



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADO PONENTE: LEVIS IGNACIO ZERPA

Exp. N° 2001- 0188

En fecha 15 de febrero de 2001, la abogada Carolina Ciofuli Salcedo, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el N° 76.654, actuando como Sustituta del ciudadano Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional; carácter que consta del instrumento poder autenticado ante la Notaría Undécima del Municipio Libertador del Distrito Capital en fecha 10 de noviembre de 2000, inserto bajo el N° 87, Tomo 252 del respectivo Libro de Autenticación, interpuso **recurso de apelación** para ante la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia contra la sentencia N° 388, dictada el 29 de enero de 2001 por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario, la cual declaró Con Lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la representación judicial de la sociedad mercantil contribuyente **PABLO ELECTRONICA, C.A., R.I.F. N° J-00165868-8**, contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° HGJT-A-99-3440 de fecha 30 de junio de 1999, emanada de la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, habiendo declarado Improcedente el procedimiento de determinación de oficio sobre base presuntiva a que se refieren las Actas Fiscales levantadas a su cargo en fecha 12 de febrero de 1997, signadas Nos. GRTI-RC-DF-1-1052-000071, 000072, 000073, 000074 y 000075, así como también los actos contenidos en el Acta Fiscal N° GRTI-RC-DF-1-1052000044 del 27 de enero de 1997 y en las Resoluciones del Sumario Administrativo Nos. SAT/GRTI/RC/DSA/97-1-000037 y 98-1-000038, ambas de fecha 10 de marzo de 1998.

Según consta en auto de fecha 02 de marzo de 2001, el tribunal de la causa oyó libremente la apelación interpuesta y, en consecuencia, remitió el original del respectivo expediente a la Sala Político Administrativa de este Máximo Tribunal mediante oficio N° 43/2001 de la misma fecha.

El 13 de marzo de 2001 se dio cuenta en Sala, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el Capítulo III del Título V de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, se designó ponente al Magistrado Levis Ignacio Zerpa y se fijó el décimo (10º) día de despacho para comenzar la relación.

En fecha 04 de abril del citado año, la representación fiscal consignó escrito de fundamentación de su apelación, la cual fue contestada mediante escrito de fecha 24 de abril de 2001, presentado al efecto por el abogado Freddy Pereira León, inscrito en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el N° 11.440, actuando como apoderado judicial de la sociedad mercantil contribuyente, según consta del documento poder otorgado por ante la Notaría Pública Vigésima Novena del Municipio Libertador del Distrito Federal, inserto bajo el N° 66, Tomo 08 de los respectivos Libros de Autenticaciones.

En fecha 08 de mayo de 2001, el apoderado de la contribuyente identificado *supra* consignó ante esta alzada escrito de promoción de pruebas, el cual se contrajo a reproducir el mérito favorable de los autos (documentales), siendo como tales admitidas por el Juzgado de Sustanciación en cuanto ha lugar en derecho, salvo su apreciación en la definitiva, según consta en auto del 06 de junio de 2001.

Concluida la sustanciación, se pasó el presente expediente a Sala y se fijó el décimo (10°) día de despacho para que tuviera lugar el correspondiente acto de informes, el cual se verificó el 26 de julio de 2001 con la comparecencia de la representación fiscal y del apoderado judicial de la contribuyente, y en esa misma fecha se dijo VISTOS.

Por diligencia fechada 11 de junio de 2002, la abogada Carolina Ciofuli Salcedo, *supra* identificada, concurrió ante esta Sala a objeto de consignar documento poder que igualmente acredita su representación fiscal, otorgado ante la Notaría Undécima del Municipio Libertador del Distrito Capital en fecha 27 de diciembre de 2001 y, asimismo, para solicitar que se dicte sentencia en la presente causa.

En fecha 30 de enero de 2003, concurrió ante esta alzada la abogada Ginette García Trejo, en representación del Fisco Nacional, a fin de reiterar su solicitud de sentencia en la causa de autos.

Mediante diligencia fechada 19 de febrero de 2003, la representación judicial de la contribuyente solicitó que, visto el tiempo transcurrido sin que se haya decidido la presente causa, se dicte el fallo que ha de recaer en la misma.

Por diligencia de fecha 27 de marzo del citado año, concurrió ante esta Sala el abogado Julio Pineda S., inscrito en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el N° 53.789, actuando en representación del Fisco Nacional, a fin de consignar copia simple del documento poder que acredita dicha representación, otorgado ante la Notaría Undécima del Municipio Libertador del Distrito Capital el 12 de diciembre de 2002 (N° 22, Tomo 250), y asimismo para solicitar que se dicte sentencia en la presente causa.

