrativa a los efectos de que le sea posible al particular presentar los alegatos que en su defensa pueda aportar al procedimiento, más aún si se trata de un procedimiento que ha sido iniciado de oficio; *iii)* el derecho a tener acceso al expediente, con el propósito de examinar en

cualquier estado del procedimiento las actas que lo componen; iv) el derecho que tiene el administrado a presentar, controlar y contradecir pruebas en el procedimiento; v) el derecho que tiene el particular a ser informado de los recursos y medios de defensa; y, vi) el derecho a recurrir la decisión que considere gravosa a sus intereses, todo esto conforme a lo previsto en el citado artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (*Vid.*, sentencia de esta Sala número 01678 del 25 de noviembre de 2009, caso: *Manuel Rosales Guerrero*, ratificada entre otros, en los fallos números 00693 y 00351, de fechas 7 de julio de 2016 y 22 de junio de 2017, casos: *General Motors Venezolana, C.A.*, y *Wonke Occidente, C.A.*, en ese orden).

En ese sentido, es menester indicar que se desprende de las actas procesales que:

- i) En fecha 18 de mayo de 2018, la contribuyente fue notificada del *Acta de Reparación Fiscal* número 417/2010, mediante la cual se le realizó revisión fiscal para los períodos comprendidos desde el 1° de noviembre de 2004 hasta el 31 de octubre de 2008;
- ii) En fecha 1° de julio de 2010 la contribuyente presentó escrito de descargos, dentro del lapso legalmente establecido, alegando motivos de hecho y de derecho contra el mencionada *Acta de Reparación Fiscal* número 417/2010;
- iii) En el escrito de descargos presentado por la contribuyente se promovió prueba de experticia a los fines de que la administración tributaria estableciera, a través de los expertos designados, el margen de utilidad promedio que obtiene la contribuyente de las operaciones que realiza en las ventas de vehículos, para cada uno de los ejercicios económicos sometidos a fiscalización; el porcentaje que representan los distintos impuestos gravados por la actividad que desarrolla la contribuyente dentro de la estructura de costos; y si dentro del margen de utilidades netas generadas en los ejercicios fiscalizados, la empresa tendría la capacidad para poder cumplir con la carga impositiva y el impacto que esa obligación tendría sobre la estructura de costos de la empresa.
- iv) La contribuyente acompañó su escrito de descargos con copia del *Acta de Reparación Fiscal* número 417/2010 que le fue notificada; copia certificada del contrato de concesión suscrito con Toyota Venezuela, C.A.; copia simple de la Resolución número 2287 de fecha 12 de junio de 2008, emanada de a la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar; copia del Registro de Información Fiscal y Licencia de Actividades Económicas número 2004-1566; copia certificada de la Asamblea Extraordinaria de Accionista, donde se designó la Junta Directiva para el período 2010-2012; y copia certificada de las listas de previos vigentes para los períodos investigados.
- v) La administración tributaria municipal efectuó una revisión a los documentos

anexados por la funcionaria actuante al expediente contentivo de la fiscalización realizada a la contribuyente.

- vi) En la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* número 0400, en el artículo sexto se indica que contra la mencionada decisión podrá ejercerse los recursos previstos en los Títulos V y VI del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

De lo anteriormente citado, se puede constatar que el órgano fiscal del municipio le garantizó a la contribuyente su derecho al debido proceso, al permitirle la posibilidad de ser oído, mediante la interposición del escrito de descargos presentado el 1° de julio de 2010, presentar los alegatos que en su defensa pueda aportar al procedimiento; así como, de consignar las pruebas tendentes a enervar la actuación administrativa que se le imputa; el derecho a ser informado de los recursos y medios de defensa que le asisten y, por último, el derecho a recibir oportuna respuesta a su solicitud. (*Vid.*, sentencias números 00161 de fecha 9 de febrero de 2011, caso: *Pepsi Cola Venezuela, C.A.*; 00817 del 4 de junio de 2014, caso: *Corporación Exxa Internacional, C.A.*, y 00064 de fecha 1° de febrero de 2018, caso: *Inversiones Turísticas Azul Profundo, C.A.*, entre otras).

