



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **JUAN CARLOS HIDALGO PANDARES**
Exp. Número 2024-0220

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, remitió mediante Oficio número 183-2024 de fecha 2 de mayo de 2024, recibido en esta Sala Político-Administrativa el 28 del mismo mes y año, el expediente signado con el alfanumérico FP02-U-2023-000004, de su nomenclatura, en virtud de la apelación ejercida el 24 de abril de 2024, por el abogado Martín Barrios, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 92.915, actuando en su condición de Síndico Procurador del **MUNICIPIO CARONÍ DEL ESTADO BOLÍVAR**, según se evidencia de la Resolución emitida por el Alcalde del mencionado ente político-territorial cursante a los folios 199 y 200 de las actas procesales, contra la sentencia **definitiva número PJ0662024000015, dictada por el Juzgado remitente el 13 de marzo de 2024**, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos el 2 de febrero de 2023, por el abogado Félix Antonio Rivero Jáuregui, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 118.035, actuando como apoderado judicial de la sociedad mercantil **FERRETOTAL CARACAS, C.A.**, inscrita ante el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del hoy Distrito Capital y estado Bolivariano de Miranda el 31 de agosto de 1990, bajo el número 48, tomo 78-A; representación que consta en documento poder que cursa a los folios 82 al 84 de las actas procesales.

El aludido medio de impugnación judicial, fue incoado contra la Resolución número 2022/0629 de fecha 9 de diciembre de 2022, notificada el 14 del mismo mes y año, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria del **MUNICIPIO CARONÍ DEL ESTADO BOLÍVAR**, a través de la cual se determinó a cargo de la contribuyente, la obligación de pagar:

i) “ciento tres mil cuatrocientos noventa y seis bolívares con ochenta y nueve céntimos (Bs.

103.496,89)”, por diferencia de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios e índole similar, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del 1° de enero de 2017 hasta el 31 de enero de 2022, de acuerdo a lo previsto en la Ordenanza Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, publicada en la Gaceta Municipal del mencionado ente local número 1022-2011 de fecha 19 de diciembre de 2011, aplicable en razón del tiempo, tal como se indica a continuación:

ii) “doscientos seis mil novecientos noventa y tres bolívares con setenta y ocho céntimos (Bs. 206.993,78)”, por sanción de multa por disminución ilegítima de ingresos, de acuerdo con el artículo 79, literal e) eiusdem;

iii) cincuenta (50) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, por sanción de multa impuesta conforme al artículo 80, numeral 10 de la mencionada Ordenanza, por presentar los libros contables de manera incompleta; y

*iv) “setenta y tres mil cuatrocientos setenta y nueve bolívares con cuarenta y tres céntimos (Bs. 73.479,43)”, por concepto de intereses moratorios, liquidados conforme al artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2014 y 2020, vigentes *ratione temporis*.*

Por auto del 2 de mayo de 2024, el Juzgado de mérito oyó en ambos efectos la apelación fiscal y ordenó remitir el expediente a esta Alzada, mediante el Oficio antes señalado.

El 18 de junio de 2024 se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, el Magistrado Juan Carlos Hidalgo Pandares fue designado Ponente. Igualmente, se fijaron seis (6) días continuos en razón del término de la distancia y un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

A través de auto del 23 de julio de 2024, este Supremo Tribunal ordenó practicar por Secretaría, el cómputo de los días de despacho transcurridos desde el 18 de junio del mismo año, oportunidad en que se dio cuenta en Sala de recibo del expediente exclusive, hasta el día en que venció el lapso establecido en el auto de fecha 18 de junio de 2024, inclusive, toda vez que el representante en juicio del Fisco Municipal, no presentó el escrito contentivo de los fundamentos de su apelación.

Efectuado el señalado cómputo, se dejó sentado que transcurrieron “(...) *seis (6) días continuos en razón del término de la distancia correspondiente a los días 19, 20, 21, 22, 23 y 24 de junio de 2024, y diez (10) días de despacho a saber: 25, 26 y 27 de junio de 2024, y 2, 3, 4, 9, 10, 11 y 18 de julio de 2024 (...)*”.