- I -

ANTECEDENTES

De los recaudos insertos en autos, se aprecia el origen de los actos de determinación y de liquidación recurridos en vía administrativa (recurso jerárquico), luego confirmados en todas sus partes por la Resolución N° HGJT-A-99-3440 de fecha 30 de junio de 1999, emanada de la Gerencia Jurídico Tributaria del S.E.N.I.A.T., cuyos fundamentos son los siguientes:

1) Mediante Resolución de Sumario Administrativo N° SAT/GRTI/RC/DSA/97-1-000037 de fecha 10 de marzo de 1998, la Gerencia de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria confirmó parcialmente el contenido de las Actas Fiscales signadas Nos. GRTI-RC-DF-1-1052-000071, 000072, 000073, 000074 y 000075, todas levantadas a cargo de la citada contribuyente

en fecha 12 de febrero de 1997, en materia de impuesto sobre la renta, respecto a sus ejercicio gravables 01-05-93 al 30-04-94; 01-05-94 al 30-04-95 y 01-05-95 al 30-04-96, siendo que en dichas actas la fiscalización procedió a rechazar lo declarado por la contribuyente por los siguientes conceptos: **Reajuste Regular por Inflación**, por la cantidad de Bs. 12.794.830,03 (ejercicio 93/94); **Ingresos no declarados**, por las cantidades de Bs. 67.442.148,60 (ejercicio 94/95) y Bs. 424.052.893,00 (ejercicio 95/96); **Costos no declarados**, por Bs. 61.488.285,03 (ejercicio 94/95) y Bs. 383.026.871,00 (ejercicio 95/96) y **Deducciones no procedentes**, por las cantidades de Bs. 448.833,88 (ejercicio 94/95) y Bs. 1.832.524,30 (ejercicio 95/96).

Igualmente, la Administración Tributaria dejó constancia de que la contribuyente, en su carácter de agente de retención, no retuvo el impuesto correspondiente a los pagos por concepto de servicio de contabilidad, reparaciones y mantenimiento y servicio de publicidad, realizados durante los ejercicios 94/95 y 95/96, incumpliendo a su decir lo previsto en los ordinales 11 y 19 de los artículos 10 y 9 de los Decretos Reglamentarios N° 2.927 del 13 de mayo de 1993 y N° 507 del 28 de diciembre de 1994, respectivamente, lo que derivó en la determinación de **impuesto por responsabilidad solidaria** y a la imposición de las **multas** previstas en el artículo 99 del Código Orgánico Tributario de 1992 y en el artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 1994, respectivamente aplicables a los ejercicios reparados de acuerdo a su vigencia temporal.

Se observa también, que para el ejercicio 93/94 se determinó una pérdida de Bs. 4.124.520,31, y un impuesto a compensar de Bs. 936.45,92, en virtud de lo cual el órgano administrativo procedió a la determinación de **impuesto y multa por defraudación** para el ejercicio 94/95; en tanto que para el ejercicio 95/96 determinó **impuesto con actualización monetaria, multa por defraudación e intereses compensatorios**.

Como consecuencia de todo lo expuesto la administración tributaria regional expidió a cargo de la contribuyente las siguientes planillas de liquidación, todas de fecha 20 de marzo de 1998:

- N° **01-1-64-000110**, emitida por montos de Bs. 16.559,00 (impuesto artículo 28 C.O.T. 1992) y Bs. 17.387,00 (multa artículo 101 del C.O.T. 1992) y la N° **01-1-64-00109**, emitida por montos de Bs. 35.605.043,00 (impuesto) y Bs. 124.146.373,00 (multa artículo 97 C.O.T. 1992), correspondientes al ejercicio 94/95.
- N° **01-1-64-000112**, emitida por montos de Bs. 46.550,00 (impuesto artículo 28 C.O.T. 1994) y Bs. 51.205,00 (multa artículo 99 del C.O.T. 1.994) y la N° **01-1-64-00111**, emitida por montos de Bs. 469.174.797,00 (impuesto actualizado) y Bs. 945.211.758,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994), correspondientes al ejercicio 95/96.

2) Mediante Resolución de Sumario Administrativo N°. SAT/GRTI/RC/DSA/98-I-000038 de fecha 10 de marzo de 1998, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital procedió a confirmar en todas sus partes el contenido del **Acta Fiscal N°. GRTI-RC-DF-1-1052-000044** de fecha 27 de enero de 1997, levantada en materia de impuesto al consumo sunuario y a las ventas al mayor, en relación a los períodos impositivos correspondientes a los meses de agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 1994, enero a diciembre de 1.995, y enero a septiembre de 1996, a través de la cual la fiscalización formuló objeciones por dicho lapso bajo la calificación de **créditos fiscales rechazados**, por monto de Bs. 12.729.624,30, **débito fiscal no declarado**, por la cantidad de Bs. 107.041.229,20 y **crédito fiscal no utilizado**, por monto de Bs. 99.564.865,51.

Por tanto, la Administración procedió a expedir a cargo de la contribuyente las siguientes planillas de liquidación, todas de fecha 26 de marzo de 1998:

- **N° 01-1-001405**, emitida por montos de Bs. 165.054,00 (impuesto actualizado); Bs. 107.217,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 68.387,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de agosto de 1994.
- **N° 01-1-001406**, emitida por montos de Bs. 12.192,00 (impuesto actualizado); Bs. 8.354,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 4.930,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de septiembre de 1994.
- **N° 01-1-001407**, emitida por montos de Bs. 255.826,00 (impuesto actualizado); Bs. 194.792,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 100.881,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de noviembre de 1994.
- **N° 01-1-001408**, emitida por montos de Bs. 849.823,00 (impuesto actualizado); Bs. 679.337,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 326.615,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de diciembre de 1994.
- **N° 01-1-001409**, emitida por montos de Bs. 1.405.521 (impuesto actualizado); Bs. 1.174.707,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 526.133,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de enero de 1995.
- **N° 01-1-001410**, emitida por montos de Bs. 182.059,00 (impuesto actualizado); Bs. 157.855,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 66.330,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de febrero de 1995.