No obstante, tal como lo manifestó la jueza *a quo* el órgano exactor desestimó los argumentos señalados por la sociedad mercantil Toyo Gil Puerto Ordaz, C.A., al circunscribir los motivos de su decisión en la certeza de si la contribuyente “(...) *percibe solo un porcentaje, comisión o margen de comercialización preestablecido por la empresa ensambladora de los vehículos que comercializa sobre el cual deben determinarse sus ingresos brutos (...)*”, y no con relación al presunto cambio de criterio, con aplicación retroactiva, que efectuó el órgano fiscal municipal; omitiendo pronunciarse en relación a la violación de los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica denunciados por la contribuyente en su escrito de descargos.

En efecto, de la lectura de la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* número 0400 objeto de estudio, se desprende que el órgano fiscal delimitó su decisión en constatar si “(...) ***TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A., percibe en su condición de concesionaria de TOYOTA DE VENEZUELA, C.A., como ingresos 'la diferencia del precio neto concesionario que representa el valor a través del cual adquiere los productos y el precio de venta sugerido a los clientes compradores', que equivale a una comisión consistente en un porcentaje variable sobre el precio de venta del bien, de allí en tanto los precios en que se vendan los vehículos***”. (Destacado propio de la cita).

De esta manera, del acto administrativo impugnado no se evidencia pronunciamiento

alguno, referente al presunto cambio de criterio alegado en sede administrativa por la contribuyente, motivo por el cual, esta Sala Político-Administrativa estima que, en el caso de autos, se produjo el vicio de incongruencia omisiva, por violación al principio de exhaustividad por parte de la administración tributaria municipal, (*vid.*, sentencia número 00521 de fecha 11 de mayo de 2017, caso: *María Daniela González Urdaneta*), razón por la cual, se confirma el pronunciamiento emitido por la sentenciadora de mérito sobre éste particular, por encontrarse ajustado a derecho. **Así se decide.**

Por las razones anteriormente expuestas, esta Sala considera que la actuación del ente exactor municipal al dictar el acto administrativo impugnado no estuvo ajustada a derecho, toda vez que omitió pronunciarse sobre el alegato presentado por la contribuyente el cual era determinante para la toma de decisión por parte del órgano exactor. En consecuencia, se confirma el pronunciamiento del juzgado *a quo* respecto a la declaratoria de nulidad de la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* número 0400 de fecha 27 de abril de 2011, dictada por la Coordinadora de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar referida a la violación del principio de exhaustividad. **Así se declara.**

En ese sentido cabe destacar, que de acuerdo con lo previamente fijado surge la necesidad para esta Alzada, atendiendo a la preservación del derecho a la defensa y al debido proceso de la contribuyente, ordenar al órgano fiscal municipal conocer y decidir cada alegación realizada en el escrito de descargos presentado por la empresa accionante, hasta resolver la pretensión deducida en sede administrativa, en virtud de ello, se indica al ente exactor que deberá conocer de los alegatos esgrimidos por la recurrente referidos a la legalidad del acto contenido en el “*Acta de Reparación Fiscal*” número 417/2010 de fecha 18 de mayo de 2010. (*Vid.*, decisiones de esta Sala números 00905 y 00022 de fechas 3 de agosto de 2017 y 30 de enero de 2019, casos: *Elvia Licet Pulido Garban*, y *Caracas Paper Company, S.A.*, respectivamente). **Así se establece.**

Ahora bien, dado que la jueza de la causa incurrió en un error de juzgamiento al considerar el resto de los alegatos presentados por la contribuyente una vez declarada la nulidad del acto administrativo impugnado, emitiendo pronunciamiento sobre el argumento relativo a la vulneración de la prohibición constitucional y legal de retroactividad de los actos administrativos, y por ende, la lesión de la seguridad jurídica de la contribuyente, esta Sala procede a **revocar** tal declaratoria. **Así de determina.**

Por otro lado, este Alto Tribunal estima importante destacar que en el presente caso, la sentencia recurrida contiene un pronunciamiento, que resultó desfavorable al Municipio Caroní del Estado Bolívar, a saber: la declaratoria a través de la cual se condenó “(...) *en costas sobre el DOS POR CIENTO (2%) del monto de la demanda, a la Administración Tributaria del Alcaldía del*

Municipio Caroní del Estado Bolívar, por haber resultado totalmente vencida de conformidad con lo previsto en el artículo 327 del Código orgánico Tributario (...)”. Sin embargo, tal decisión no fue objeto de controversia en la apelación ejercida por la apoderada en juicio del mencionado Municipio.