Mediante sentencia número 00611 publicada el 8 de agosto de 2024, esta Sala declaró: “(...) **1.- La TEMPESTIVIDAD de la fundamentación realizada por el representante en juicio del MUNICIPIO CARONÍ DEL ESTADO BOLÍVAR, ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región**

Guayana. 2.- Se **FIJAN** seis (6) días continuos en razón del término de la distancia y un lapso de cinco (5) días de despacho (...) para que la sociedad de comercio **FERRETOTAL CARACAS, C.A.** dé contestación a la apelación ejercida y fundamentada por la representación judicial del mencionado ente político-territorial (...). 3.- Vencido el lapso antes indicado la causa continuará su curso (...).

Por decisión número 00771 del 2 de octubre de 2025, se ordenó notificar a las partes “(...) del contenido [de esa decisión] y de la sentencia número 00611 de fecha 8 de agosto de 2024, conforme a lo previsto en el artículo 93 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia y en la página web de este Tribunal (...)”. (Corchetes de esta Sala).

El 12 de marzo de 2026, por auto de Secretaría se dejó constancia del vencimiento del lapso establecido en la sentencia número 00771 de fecha 2 de octubre de 2025.

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

I ANTECEDENTES

Mediante la Providencia Administrativa identificada con las siglas GFA-85-2022, emitida y notificada el 15 de febrero de 2022, la Gerencia de Fiscalización y Auditoría de la Superintendencia de Administración Tributaria del Municipio Caroní del estado Bolívar, autorizó a la funcionaria Gladys Smith, con cédulas de identidad número 9.944.349, en su condición de Auditora Fiscal, adscrita a la mencionada Gerencia “(...) con el objeto de practicar fiscalización y determinación a la empresa Ferretotal Caracas, C.A., para los ejercicios fiscales del 01/01/2017 al 31/01/2022, con relación al tributo de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios e índole similar; de acuerdo a lo previsto en la Ordenanza Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar de 2011 (...)”.

En fecha 31 de marzo de 2022, la actuación fiscal levantó y notificó el Acta de Reparó número 066/2022, en la cual se dejó constancia, que “(...) se revisaron todos los recaudos consignados, resultando una diferencia de Impuesto entre lo declarado y lo investigado (...)”.

El 19 de mayo de 2022, la sociedad de comercio Ferretotal Caracas, C.A., presentó escrito de descargos en contra del Acta de Reparó número 066/2022, arriba detallada, ante la Jefatura de Servicios Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria del Municipio Caroní del estado Bolívar.

En fecha 9 de diciembre de 2022, la Administración Tributaria Municipal, emitió la Resolución número 2022/0629, notificada el 14 del mismo mes y año, a través de la cual se determinó a cargo de la

contribuyente, la obligación de pagar:

i) “*ciento tres mil cuatrocientos noventa y seis bolívares con ochenta y nueve céntimos (Bs. 103.496,89)*”, por diferencia de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios e índole similar, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del 1° de enero de 2017 hasta el 31 de enero de 2022, de acuerdo a lo previsto en la Ordenanza Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar de 2011 del mencionado ente local, aplicable en razón del tiempo;

ii) “*doscientos seis mil novecientos noventa y tres bolívares con setenta y ocho céntimos (Bs. 206.993,78)*”, por sanción de multa por disminución ilegítima de ingresos, de acuerdo con el artículo 79, literal e) *eiusdem*;

iii) cincuenta (50) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, por sanción de multa impuesta conforme al artículo 80, numeral 10 de la mencionada Ordenanza, por presentar los libros contables de manera incompleta; y

iv) “*setenta y tres mil cuatrocientos setenta y nueve bolívares con cuarenta y tres céntimos (Bs. 73.479,43)*”, por concepto de intereses moratorios, liquidados conforme al artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2014 y 2020, vigentes *ratione temporis*.

Por disconformidad con la Resolución número 2022/0629, antes señalada, en fecha 2 de febrero de 2023, el abogado Félix Antonio Rivero Jáuregui, ya identificado, actuando en su carácter de apoderado judicial de la sociedad mercantil Ferretotal Caracas, C.A., interpuso ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos; argumentando las razones de hecho y de derecho que se exponen a continuación:

1) Alegó la “*(...) nulidad absoluta de la Resolución N° 2022/0629 de fecha 09 de diciembre de 2022, por la ilegal aplicación de supuestos de hecho para la imposición de sanciones de multa por incumplimiento de los deberes formales (...)*”.

2) Denunció la “*(...) nulidad absoluta de la Resolución N° 2022/0629 de fecha 09 de diciembre de 2022, por la ilegal aplicación de supuestos de hecho, para practicar un procedimiento de determinación sobre base presunta (...)*”.