- **N° 01-1-001411**, emitida por montos de Bs. 106.433,00 (impuesto actualizado); Bs. 105.324,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 35.584,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de mayo de 1995.
- **N° 01-1-001412**, emitida por montos de Bs. 771.919,00 (impuesto actualizado); Bs. 794.835,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 250.359,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de junio de 1995.
- **N° 01-1-001413**, emitida por montos de Bs. 3.893.475,00 (impuesto actualizado); Bs. 4.172.726,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 1.223.849,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de julio de 1995.
- **N° 01-1-001414**, emitida por montos de Bs. 3.285.482,00 (impuesto actualizado); Bs. 3.677.431,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 999.882,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de agosto de 1995.
- **N° 01-1-001415**, emitida por montos de Bs. 3.755.335,00 (impuesto actualizado); Bs. 4.399.924,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 1.105.320,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de septiembre de 1995.
- **N° 01-1-001416**, emitida por montos de Bs. 901.624,00 (impuesto actualizado); Bs. 1.119.086,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 256.362,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de octubre de 1995.
- **N° 01-1-001417**, emitida por montos de Bs. 414.820,00 (impuesto actualizado); Bs. 550.230,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 113.799,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de noviembre de 1995.
- **N° 01-1-001418**, emitida por montos de Bs. 445.339,00 (impuesto actualizado); Bs. 634.016,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 117.718,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de diciembre de 1995.
- **N° 01-1-001419**, emitida por montos de Bs. 903.409,00 (impuesto actualizado); Bs. 1.406.866,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 229.767,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de enero de 1996.
- **N° 01-1-001420**, emitida por montos de Bs. 80.400,00 (impuesto actualizado); Bs. 136.843,00 (multa

artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 19.644,00 (Intereses compensatorios), correspondiente al mes de febrero de 1996.

- **N° 01-1-001421**, emitida por montos de Bs. 2.201.691,00 (impuesto actualizado); Bs. 4.025.201,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 515.930,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de marzo de 1996.

- **N° 01-1-001422**, emitida por montos de Bs. 676.058,00 (impuesto actualizado); Bs. 1.357.107,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 151.662,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de abril de 1996.

- **N° 01-1-001423**, emitida por montos de Bs. 2.158.466,00 (impuesto actualizado); Bs. 4.933.636,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1.994) y Bs. 462.631,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de mayo de 1996.

- **N° 01-1-001424**, emitida por montos de Bs. 1.253.624,00 (impuesto actualizado); Bs. 3.106.140,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 256.157,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de junio de 1996.

- **N° 01-1-001425**, emitida por montos de Bs. 3.835.016,00 (impuesto actualizado); Bs. 10.086.250,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 745.272,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de julio de 1996.

- **N° 01-1-001426**, emitida por montos de Bs. 2.814.690,00 (impuesto actualizado); Bs. 7.794.789,00 (Multa artículo 95 C.O.T. 1.994) y Bs. 518.841,00 (Intereses compensatorios), correspondiente al mes de agosto de 1.996, y

- **N° 01-1-001427**, emitida por montos de Bs. 2.067.532,00 (impuesto actualizado); Bs. 5.927.706,00 (multa artículo 95 C.O.T. 1994) y Bs. 360.440,00 (intereses compensatorios), correspondiente al mes de septiembre de 1996.

-II-

DECISIÓN JUDICIAL APELADA

Mediante la sentencia N° 388 de fecha 29 de enero de 2001, el tribunal de la causa procedió a examinar y a resolver la *litis* derivada del mencionado recurso contencioso tributario, en los siguientes términos:

Respecto a la liquidación del impuesto sobre la renta con actualización monetaria e intereses

compensatorios, formulada en torno al ejercicio fiscal 01-05-95 al 30-04-96, el *a quo* la juzgó improcedente y nula por inconstitucional, *por cuanto la extinta Corte Suprema de Justicia, en sentencia del 14 de diciembre de 1.999, declaró la nulidad del parágrafo único del Artículo 59 del Código Orgánico Tributario vigentes desde el 1° de julio de 1.994 cuyos efectos en el tiempo, según sentencia aclaratoria dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 26 de julio de 2.000 operan enunc (Sic), es decir, para todos los casos futuros, excepción hecha de aquellos que hayan quedado definitivamente firme en virtud de un acto administrativo que no haya sido recurrido, o por haber recaído decisión judicial (...), la actualización monetaria e intereses compensatorios antes incluidos no se encuentran dentro de la señalada excepción, (...).*

En cuanto a la legalidad o no de la determinación de oficio sobre base presuntiva que utilizó la Administración Tributaria para formular los reparos a cargo de la contribuyente por ingresos y por costos no declarados, el juzgador observó que la determinación de oficio sobre base presuntiva, según lo establece el Código Orgánico Tributario en el Artículo 120, como también la jurisprudencia patria, es de aplicación excepcional sólo para aquellos casos en los que la fiscalización no puede obtener del contribuyente, ya de manera directa o indirecta, los elementos del juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta, que dice es la única capaz de conciliar los intereses del fisco con la real capacidad económica del contribuyente en un determinado período o períodos impositivos.

A partir de lo expuesto, estimó que la aplicación del sistema sobre base presuntiva *jamás puede sustituir la carga por parte de la Administración de comprobar directamente las situaciones ciertas*, sobre cuya base concluyó respecto a los reparos debatidos en el caso concreto que, habiendo advertido la fiscalización que la contribuyente llevaba su contabilidad, registros, comprobantes y nóminas de proveedores de acuerdo a las disposiciones legales pertinentes, debió ajustar tales reparos a los reales y objetivos montos acreditados como ingresos y costos, y no desviarse hacia el procedimiento de oficio sobre base presuntiva que no garantiza la completa acreditación de dichos ingresos y costos. Aunado a ello, destacó que para cuantificar el repara por costos no declarados, la fiscalización utilizó un procedimiento de muestreo con una selectiva muestra de proveedores, escogidos tomando en consideración los montos y cantidades que fuesen más representativos, procedimiento que, a juicio del *a quo*, no es suficiente para establecer la presunción de que la cifra calculada por tal concepto represente un monto al menos aproximado del repara impuesto.

Finalmente, según el texto expreso de la sentencia apelada en su parte QUINTA, observa la Sala que el

juzgador consideró legalmente procedentes las declaraciones sustitutivas y los respectivos pagos de impuestos autoliquidados en ellas, presentadas éstas por la contribuyente para modificar las que por concepto de impuesto sobre la renta había presentado para los ejercicios coincidentes con los años civiles 1994, 1995 y 1996, y las que por concepto de impuestos por las ventas al mayor igualmente presentó para los ejercicios que transcurrieron entre el mes de agosto de 1994 y el mes de septiembre de 1996.

Conforme a las motivaciones que anteceden, el *a quo* declaró *Improcedente el Procedimiento de Determinación de Oficio Sobre Base Presuntiva a que se refieren las Actas Fiscales Nros. GRTI-RC-DF-1-1052-000071, GRTI-RC-DF-1-1052-000072, GRTI-RC-DF-1-1052-000073, GRTI-RC-DF-1-1052-000074 y GRTI-RC-DF-1-1052-000075, todas de fecha 12 de febrero de 1.997, la Resolución de Sumario Administrativo N° SAT/GRTI/RC/DSA/97-1-000037 de fecha 10 de marzo de 1.998, el Acta Fiscal N° GRTI-RC-DF-1-1052000044 del 27 de enero de 1.997, la Resolución de Sumario Administrativo N° SAT/GRTI/RC/DSA/98-1-000038 de fecha 10 de marzo de 1.998 y, en consecuencia, declara Con Lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente PABLO ELECTRÓNICA, C.A., contra la Resolución N° HGJT-A-99-3440 de fecha 30 de junio de 1999, (...), la cual queda sin efecto alguno y sus planillas.*

- III -

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 04 de abril de 2001, la representación del Fisco Nacional fundamentó ante esta alzada su apelación ejercida el 15 de febrero de 2001 contra el fallo antes transcrito, sobre la base de las siguientes alegaciones y vicios denunciados:

1- Violación del principio de la exhaustividad, consagrado en los ordinales 3° y 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, por omisión de pronunciamiento o incongruencia negativa, visto el silencio guardado por el *a quo* en su decisión respecto a los argumentos esgrimidos ante esa instancia por la representación judicial fiscal, en defensa de los reparos y liquidaciones contenidas en los actos impugnados, referidos al supuesto vicio de ilegalidad por falso supuesto imputado a la Administración, respecto a las declaraciones sustitutivas presentadas por la contribuyente, tanto del impuesto sobre la renta como del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, por los períodos gravables *supra* indicados, así como en cuanto a las motivaciones fácticas (ausencia de registro contable de la totalidad de las operaciones mercantiles de la contribuyente) que en el presente caso llevaron a la Administración a utilizar el procedimiento de determinación de oficio sobre base presuntiva, todo lo cual a su decir deriva en la nulidad del fallo apelado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 244 del Código citado *supra*.

2- Errada interpretación del contenido y alcance de la norma dispuesta en el artículo 120 del Código Orgánico Tributario, referido a la determinación tributaria sobre base presuntiva, configurándose el vicio de

errónea interpretación de la Ley, al desconocer las previsiones que establecen los artículos 4 y 6 *eiusdem* sobre la interpretación de las normas tributarias.

-IV-

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

En razón de las declaratorias contenidas en el fallo recurrido y de las objeciones formuladas por el apelante, en representación del Fisco Nacional, la controversia planteada en el caso *sub júdice* se contrae a decidir respecto a la legalidad del procedimiento de determinación de oficio utilizado en el presente caso por la Administración Tributaria, para formular a cargo de la sociedad mercantil contribuyente reparos por reajuste regular por inflación, ingresos y costos no declarados y deducciones no procedentes, así como también por conceptos de créditos fiscales rechazados, débitos fiscales no declarados y crédito fiscal no utilizado.

Sin embargo, deberá esta alzada previamente pronunciarse en cuanto a los vicios en los cuales, según denuncia el apelante, incurrió el sentenciador en su fallo.