Es de destacar que tal aseveración al no ser objeto de apelación por parte de la representación judicial de la Administración Tributaria Municipal, en principio quedaría firme; sin embargo, considerando el criterio vinculante proferido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en la sentencia número 735 del 25 de octubre de 2017, caso: *Mercantil C.A. Banco Universal*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 41.289 de fecha 29 de noviembre de 2017, según el cual “(...) *las prerrogativas y privilegios procesales en los procesos donde funja como parte el Estado, deben ser extensibles a todas aquellas empresas donde el Estado venezolano, a nivel municipal, estatal y nacional, posea participación, es decir, se le aplicará a los procesos donde sea parte todas las prerrogativas legales a que haya lugar, e igualmente dichas prerrogativas y privilegios son extensibles a los municipios y estados, como entidades político territoriales locales (...)*”. (Resaltado de esta Alzada).

Siendo así, corresponde a esta Sala analizar si resulta procedente conocer en consulta tal declaratoria, en aplicación del artículo 84 del Decreto número 2.173 con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 6.220 Extraordinario del 15 de marzo de 2016.

Por tanto, esta Superioridad debe verificar previamente en la decisión judicial sometida a su revisión las exigencias plasmadas en las sentencias números 00566, 00812 y 00911 dictadas por esta Sala Político-Administrativa en fechas 2 de marzo de 2006, 9 de julio y 6 de agosto de 2008, casos: *Agencias Generales Conaven, S.A., Banesco Banco Universal, C.A. e Importadora Mundo del 2000, C.A.*, respectivamente, así como en el fallo número 2.157 del 16 de noviembre de 2007, proferido por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal, caso: *Nestlé de Venezuela, C.A.*; con exclusión de la valoración sobre la cuantía de la causa, según el criterio de esta Máxima Instancia contenido en la sentencia número 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*, ratificado en la decisión judicial número 00114 del 19 de febrero de 2015, caso: *Sucesión de Carlota Figueredo de Mancera*.

Vinculado a lo expuesto, el conocimiento en consulta de los fallos que desfavorezcan a la República, a las empresas donde el Estado venezolano posea participación, a los municipios y a los estados, no será condicionado a una cuantía mínima, por lo que en la causa bajo estudio los requisitos a considerar para la procedencia del aludido privilegio procesal son los siguientes: **1.-**

Que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación; y **2.-** Que las mencionadas decisiones judiciales resulten contrarias a las pretensiones de la República, a las empresas donde el Estado venezolano posea participación, a los municipios o a los estados.

Asimismo, de resultar procedente la consulta, se verificará si el fallo de instancia se aparta del orden público; violenta normas de rango constitucional o interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal; quebranta formas sustanciales en el proceso o de las demás prerrogativas procesales; o pondera incorrectamente el interés general. (*Vid.*, decisión de la Sala Constitucional número 1071 del 10 de agosto de 2015, caso: *María del Rosario Hernández Torrealba*).

Circunscribiendo al caso bajo análisis las exigencias señaladas en el referido criterio jurisprudencial, esta Superioridad constata lo siguiente: **a)** se trata de una sentencia definitiva; **b)** dicho fallo resultó contrario a las pretensiones del Municipio Caroní del Estado Bolívar; y **c)** se trata de un asunto de naturaleza tributaria donde se encuentra involucrado el orden público (*vid.*, sentencia de esta alzada número 1.747 del 18 de diciembre de 2014, caso: *Importaciones Producciones Enológicas, C.A.*), así como también el interés general, habida cuenta que “*subyace un eventual menoscabo económico para [el] patrimonio*” del Municipio (*vid.*, el mencionado fallo de la Sala Constitucional número 1071 del 10 de agosto de 2015), lo cual pudiera perjudicar el correcto funcionamiento del mismo, razones estas que a juicio de esta Máxima Instancia hacen **procedente la consulta. Así se declara.** (Agregado de esta Alzada).