II

DE LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, dictó el 13 de marzo de 2024, la sentencia definitiva número PJ0662024000015, mediante la cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por la empresa Ferretotal Caracas, C.A., fundamentándose en lo siguiente:

“(…)

Delimitada la litis y visto los argumentos explanados por las partes, se circunscriben en los alegatos que corresponden a:

1) Ilegalidad en la aplicación de supuestos de hecho para la imposición de sanciones por incumplimiento de deberes formales.

2) Ilegalidad en la aplicación de supuestos de hecho para practicar un procedimiento de determinación sobre base presunta.

En cuanto al primer alegato (...) puede observarse un desvío en el iter procedimental establecido en el COT de 2020, en cuanto al control fiscal, al incluir la Verificación de Deberes Formales en un Procedimiento de Fiscalización y Determinación; lo cual configura el vicio del error en procedimiento. Así se declara.

“(…)

En virtud del determinado vicio en el procedimiento (...) es forzoso la anulación de la Sanción por Incumplimiento de Deberes Formales, por adolecer del vicio de error en el procedimiento. Así se Decide.

Decidido el primer alegato presentado por la contribuyente; se procede a evaluar la segunda denuncia (...).

“(…)

Es importante acotar; y es lo que se desprende de la actuación de la Administración Tributaria Municipal, el hecho de no confundir el desarrollo de un procedimiento de Fiscalización y Determinación con el de Verificación (...) la Fiscalización y Determinación demanda un mayor tiempo en su ejecución, requiere de una labor investigativa exhaustiva y metódica, y las evidencias que van a soportar cada prueba, lo cual no se menciona en el contenido de los actos administrativos levantados por el ente exactor. En razón de lo ut supra expuesto, la Resolución N° 2022/0629 (...) debe ser declarada Nula. Así se decide.

DECISIÓN

*Por las razones precedentemente expuestas, este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley declara **CON LUGAR** el presente Recurso Contencioso Tributario,*

en consecuencia, se **ANULA** y deja sin efecto la Resolución N° 2022/0629 (...). (Sic). (Resaltados y mayúsculas propios de la cita).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 24 de abril de 2024, el abogado Martín Barrios, ya identificado, actuando como Síndico Procurador del Municipio Caroní del estado Bolívar, presentó ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, escrito mediante el cual fundamentó su apelación, en los siguientes términos:

“(...) A pesar de la opinión del Juzgador, somos de la opinión legal que para la determinación fiscal el auditor va a comprobar la manifestación de voluntad del contribuyente presentada en sus declaraciones, contra la base de datos del contribuyente (libros de contabilidad diario y mayor, facturación de compras y ventas e inventarios). Todo esto para hacer el cruce de la información y comparar los datos contenidos en la base imponible de la información de los proveedores, compradores y contabilidad de la empresa, contra las declaraciones presentadas ante la administración fiscal municipal.

Pero si no están o están incompletos los libros contables y financieros que conforman la base de datos del contribuyente y el auditor no puede realizar su tarea de análisis comparativo con las declaraciones presentadas, el auditor está obligado a hacer constar los hechos u omisiones que hubiera apreciado o el incumplimiento de las normas tributarias (Art. 189 C.O.T.). En este caso en particular está el incumplimiento de no mantener los libros y registros en el domicilio tributario, previsto con sanción en el artículo 102, numeral 2° del C.O.T., más cuando el contribuyente lo reconoce explícitamente en su escrito de descargo. En consecuencia, el auditor debe hacer constar en el acta de reparo, la determinación sobre base presunta, los hechos u omisiones y discriminar los montos por concepto de tributos (impuesto y multas) (Art. 193 C.O.T.).

Así que al ser emplazado el contribuyente para aceptar el reparo, la administración va a dejar constancia del pago del impuesto, liquidara los intereses, la multa correspondiente por la disminución ilegítima de los ingresos tributarios y demás multas a que hubiere lugar conforme a lo previsto en el C.O.T. (Art. 196 COT).

Cabe destacar que el procedimiento de fiscalización y determinación establece que cuando se proceda a la determinación presunta prevista en los artículos 141, 142 y 143 del C.O.T., y en su caso se apliquen las sanciones se sujetará al procedimiento previsto en esta sección. (Art. 187, sección sexta del C.O.T.), por consiguiente, si la Administración Tributaria ha decidido aplicar el procedimiento de determinación y fiscalización correspondiente, no puede luego cambiarlo a un procedimiento de verificación. En consecuencia, debe declararse con lugar la sanción por no mantener los libros en el establecimiento.

Visto lo expuesto en este escrito, solicitamos a este digno tribunal ADMITA EL RECURSO DE APELACIÓN y se anule la Sentencia N° PJ0662023000004 de fecha 13 de Marzo de 2024, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana con competencia en las circunscripciones judiciales de los Estados Amazona, Bolívar y Delta Amacuro, asunto: FP02-U-2023-000008, en la cual declaró CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario incoado por la contribuyente FERRETOTAL CARACAS, C.A., contra [su] Representada y declare sin lugar el Recurso de nulidad contra la acto administrativo contenido en la resolución N° 2022/0629 de fecha 09 de Diciembre de 2022, que generó el reparo N° 066/2022 (...)" (Sic). (Agregado de esta Alzada).

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Alzada pronunciarse acerca de la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Municipal, contra la sentencia definitiva número PJ0662024000015, dictada en fecha 13 de marzo de 2024, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por la sociedad mercantil Ferretotal Caracas, C.A. (*Vid.*, fallos de esta Sala números 00984 y 00030 de fechas 9 de agosto de 2018 y 3 de marzo de 2021, casos: *Proveedores De Salud, C.A., (Prosalud)* y *Diebold Oltp Systems, C.A.*, en el orden indicado).

No obstante, advierte esta Sala que los fundamentos de la apelación de autos no van dirigidos 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 revisor 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.** (*Vid.*, fallos de esta Sala números 00264, del 7 de marzo de 2018, caso: *Bfc Banco Fondo Común, C.A., Banco Universal*, número 0001, del 30 de enero de 2019, caso: *Francisco Antonio Guzmán Rodríguez*, y número 0661 de fecha 26 de septiembre de 2024, caso: *Municipio Vargas del estado La Guaira*).

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 ratificar 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 del Fisco Municipal y, en tal sentido, esta Sala pasa a conocer sobre la conformidad a derecho del fallo proferido por el Juzgado remitente al considerar procedente las denuncias relativas a: **i)** el error en el procedimiento, al considerar que en un procedimiento de fiscalización y determinación no puede incluirse la verificación de deberes formales; y **ii)** la inmotivación del acto administrativo impugnado, al señalar que en el mismo el ente exactor no mencionó *“las evidencias que van a soportar cada prueba”*. **Así se declara.**

En ese orden de ideas, este Máximo Tribunal conocerá la conformidad a derecho de los pronunciamientos emitidos por el Juez de la causa, relativos a: **i)** el error en el procedimiento, al considerar que en un procedimiento de fiscalización y determinación no puede incluirse la verificación de deberes formales; y **ii)** la inmotivación del acto administrativo impugnado, al señalar que en el mismo el ente exactor no mencionó *“las evidencias que van a soportar cada prueba”*.

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

i) ‘Del error en el procedimiento, al considerar que en un procedimiento de fiscalización y determinación no puede incluirse la verificación de deberes formales’.

Respecto a este particular, el Tribunal de instancia, en el fallo apelado indicó lo que se transcribe a continuación:

“(…) En cuanto al primer alegato (…) puede observarse un desvío en el iter

procedimental establecido en el COT de 2020, en cuanto al control fiscal, al incluir la Verificación de Deberes Formales en un Procedimiento de Fiscalización y Determinación; lo cual configura el vicio del error en procedimiento. Así se declara.

(...)

En virtud del determinado vicio en el procedimiento (...) es forzoso la anulación de la Sanción por Incumplimiento de Deberes Formales, por adolecer del vicio de error en el procedimiento. Así se Decide (...). (Sic).

Al respecto, resulta relevante advertir que la contribuyente posee en el Municipio Caroní del estado Bolívar, un establecimiento permanente desde el cual ejerce actividades en esa entidad local, concretamente en la siguiente dirección “Avenida Guayana con Avenida Norte-Sur 1, en el estacionamiento de Makro, Tienda Ferretotal Caracas (Suc. Puerto Ordaz), Sector Alta Vista, Parroquia Universidad, Municipio Caroní del estado Bolívar”, y por la cual se causa y paga tributos al referido Fisco Municipal, por tanto es el lugar donde se encuentre situada la base fija o establecimiento permanente en materia municipal, lo que se toma en cuenta a los efectos de establecer el factor de conexión que vincula al sujeto pasivo con el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria que nace entre ellos producto del acaecimiento del hecho imponible, concretamente para el caso bajo análisis del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar generado en el Municipio Caroní del estado Bolívar. (Vid., sentencia de esta Sala número 01507 de fecha 14 de agosto de 2007, caso: *Publicidad Vepaco, C.A.*). De allí que la empresa recurrente, debía presentar los libros y registros contables de sus operaciones, así como los comprobantes solicitados por el ente exactor, en la sede antes señalada.

Asimismo, evidencia la Sala que durante el procedimiento de fiscalización efectuado a la contribuyente, la Administración Tributaria Municipal justificó la estimación de oficio sobre base presuntiva, por cuanto el sujeto pasivo de la obligación tributaria (la recurrente) no presentó los libros y registros contables de sus operaciones, ni los comprobantes solicitados por el ente exactor mediante el Acta de Requerimiento número 85/2022, levantada y notificada el 21 de febrero de 2022.

En este sentido, observa esta Alzada que la Administración Tributaria dejó constancia en el Acta de Reparación número 066/2022, levantada y notificada el 31 de marzo de 2022 (folio 15 del expediente judicial), que la contribuyente “(...) “no presentó o presentó incompleto y sin originales en su domicilio fiscal de acuerdo a lo solicitado en el acta de requerimiento Nro. 85/2022 los documentos contables y/ financieros inherentes a su actividad económica” (folio 15 del expediente judicial), por lo que procedió a la determinación de oficio de la base imponible sobre base presunta.

Así, esta Máxima Instancia evidencia la no existencia de pruebas en el expediente judicial, que demuestren que la contribuyente hubiese suministrado a la Administración Tributaria Municipal los elementos necesarios para la determinación de oficio sobre base cierta –respecto a los períodos fiscales

investigados—, motivo por el cual considera ajustada a derecho la determinación sobre base presuntiva efectuada por el Fisco Municipal. (*Vid.*, decisión de esta Sala número 00550 del 7 de agosto de 2019, caso: *Seguros Mercantil, C.A.*). **Así se declara.**

Siendo así, esta Alzada considera necesario, a los fines de dilucidar la presente controversia, exponer de manera breve las facultades de la Administración Tributaria. En tal sentido, de acuerdo al artículo 137 del Código Orgánico Tributario de 2014 y de 2020, vigentes para los períodos auditados, ésta dispondrá de amplias facultades de investigación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y en consecuencia, puede practicar: **a)** el procedimiento de verificación; y **b)** el procedimiento de fiscalización y determinación. (*Vid.*, fallo de esta Sala número 000195 de fecha 21 de febrero de 2018, caso: *Venecia Ship Service, C.A.*).

Estos procedimientos difieren en cuanto a los trámites y requisitos exigidos, en vista de la finalidad de cada uno de ellos.

Así, en cuanto al procedimiento de “*verificación*”, esta Sala ha indicado que el mismo tiene como fin revisar y comprobar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en aras de constatar la correcta determinación del tributo, y de resultar necesario, realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar; y además puede examinar el cumplimiento de los deberes formales previstos en el Código Orgánico Tributario y en las demás disposiciones de carácter tributario, así como también, los deberes de los agentes de retención y percepción. Cuando se constate algún incumplimiento de esos deberes, el órgano recaudador procederá a imponer las sanciones correspondientes. (*Vid.*, sentencia de esta Sala número 00055 del 17 de marzo de 2021, caso: *Agro Repuestos M.M., C.A.*).

Con relación al procedimiento de fiscalización y determinación, esta Alzada ha indicado que el mismo resulta más complejo que el de verificación, y por eso, para su realización el legislador tributario prevé una serie de pasos de obligatorio cumplimiento por parte de la Administración Tributaria para garantizar el ejercicio oportuno y efectivo del derecho a la defensa de los contribuyentes en sede administrativa, tales como: inicia mediante una Providencia Administrativa; la fiscalización concluye con un Acta de Reparación o de conformidad; se instruye el sumario administrativo en los supuestos previstos en el Código Orgánico Tributario; el contribuyente presenta los descargos, promueve y evacua pruebas; y, concluye con la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo. (*Vid.*, sentencia número 00055 del 17 de marzo de 2021, caso: *Agro Repuestos M.M., C.A.*).

Así, el procedimiento de verificación de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, es un procedimiento simple, en el cual se otorga a la Administración Tributaria la facultad para constatar el cumplimiento de los deberes formales y materiales a los que están obligados los administrados

con base en los datos aportados por el sujeto pasivo, y mediante Resolución imponer las sanciones a que haya lugar en caso de incumplimiento. (*Vid.*, sentencia de esta Alzada número 00344 del 3 de abril de 2013, caso: *Víctor Miguel Villarreal Rodríguez*, ratificada en sentencia de esta Sala número 00296 del 6 de abril de 2017, caso: *La Casa de la Caña, C.A.*).

La intención del Legislador al establecer la función de verificación fue la de sistematizar en forma más acabada los procedimientos que debe seguir la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades, sin que ello impida el despliegue de su potestad sancionadora. [*Vid.*, fallo número 01867 del 21 de noviembre de 2007, caso: *Súper Panadería la Linda, C.A.*, ratificado en las decisiones de esta Sala números 01663 y 00945 de fechas 30 de noviembre de 2011 y 2 de agosto de 2017, casos: *Eurobuilding Internacional, C.A.* y *Ferretería Morelos, C.A.* y fallo de reciente data número 0334 de fecha 30 de mayo de 2024, caso: *Distribuidora Mérida Pan, C.A. (Dimepaca)*].

En este sentido, es necesario indicar que el artículo 186 del Código Orgánico Tributario 2020, dispone que las Resoluciones que dicte la Administración Tributaria conforme al procedimiento de verificación “*no limitan ni condicionan el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación atribuidas a la Administración Tributaria*”; de lo cual resulta evidente que en la ejecución de un procedimiento de fiscalización y determinación, el órgano fiscal se encuentra facultado no solo para determinar “*los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones que correspondan*”, sino que además puede imponer sanciones por los incumplimientos de los deberes formales detectados por la actuación fiscal. En consecuencia, el pronunciamiento del Tribunal de instancia, según el cual, “*al incluir la Verificación de Deberes Formales en un Procedimiento de Fiscalización y Determinación; [se] configura el vicio del error en procedimiento*”, no se encuentra ajustado a derecho, motivo por el cual se **revoca**. (Interpolado de esta Sala). **Así se declara.**

ii) ‘De la inmotivación del acto administrativo impugnado, al señalar que en el mismo el ente exactor no mencionó las evidencias que van a soportar cada prueba’.

Sobre este particular, el Tribunal de instancia señaló lo siguiente:

“(…) 2) *Ilegalidad en la aplicación de supuestos de hecho para practicar un procedimiento de determinación sobre base presunta.*

(…)

Decidido el primer alegato presentado por la contribuyente; se procede a evaluar la segunda denuncia (…).

(…)

Es importante acotar, y es lo que se desprende de la actuación de la Administración Tributaria Municipal, el hecho de no confundir el desarrollo de un procedimiento de

Fiscalización y Determinación con el de Verificación (...) la Fiscalización y Determinación demanda un mayor tiempo en su ejecución, requiere de una labor investigativa exhaustiva y metódica, y las evidencias que van a soportar cada prueba, lo cual no se menciona en el contenido de los actos administrativos levantados por el ente exactor. En razón de lo ut supra expuesto, la Resolución N° 2022/0629 (...) debe ser declarada Nula. Así se decide (...)”.

Al respecto, esta Sala ha indicado que, para cumplir con los requisitos de motivación y fundamentos de los actos que emita la Administración Tributaria, se debe señalar en cada caso el fundamento expreso de los hechos que dieron lugar a su decisión, de manera que el contribuyente pueda conocer en forma clara y precisa las razones fácticas y jurídicas que originan el reparo fiscal, permitiéndole al contribuyente oponer las razones que crea pertinentes a fin de ejercer su derecho a la defensa. (*Vid.*, sentencia de esta Alzada número 00550 del 7 de agosto de 2019, caso: *Seguros Mercantil, C.A.*).

Así, con el objeto de analizar lo controvertido en la apelación, esta Superioridad debe destacar que la nulidad de los actos administrativos por inmotivación sólo se produce cuando no se permite a los particulares conocer los fundamentos legales y los supuestos de hecho que constituyen las bases o motivos en que se apoyó el órgano o ente administrativo para dictar la decisión, mas no así, cuando la sucinta motivación permite conocer la fuente legal, las razones y los hechos apreciados por el funcionario actuante. (*Vid.*, fallo de esta Sala número 00313 de fecha 25 de abril de 2023, caso:

Canteras Clarines, C.A.).

En este sentido, la motivación que supone toda resolución administrativa no es, necesariamente, el hecho de contener dentro del texto una exposición analítica o de expresar los datos o razonamientos en que se funda de manera discriminada, pues un acto puede considerarse motivado cuando ha sido expedido con base en hechos, datos o cifras concretas y cuando éstos consten efectivamente y de manera explícita en el expediente. [*Vid.*, sentencia número 01815, de fecha 3 de agosto de 2000, reiterada entre otras en las decisiones números 00387 del 16 de febrero de 2006, 00649 del 20 de mayo de 2009 y 01397 del 26 de noviembre de 2015, casos: *Asociación Cooperativa de Transporte de Pasajeros Universidad, Valores e Inversiones C.A.*; *Corporación Inlaca, C.A.* y *Santiago Rafael Monteverde Mibelli*, respectivamente, y en las decisiones números 00058, 00313 y 0145 de fechas 13 de febrero de 2020, 25 de abril de 2023 y 18 de abril de 2024, casos: *Corporación Rincón, S.A.*, *Canteras Clarines, C.A.* y *Aerovías Venezolanas, S.A. (AVENSA)*].

Al respecto, esta Sala ha reiterado de manera pacífica que el cumplimiento de ese requisito, también ocurre cuando la motivación se encuentre enmarcada en su contexto, es decir, que la misma está dentro del expediente, considerado en forma integral y formado en virtud del acto de que se trate y sus antecedentes, siempre que el administrado haya tenido acceso a ellos y al conocimiento oportuno de los mismos; siendo suficiente, en algunos casos, que sólo se cite la fundamentación jurídica, si ésta contiene un supuesto unívoco

y simple. [Vid., sentencia número 01815, de fecha 3 de agosto de 2000, reiterada entre otras en las decisiones números 00387 del 16 de febrero de 2006, 00649 del 20 de mayo de 2009 y 01397 del 26 de noviembre de 2015, casos: *Asociación Cooperativa de Transporte de Pasajeros Universidad, Valores e Inversiones C.A.*; *Corporación Inlaca, C.A.* y *Santiago Rafael Monteverde Mibelli*, respectivamente, y en las decisiones números 00058, 00313 y 0145 de fechas 13 de febrero de 2020, 25 de abril de 2023 y 18 de abril de 2024, casos: *Corporación Rincón, S.A.*, *Canteras Clarines, C.A.* y *Aerovías Venezolanas, S.A. (AVENSA)*].

En definitiva, el objetivo de la motivación es, en primer lugar, permitir a los órganos competentes el control de la legalidad del acto emitido y, en segundo lugar, hacer posible a los administrados el ejercicio del derecho a la defensa. [Vid., sentencia número 01815, de fecha 3 de agosto de 2000, reiterada entre otras, en las decisiones números 00387 del 16 de febrero de 2006, 00649 del 20 de mayo de 2009 y 01397 del 26 de noviembre de 2015, casos: *Asociación Cooperativa de Transporte de Pasajeros Universidad, Valores e Inversiones C.A.*; *Corporación Inlaca, C.A.* y *Santiago Rafael Monteverde Mibelli*, respectivamente, y en las decisiones números 00058, 00313 y 0145 de fechas 13 de febrero de 2020, 25 de abril de 2023 y 18 de abril de 2024, casos: *Corporación Rincón, S.A.*, *Canteras Clarines, C.A.* y *Aerovías Venezolanas, S.A. (AVENSA)*].

Circunscribiendo el análisis al caso objeto de estudio, esta Máxima Instancia observa que la Administración Tributaria en el Acta de Reparación número 066/2022 levantada y notificada el 31 de marzo de 2022, y en la Resolución número 2022/0629 de fecha 9 de diciembre de 2022, notificada el 14 del mismo mes y año, fundamentó la diferencia de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios e índole similar, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del 1º de enero de 2017 hasta el 31 de enero de 2022, indicando lo siguiente:

“(…) La determinación fiscal se realizó sobre base presunta tomando en consideración los documentos contables y financieros no presentados por la contribuyente (…)

La contribuyente presentó (…) los documentos contables y/o financieros inherentes a su actividad económica como se especifican:

(…) en referencia a los libros legales de contabilidad Diario, Mayor y Libro de Ventas que presentó consolidado y sin ingresos por las actividades económicas de esta sede y la Relación de entradas y salidas de Inventario igualmente incompletos, incumplió, incursionando en el artículo 80 numerales 10 y 24 de la Ordenanza de Impuesto Sobre Actividades Económicas en concordancia con el artículo 102 del Código Orgánico Tributario (…)”.

De esta manera, puede colegir esta Sala que los actos administrativos impugnados no adolecen del vicio de inmotivación denunciado por la contribuyente, por cuanto se pudo verificar que dichos actos contienen las razones de hecho, de derecho y circunstancias que dieron origen al reparo, se describieron los incumplimientos de los deberes formales y materiales en que incurrió la contribuyente, así como su

fundamento legal, se demostró la forma de cálculo de las sanciones pecuniarias impuestas por la Administración Tributaria Municipal, asimismo se indicó la documentación contable y financiera presentada por la contribuyente, que motivó a que se practicara la determinación sobre base presunta arrojando una diferencia de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios e índole similar, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del 1º de enero de 2017 hasta el 31 de enero de 2022, no vulnerándose de esa manera el derecho a la defensa de la compañía accionante; en virtud de ello, resulta **no ajustado a derecho** el pronunciamiento del Tribunal de instancia respecto a este particular, por lo que se **revoca**. **Así se decide**.

Por consiguiente, esta Sala declara **con lugar** el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del Fisco Municipal, en consecuencia, se **revoca** la sentencia definitiva número PJ0662024000015 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana el 13 de marzo de 2024. **Así se declara**.

Por las motivaciones anteriores, esta Sala declara **sin lugar** el recurso contencioso tributario incoado por la contribuyente Ferretotal Caracas, C.A., contra la Resolución número 2022/0629, de fecha 9 de diciembre de 2022, notificada el 14 del mismo mes y año, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria del Municipio Caroní del estado Bolívar, la cual queda **firme**. **Así se determina**.

Se condena en costas procesales a la sociedad mercantil Ferretotal Caracas, C.A., en el monto equivalente al diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, a tenor de lo establecido en el artículo 335 del Código Orgánico Tributario de 2020. **Así se dispone**.

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

En razón de ello se ordena que las notificaciones a que haya lugar y que sean concernientes al presente fallo, se efectúen a través de medios electrónicos; sin embargo, para el caso en que el destinatario y/o destinataria de la notificación no cuente con los recursos telemáticos necesarios, se procederá de acuerdo

a lo estipulado en las leyes y en la aludida Resolución [*Vid.*, sentencia de esta Sala número 00149 del 7 de julio de 2021, caso: *Corporación Eléctrica Nacional, S.A. (CORPOELEC)*]. **Así se dispone.**

V DECISIÓN

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

1.- CON LUGAR el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del Fisco Municipal, en consecuencia, se **REVOCA** la sentencia definitiva número PJ0662024000015 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana el 13 de marzo de 2024.

2.- SIN LUGAR el recurso contencioso tributario incoado por la contribuyente **FERRETOTAL CARACAS, C.A.**, contra la Resolución número 2022/0629, de fecha 9 de diciembre de 2022, notificada el 14 del mismo mes y año, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria del **MUNICIPIO CARONÍ DEL ESTADO BOLÍVAR**, la cual queda **FIRME**.

3.- Se CONDENA EN COSTAS PROCESALES a la contribuyente en un monto equivalente al diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso contencioso tributario.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese al Alcalde y al Síndico Procurador del Municipio Caroní del estado Bolívar. 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 nueve (9) días del mes de abril del año dos mil veintiséis (2026). Años 215° de la Independencia y 167° de la Federación.

El Presidente,
**MALAKUÍAS GIL
RODRÍGUEZ**

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

El Magistrado Suplente,

EMILIO RAMOS GONZÁLEZ

La Secretaria,
CHADIA FERMIN PEÑA

**En fecha nueve (9) de abril del año
dos mil veintiséis,
se publicó y registró la anterior sentencia
bajo el N° 00277.**

La Secretaria,
CHADIA FERMIN PEÑA