Pasa la Sala a decidir, y a tal efecto observa:

Previos Pronunciamientos:

- Vicio por omisión de pronunciamiento o incongruencia negativa:

De acuerdo a las exigencias impuestas por la legislación procesal, toda sentencia debe contener una decisión expresa, positiva y precisa con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia (ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil).

Para cumplir con este requisito de forma exigido para los fallos judiciales, la decisión que se dicte en el curso del proceso no debe contener expresiones o declaratorias implícitas o sobreentendidas, por el contrario, el contenido de la sentencia debe ser expresado en forma comprensible, cierta, verdadera y efectiva, que no dé lugar a dudas, incertidumbres, insuficiencias, contradicciones o ambigüedades, debiendo para ello ser exhaustiva, es decir, pronunciarse sobre todos los pedimentos formulados en el debate, y de esa manera dirimir el conflicto de intereses que le ha sido sometido en el proceso.

Estas exigencias de carácter legal, como requisitos fundamentales e impretermitibles que deben contener las sentencias, han sido categorizados por la jurisprudencia como: el deber de pronunciamiento, la congruencia y la prohibición de absolver la instancia.

En cuanto a la congruencia, dispone el segundo precepto del ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil que la decisión debe dictarse *con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o*

defensas opuestas. Luego, cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia, el cual se manifiesta cuando el juez con su decisión, modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limitó a resolver sólo lo pretendido por las partes, o bien porque no resolvió sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. Precisamente ante el segundo supuesto citado, se estará en presencia de una incongruencia negativa, visto que el fallo omite el debido pronunciamiento sobre alguna de las pretensiones procesales de las partes en la controversia judicial.

Circunscribiéndonos al caso de autos, se tiene que la representación del Fisco Nacional alega que la recurrida incurrió en el vicio de incongruencia negativa, al omitir la consideración de los argumentos esgrimidos por la representación fiscal, en apoyo a la legalidad de los reparos y liquidaciones contenidas en los actos impugnados, con especial referencia a las defensas en tal sentido expuestas en su escrito de informes presentado ante esa instancia, dada la importancia que reviste dicho escrito en el proceso contencioso tributario; omisión la cual dice, no sólo representa el quebrantamiento del ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, sino que también implica la violación del principio de la igualdad procesal y, por tanto, la limitación del derecho a la defensa del Fisco Nacional.

Conforme al texto expreso de la sentencia apelada, observa la Sala que para dilucidar la controversia planteada, el juzgador limitó su análisis a examinar y resolver los aspectos de fondo fundamentales de la misma, a saber, a) la improcedencia del procedimiento de determinación de oficio sobre base presuntiva utilizado por la Administración Tributaria para imponer los citados reparos a la contribuyente, en cuyo contexto declaró también la improcedencia del procedimiento de muestreo selectivo de proveedores implementado para cuantificar los referidos reparos, b) la inobservancia legalmente injustificada de parte de la Administración de las declaraciones sustitutivas presentadas por la contribuyente, para modificar las que había ya presentado y eran objeto de fiscalización, por concepto de impuesto sobre la renta para los ejercicios gravables 94-95 y 95-96, y en concepto de impuesto por las ventas al mayor para los ejercicios transcurridos entre el mes de agosto de 1994 y el mes de septiembre de 1996 (omisión de revaluación de impuestos y accesorios); sobre cuya base finalmente declaró sin efecto alguno los actos administrativos y las planillas de liquidación impugnadas, no sin antes haber decidido la improcedencia de las liquidaciones de impuesto sobre la renta calculadas con actualización monetaria e intereses compensatorios (ejercicio 1° de mayo de 1995 al 30 de abril de 1996), a partir de la nulidad por inconstitucionalidad del párrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, declarada por la extinta Corte Suprema de Justicia en su fallo de fecha 14 de diciembre de 1999.

Así las cosas, en aplicación de la normativa procedimental citada *supra* y vista la complejidad que

reviste la temática tributaria inmersa en la materia debatida, aprecia esta alzada que el *a quo* ciertamente debió exponer y detallar en su fallo, de forma más clara y precisa, tanto los hechos controvertidos, como las pretensiones y defensas opuestas por las partes, que una vez consideradas conforme al derecho le permitieran resolver así el debate ante él planteado. Sin embargo, no se advierte en la recurrida un error de concordancia lógica y jurídica entre la pretensión y la sentencia, suficiente como para considerar procedente la denuncia de incongruencia de la apelante y la consecuente nulidad del fallo.

Ello así, a pesar de que haya obviado expresar en la misma su juicio concreto respecto al debate surgido en torno al supuesto vicio de ilegalidad por falso supuesto y errónea apreciación de los hechos, denunciado por la contribuyente respecto a la actividad desplegada por la Administración Tributaria, y asimismo negado por ésta, visto que, en todo caso, dicha omisión no impidió a la sentencia en cuestión alcanzar su fin, es decir, resolver la controversia sometida a su juicio, el cual ahora es conocido por esta alzada en apelación. Conforme a lo expuesto, considera la Sala que el referido fallo no se haya afectado por el vicio de incongruencia negativa alegado por la representación fiscal. **Así se declara.**