Determinada la procedencia del aludido privilegio procesal, y circunscribiendo el análisis al caso concreto, esta Superioridad observa que al resultar totalmente vencida la Administración Tributaria Municipal, correspondería condenar en costas procesales al Fisco Municipal, de acuerdo a lo estatuido en el artículo 327 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, hoy artículo 334 del Texto Orgánico de 2014; sin embargo, las mismas **no proceden** en atención a la prohibición de condenatoria en costas a la República, cuando resulte vencida en los juicios en los que haya sido parte por intermedio de cualquiera de sus órganos, a tenor de lo contemplado en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016, y en armonía con el criterio fijado por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal en la sentencia número 735 de fecha 25 de octubre de 2017, caso: *Banco Mercantil, C.A., Banco Universal*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 41.289 del 29 de noviembre de 2017, en la cual se dejó sentado “(...) *que las empresas que posean capital participativo del Estado así como los municipios, como entidades político territoriales locales, se les concederán los privilegios y prerrogativas procesales [de la República] (...)*”. (Interpolado de esta Sala). **Así se dispone.**

En consecuencia, esta Sala conociendo en consulta, **revoca** el pronunciamiento de instancia referido a la condenatoria en costas al Municipio Caroní del Estado Bolívar. **Así se declara.**

Así, esta Superioridad declara **sin lugar** el recurso de apelación interpuesto por la apoderada judicial de la Alcaldía del Municipio Caroní del Estado Bolívar contra la sentencia definitiva signada con el alfanumérico PJ0662012000009 del 30 de enero de 2012, dictada el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, la cual se **confirma**, salvo los pronunciamientos proferidos con relación a: **i)** la prohibición constitucional y legal de retroactividad de los actos administrativos, y por ende, la lesión de la seguridad jurídica de la contribuyente, y **ii)** la condenatoria en costas procesales al ente local, los cuales se **revocan**. **Así se decide.**

VI **DECISIÓN**

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

1.- SIN LUGAR el recurso de apelación interpuesto por la apoderada judicial de la Alcaldía del **MUNICIPIO CARONÍ DEL ESTADO BOLÍVAR**, contra la sentencia definitiva signada con el alfanumérico PJ0662012000009 del 30 de enero de 2012 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, la cual se **CONFIRMA**, salvo el pronunciamiento proferido con relación a la prohibición constitucional y legal de retroactividad de los actos administrativos, y por ende, la lesión de la seguridad jurídica de la sociedad de comercio **TOYO GIL PUERTO ORDAZ, C.A.**, el cual se **REVOCA**.

2.- CONOCIENDO EN CONSULTA:

2.1.- Que **PROCEDE** la consulta del mencionado fallo de instancia, y se **REVOCA** de la decisión de mérito, el pronunciamiento concerniente a la declaratoria de procedencia de la condenatoria en costas procesales al Municipio Caroní del Estado Bolívar.

3.- CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado por la representación judicial de la sociedad de comercio de autos, contra la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* número 0400, emitida en fecha 27 de abril de 2011, por la Coordinadora de la Administración Tributaria del Municipio Caroní del Estado Bolívar, la cual se **ANULA**.

4.- Se ORDENA a la administración tributaria municipal conocer y decidir cada alegación realizada en el escrito de descargos presentado por la empresa accionante, hasta resolver la

pretensión deducida en sede administrativa, en los términos expuestos en la presente decisión.

NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales al Fisco Municipal, conforme a lo señalado en la parte motiva de este fallo judicial.

Publíquese, regístrese y comuníquese a las partes. Notifíquese al Alcalde del Municipio Caroní del Estado Bolívar y al Síndico Procurador o a la Síndica Procuradora Municipal. 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 veintisiete (27) días del mes de febrero del año dos mil diecinueve (2019). Años 208° de la Independencia y 160° de la Federación.

La Presidenta,
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH
VILLARROEL**

El Vicepresidente -
Ponente,
**MARCO
ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado,
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada,
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

En fecha seis (6) de marzo del año dos mil diecinueve, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00101.

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD