

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA



PODER JUDICIAL
TRIBUNAL SUPERIOR DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
DE LA REGION GUAYANA CON COMPETENCIA EN LAS
CIRCUNSCRIPCIONES JUDICIALES DE LOS ESTADO
AMAZONA, BOLIVAR Y DELTA AMACURO.

Ciudad Bolívar, 30 de Abril de 2024
214° y 165°

ASUNTO: FP02-U-2022-000008

Resolución N° PJ0662024000023

“visto los informes presentados por ambas partes”

La presente causa se inicia en fecha 17 de mayo de 2022, por escrito contentivo de Recurso Contencioso Tributario, incoado por el ciudadano Rafael Edgardo Zurita, venezolano, mayor de edad, titular de la cedula de identidad N° 8.876.856, en su condición de apoderado del ciudadano Alejandro Iglesias Zurita, venezolano, mayor de edad, identificado con la cedula de identidad N° 14.516.620, representante legal de la empresa Motel Cachamay, C.A., asistido por los abogados Julio Cesar Díaz Valdez, Julio Cesar Díaz Silva y María Valentina Capella, inscritos en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo los números 146.634, 238.862 y 311.662, respectivamente, contra la Resolución del Recurso Jerárquico N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DJT/2022/02 de fecha 17 de marzo de 2022, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT)

Seguidamente en fecha 18 de mayo de 2022 se le dio entrada bajo el epígrafe de la referencia; se ordeno a tal efecto notificar al Fiscal, Procurador General de la República Bolivariana de Venezuela, y al Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). (v. folio 18).

Estando las partes a derecho y por cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 286 y siguientes del Decreto Constituyente que dicta el Código Orgánico Tributario de 2020 (en lo sucesivo COT de 2020); este Tribunal dicto Sentencia Interlocutoria N° PJ0662022000036 en fecha 24 de mayo de 2023, mediante la cual se **ADMITIO** el presente Recurso Contencioso Tributario, ordenando así las notificaciones de ley. (v. folios 48 y 49).

En fecha 20 de julio de 2023, este Órgano Jurisdiccional dictó y publicó Sentencia Interlocutoria N° PJ0662023000058 **ADMITIENDO**, las pruebas traídas al proceso, por no

ser manifiestamente ilegales ni impertinentes. (v. folio 64 y 65)

En fecha 15 de noviembre de 2023, se dictó auto de “*vistos con informes*”, este Juzgado tomando en consideración lo preceptuado en el artículo N° 304 y siguiente del COT de 2020, fija el lapso de sentencia de (60) días continuos para dictar sentencia.(v. folio 119)

-I-

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El contribuyente Motel Cachamay C.A., en fecha 07 de julio de 2021, fue notificado de la Providencia Administrativa N° SNAT-INTI-GRTI-RG-DF-VDF-FMF-2021-129, lo que dio inicio al acto administrativo objeto del presente Recurso Contencioso Tributario, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), con el propósito de verificar el oportuno cumplimiento de los deberes formales establecidos en el COT de 2020; culminada la actuación fiscal, se emite el Acto Administrativo contenido en la Resolución de Imposición de Sanción N° SNAT/INTI/GRT/RG/DF/VDF/FMF/2021/129-105 de fecha 29 de julio de 2021, y posteriormente se emite Resolución de Recurso Jerárquico N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DJT/2022/02 de fecha 17 de marzo de 2022, determinándose sanciones, por los presuntos ilícitos formales siguientes:

- El sujeto pasivo omitió emitir facturas, sanción 450 veces el Tipo de Cambio de mayor valor del BCV y cierre de establecimiento de doce días y medio (12,5) continuos.
- El sujeto pasivo no posee maquina fiscal, sanción 150 veces el Tipo de Cambio de mayor valor del BCV y cierre de establecimiento de doce días y medio (12,5) continuos.

-II-

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

La representación de la contribuyente en su escrito alegó lo siguiente:

1. De la nulidad absoluta de la Resolución de Recurso Jerárquico N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DJT/2022/02 de fecha 17 de marzo de 2022, por cuanto se encuentra viciada de nulidad absoluta por Incompetencia.
2. De la aplicación irretroactiva de las sanciones pecuniarias establecidas en el COT 2020, a hechos ilícitos acaecidos bajo la vigencia del COT de 2014.