Respecto a la omisión de pronunciamiento también denunciada en cuando a los hechos que llevaron a la Administración a aplicar el procedimiento de determinación de oficio sobre base presuntiva (inconsistencias y deficiencias de los registros contables, comprobantes y demás documentos relacionados con la totalidad de las operaciones mercantiles de la contribuyente), la Sala observa que, contrariamente a la precitada denuncia, el juzgador sí estimó las alegaciones fiscales sobre dichos particulares, las cuales incluso juzgó contradictorias con las motivaciones y fundamentos de las actas fiscales *supra* referidas, donde se dejaba constancia entre otros supuestos de que la contribuyente llevaba su contabilidad de acuerdo a las disposiciones legales pertinentes, así como sus registros, comprobantes y nóminas de proveedores, advertido lo cual, entre otros fundamentos, pudo el *a quo* decidir como lo hizo, razones por las que resulta improcedente aducir contra el fallo en cuestión el vicio de actividad de omisión de pronunciamiento. **Así también se declara.**

En todo caso, seguidamente habrá esta alzada de decidir respecto a la pertinencia y legalidad de los precitados pronunciamientos en el contexto de la materia de fondo debatida, para así resolver la apelación interpuesta por el Fisco Nacional contra la referida sentencia N° 388 de fecha 29 de enero de 2001.

Vicio de errónea interpretación de la Ley.

A los fines *supra* indicados, se debe dilucidar el alegato del Fisco Nacional conforme al cual afirma que el juzgador incurrió en una errada interpretación del contenido y alcance de la norma dispuesta en el artículo 120 del Código Orgánico Tributario de 1994, referida a la determinación tributaria sobre base presuntiva, cuyo texto establece:

“La determinación sobre base presuntiva sólo procede si el contribuyente no proporciona los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta. En tal caso, subsiste la responsabilidad por las diferencias que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.

Omissis.”

A partir de la norma transcrita *supra*, con apoyo en la jurisprudencia patria sentada sobre el particular, concluyó el *a quo* que la determinación de oficio sobre base presuntiva es de aplicación excepcional, *sólo para aquellos casos en los que la fiscalización no puede obtener de la contribuyente, ya de manera directa o indirecta, los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación de oficio sobre base cierta*, vale decir ante la imposibilidad de disponer de certeza para la determinación tributaria de oficio, interpretando entonces que regla general aplicable es que la obligación tributaria se determine sobre base cierta.

Ahora bien, siendo que esta alzada ha de juzgar si dicha primera conclusión constituye a cargo del *a quo* el vicio de errónea interpretación de la Ley, debe de seguidas observar que la llamada determinación de oficio sobre base cierta se produce cuando la Administración Tributaria dispone de todos los elementos necesarios para conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria (artículo 119, numeral 1), abstracción hecha de que tales elementos de juicio hayan sido proporcionados por el deudor tributario o de otra forma legalmente obtenidos. Sin embargo, no siempre la Administración podrá disponer de los elementos indispensables para conocer directamente y con exactitud la situación fiscal del contribuyente, en cuyo supuesto habrá de utilizar la determinación de oficio sobre base presuntiva, aplicada *en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan determinar la existencia y cuantía de la misma*. (artículo 119, numeral 2). *Sensu contrario*, también puede declarar la inexistencia de la obligación tributaria de que se trate.

Con base a los referidos presupuestos de ley y a la excepcionalidad que, en principio, condiciona la utilización del aludido sistema de determinación de oficio sobre base presuntiva, no puede esta Sala apreciar como errónea la interpretación asumida por el juzgador respecto a la norma dispuesta en el artículo 120 del Código Orgánico Tributario de 1994, ya que ciertamente resulta un principio general rector del procedimiento de determinación tributaria de oficio la preponderancia de la determinación sobre la base de datos y situaciones ciertas, y sólo por vía de excepción la posibilidad de utilizar razonablemente indicios y presunciones, afirmación que no desdice o niega la opción para la Administración de poder utilizar incluso una mixtura de tales procedimientos si fuese necesario. Por tanto, se estima improcedente el alegato en tal sentido aducido por la representación fiscal. **Así se declara.**

No obstante el pronunciamiento que antecede y circunscribiéndonos a la materia de fondo debatida en el caso concreto de autos, debe ahora esta alzada dilucidar la legalidad de la declaratoria del *a quo* en aplicación del referido criterio de excepcionalidad, cuando juzgó improcedente la determinación de oficio sobre base presuntiva efectuada a cargo de la sociedad mercantil contribuyente **PABLO ELECTRONICA**,

C.A., pues entendió que si la fiscalización actuante pudo advertir en sus actas que ésta llevaba su contabilidad de acuerdo a las disposiciones legales pertinentes, así debió ajustar los reparos a sus reales y objetivos montos, luego no pudo desviarse hacia el mencionado procedimiento de determinación sobre base presuntiva, que no garantiza la completa acreditación de los ingresos y los costos no declarados y como tales reparados, máxime si para su cuantificación se utilizó un procedimiento de muestreo de selección de los proveedores más representativos.

Sobre el particular, alega la representación fiscal en la formalización de su apelación que, en primer término, es perfectamente imputable a la contribuyente el hecho de no haber llevado en forma ordenada su contabilidad, lo que para los efectos fiscales imponía detallar y registrar todas las compras y ventas realizadas durante los ejercicios reparados, de donde sostiene que la Administración Tributaria no tuvo otra opción que determinar a cargo de aquella sus obligaciones sobre base presuntiva, en este caso a partir de un muestreo razonable de dichas operaciones, sustentado en cifras aportadas por los propios proveedores de la sociedad mercantil contribuyente.

A fin de contrariar las referidas aseveraciones, la contribuyente aduce en su escrito de contestación a dicha fundamentación que, tanto los funcionarios fiscales actuantes, a saber, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital, como la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, incurren en falsos supuestos en los actos administrativos recurridos (actas fiscales, resoluciones culminatorias de los sumarios administrativos y resolución decisoria del recurso jerárquico, identificadas *supra*), ya que en ellos se dieron por ciertos hechos que no fueron debidamente comprobados y en los cuales tampoco se expusieron los fundamentos que llevaron a dichas autoridades a modificar la determinación tributaria efectuada por la misma contribuyente, *máxime* considerando la desestimación que afirma hizo la Administración de las declaraciones sustitutivas presentadas por la referida sociedad mercantil en el curso del proceso de fiscalización, tanto en materia de impuesto sobre la renta como en materia de impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor.

En atención a las citadas alegaciones y a las defensas opuestas, la Sala observa que no obstante haberse pronunciado *supra* confirmando la legalidad que ampara al procedimiento de determinación oficioso sobre base presuntiva, en los términos y condiciones establecidos en nuestro derecho positivo aplicable, asimismo pudo advertir que la determinación efectuada por la Administración Tributaria a cargo de la sociedad mercantil **PABLO ELECTRONICA, C.A.**, estuvo en principio planteada y ejecutada conforme a derecho, ya que de los autos se infiere su fundamentación, coincidente con la defensa asumida por la representación fiscal en sus informes producidos en la controversia de instancia, en los términos siguientes:

“(…), a través del método de determinación tributaria sobre base cierta, la actuación fiscalizadora logró detectar la omisión de ingresos y compras para los ejercicios 94-95 y 95-96, y por ende la omisión de débitos y créditos fiscales correspondientes a los períodos impositivos supra mencionados, en razón de que la recurrente no registró contablemente, ni declaró la totalidad de las ventas y compras realizadas. En tal sentido, y a los fines de cuantificar los ingresos y débitos omitidos, la fiscalización se vio obligada a aplicar el método presuntivo denominado ‘Margen de Comercialización’ (...Omissis)

..., la fiscalización agotó todos los elementos de juicio necesarios para efectuar la determinación tributaria sobre base cierta llegando incluso a requerir información directa a los proveedores de la recurrente, a través de los cuales y con la aplicación del método presuntivo Margen de Comercialización', se obtuvo el verdadero monto real de las ventas omitidas por dicha contribuyente."

Por consiguiente, podría esta Sala concluir sobre la procedencia y legalidad de la determinación tributaria parcial sobre base presuntiva a la cual se ha hecho referencia, siendo ésta aplicada como complemento a la determinación sobre base cierta previamente efectuada a cargo de la contribuyente y en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación con el hecho generador de la obligación de la contribuyente, permitían a la Administración determinar la existencia y cuantía de la misma, con estricto apego a las previsiones al efecto dispuestas en los artículos 118, 119 y 120 del entonces vigente Código Orgánico Tributario, y de seguidas decidir respecto a la legalidad de los reparos impuestos en su fondo.

Sin embargo, antes de así juzgar y proceder, se debe examinar los alcances del hecho derivado de las declaraciones sustitutivas presentadas por la referida sociedad mercantil, tanto en materia de impuesto sobre la renta (07-01-97), como en materia de impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor (27-12-96), respecto de las cuales se dice y en autos se advierte que fueron presentadas luego de haberse iniciado el respectivo procedimiento de fiscalización, siendo dicha circunstancia la invocada por la autoridad tributaria para desestimar los datos en ellas aportados a los efectos reparados, aunada a la existencia de otras irregularidades detectadas que también ameritaban la formulación de tales reparos, a saber, que no se trataban de declaraciones espontáneas.

Al efecto, se estima oportuno citar el dispositivo contenido en el artículo 128 del Código Orgánico Tributario de 1994, que establece:

"Las declaraciones o manifestaciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban (...).

Dichas declaraciones y manifestaciones se tendrán como definitivas aun cuando podrán ser modificadas en cualquier tiempo, sin perjuicio de las facultades de verificación de la Administración Tributaria y de la aplicación de las sanciones que correspondan, si tal modificación ha sido hecha a raíz de denuncias, observación o inspección de la autoridad." (Destacado de la Sala)

De acuerdo a la previsión transcrita, para la Sala surge evidente que bajo ninguna circunstancia, menos temporal, podría la autoridad tributaria inobservar las declaraciones sustitutivas presentadas por la contribuyente en el curso de la aludida fiscalización. Por el contrario, se tiene que le era imperativo verificar

los datos aportados en dichas declaraciones, aun cuando advirtiese que las mismas fueron presentadas a raíz de dicho procedimiento y, por tanto, debía adecuar y revaluar las cantidades que por concepto de ingresos, costos, compras y ventas no declaradas fueron objetados inicialmente en las respectivas actas fiscales, para finalmente determinar con certeza los impuestos que en definitiva debía pagar la sociedad mercantil contribuyente.

Conforme a lo expuesto y revisadas como fueron las motivaciones de las resoluciones culminatorias de los respectivos sumarios administrativos, solo resta a esta alzada confirmar el símil criterio que sobre el particular fue asumido por el juzgador de instancia en el fallo apelado, de acuerdo al marco legal contenido en el Código Orgánico Tributario y en las leyes especiales que regulan el impuesto a la renta y a las ventas al mayor, cuando acertadamente destacó que la citada normativa en modo alguno establece un lapso rígido y perentorio, pasado el cual decaen o caducan las actuaciones fiscales, en cuya virtud entendió que en el presente caso la Administración Tributaria debió atender al contenido de las declaraciones sustitutivas presentadas por la contribuyente, así como al respectivo pago de los impuestos autoliquidados en esa oportunidad. **Así se declara.**

En consecuencia, la Sala juzga como alcance al pronunciamiento que antecede que, a pesar de haberse declarado antes la procedencia y legalidad del procedimiento de determinación utilizado en el presente caso por la Administración Tributaria, la situación luego advertida en torno a la desestimación de las declaraciones sustitutivas presentadas por la contribuyente en el curso del aludido procedimiento de fiscalización, desvirtuó los objetivos de dicho procedimiento, a saber, el establecer con certeza a cargo de la citada contribuyente sus obligaciones tributarias y su exacta cuantía.

De allí, surge forzoso para esta alzada declarar la ilegalidad de las Actas Fiscales levantadas a su cargo en fecha 12 de febrero de 1997, signadas Nos. GRTI-RC-DF-1-1052-000071, 000072, 000073, 000074 y 000075, así como de los actos contenidos en el Acta Fiscal N° GRTI-RC-DF-1-1052000044 del 27 de enero de 1997 y en las Resoluciones del Sumario Administrativo Nos. SAT/GRTI/RC/DSA/97-1-000037 y 98-1-000038, ambas de fecha 10 de marzo de 1998, y de suyo la improcedencia del acto administrativo recurrido, contenido en la Resolución N° HGJT-A-99-3440 de fecha 30 de junio de 1999, emanada de la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria. **Así se decide.**

En todo caso, resulta pertinente observar que a los efectos de las referidas declaraciones sustitutivas, presentadas por la contribuyente en relación al impuesto sobre la renta causado durante sus ejercicios gravables 01-05-93 al 30-04-94; 01-05-94 al 30-04-95 y 01-05-95 al 30-04-96, y respecto al impuesto al

consumo suntuario y a las ventas al mayor de los períodos impositivos correspondientes a los meses de agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 1994, enero a diciembre de 1.995, y enero a septiembre de 1996, bien quedan a salvo para la Administración sus facultades regladas dispuestas por el Código Orgánico Tributario (Fiscalización, Determinación y Sancionatoria). **Así también se declara.**

- V -

DECISIÓN

En virtud de los razonamientos precedentes, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por el Fisco Nacional contra la sentencia N° 388, dictada el 29 de enero de 2001 por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario, la cual declaró Con Lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la representación judicial de la sociedad mercantil contribuyente **PABLO ELECTRONICA, C.A.**

2- En razón de dicho pronunciamiento, se **CONFIRMAN** del fallo apelado sus declaratorias atinentes a la nulidad de las planillas de liquidación en el presente fallo identificadas, expedidas a cargo de la contribuyente en concepto de impuesto sobre la renta con actualización monetaria e intereses compensatorios; a la procedencia y legalidad de las declaraciones sustitutivas y los respectivos pagos de impuestos autoliquidados en ellas, presentadas por la contribuyente para modificar las que por concepto de impuesto sobre la renta presentó para los ejercicios fiscales 01-05-93 al 30-04-94; 01-05-94 al 30-04-95 y 01-05-95 al 30-04-96, y las que por concepto de impuesto a las ventas al mayor igualmente presentó para los períodos que transcurrieron entre el mes de agosto de 1994 y el mes de septiembre de 1996 y a la nulidad de ilegalidad de las Actas Fiscales levantadas a su cargo en fecha 12 de febrero de 1997, signadas Nos. GRTI-RC-DF-1-1052-000071, 000072, 000073, 000074 y 000075, y del Acta Fiscal N° GRTI-RC-DF-1-1052000044 del 27 de enero de 1997, así como de las Resoluciones de Sumario Administrativo Nos. SAT/GRTI/RC/DSA/97-1-000037 y 98-1-000038, ambas de fecha 10 de marzo de 1998 y, en consecuencia, del acto administrativo recurrido, contenido en la Resolución N° HGJT-A-99-3440 de fecha 30 de junio de 1999, emanada de la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria. Sin embargo, se **REVOCA** del mencionado fallo la declaratoria de improcedencia respecto al procedimiento de determinación de oficio sobre base presuntiva utilizado por la Administración Tributaria en el presente caso.

Publíquese, regístrese y notifíquese. 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 diez (10) días del mes de abril de dos mil tres. Años 192° de la Independencia y 144° de la Federación.

El Presidente Ponente,

LEVIS IGNACIO ZERPA

El Vicepresidente,

HADEL MOSTAFÁ PAOLINI

Magistrada

YOLANDA JAIMES GUERRERO

La Secretaria Interina,

SOFIA YAMILE GUZMÁN

Exp. N° 2001-0188

LIZ/gb

En ventidos (22) de abril del año dos mil tres, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00581.