La recurrente invoca en su escrito recursorio que el acto administrativo se encuentra viciado de nulidad absoluta, por cuanto, el procedimiento fue ejecutado en inobservancia del plexo normativo que rige en la relación jurídica tributaria. Por cuanto los funcionarios que fueron autorizados para llevar a cabo el procedimiento administrativo de verificación de deberes formales, no se encontraban investidos de competencia para llevar a cabo ese

procedimiento, ya que el documento o acto administrativo que les otorga esa facultad Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/VDF/FMF/2021-129 de fecha 07 de julio de 2021, emanada de la División de Fiscalización adscrita a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del SENIAT, los autorizaba a llevar a cabo un procedimiento distinto, es decir, el de Fiscalización y Determinación, haciendo uso de la atribuciones previstas en los artículos 131 numerales 2, 4, 5, 20; 134, 137 al 140, 155, 162, 187 al 203 del COT de 2020.

Asimismo indicó que los artículos que van desde el 187 al 203 del COT de 2020, a los cuales se refiere expresamente la providencia administrativa, está comprendido en la sección Sexta referida “Del Procedimiento de Fiscalización y Determinación”. Y tomando en cuenta lo señalado en el artículo 193 del COT de 2020, señala que el procedimiento debe finalizar con un Acta de Reparo y no una Resolución de Imposición de Sanción.

Por lo que arguye que los funcionarios del SENIAT actuaron fuera del marco de su competencia, y que este hecho hace nulo el Acto Administrativo, lo cual es una garantía constitucional (art. 49 de la CRBV), por error en la competencia de los funcionarios.

Aunado a ello, el contribuyente alega además la irretroactividad de las sanciones pecuniarias establecida en el COT de 2020 a hechos acaecidos bajo la vigencia del COT de 2014, partiendo de que; a) Sin incumplimiento no hay infracción, b) Sin infracción administrativa no hay sanción, c) La consecuencia desfavorable tiene finalidad represiva o de castigo y d) Es restrictiva de derechos.

De manera tal, que el presupuesto necesario para la imposición de la sanción y el consecuente castigo, es la infracción de la conducta que la ley exige del contribuyente. Conducta y norma jurídica que la reprocha debe coincidir respecto al tiempo, so pena de aplicar de manera irretroactiva una norma de hoy a un hecho de ayer.

Cabe destacar que la infracción derivada de conductas exigidas en la providencia administrativa N° SNAT/2018/0141, vigente a partir de 2018, pero, en lugar de haber sido sancionada con el COT 2014 aplicable *ratione temporis*, a su representada se le sancionó aplicando las disposiciones de un COT de 2020, cuya vigencia es posterior a la comisión de los hechos. Es decir, se le aplica al caso concreto normas jurídicas que entraron en vigor luego que el hecho acaeció.

Queda demostrado así, que los deberes formales incumplidos (ilícitos) se causaron con ocasión a la providencia administrativa que entró en vigencia antes que el COT de 2020 lo estuviera. De modo que, el incumplimiento de esos deberes, es decir, la comisión del ilícito, -momento en el cual ocurre la infracción (incumplimiento)-, es anterior a la vigencia del COT de 2020, Por lo que debe ser sancionado por el COT que se encontraba vigente. Esto es, el COT 2014 que derogó el COT de 2001.

Nótese que en el caso de autos, claramente se verifica la aplicación retroactiva de normas sancionatorias establecidas en una ley (COT de 2020) que para la fecha de la comisión del

ilícito tributario aún no estaban vigentes. Por lo tanto, además de la norma transcrita, se viola flagrantemente la garantía establecida en la CRBV conocida como la prohibición de la irretroactividad de las normas jurídicas.

Que contrario a las normas citadas del COT de 2020, al mandato constitucional (ex. Art. 24) y a las reiteradas interpretaciones de la Sala Político-administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, se evidencia que la Administración Tributaria aplicó de manera inconstitucional las sanciones pecuniarias establecidas en los artículos: 101 (1) y 108 del COT de 2020. Dado que las multas fueron estimadas según el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, atendiendo a las normas jurídicas del COT de 2020, en vez de estimarla según el valor de la Unidad Tributaria (U.T.), a tenor de lo establecido en el COT vigente para el momento en que ocurrieron los hechos (i.e. COT, 2014).

En razón a lo anterior, la Administración Tributaria Nacional, ratifica en todas y cada una de sus partes lo alegado y el contenido de la Resolución de Recurso Jerárquico N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DJT/2022/02 de fecha 17 de marzo de 2022, y planillas de liquidación Nros. 081001242000009 y 081001242000010.

Delibera el Fisco Nacional en cuanto a la incompetencia de los funcionarios para realizar la verificación de los deberes formales de la contribuyente MOTEL CACHAMAY C.A., que la Administración Tributaria inicia su actividad como procedimiento de carácter tributario notificado el 07/07/2021, a través de la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/VDF/FMF/2021-129 de fecha 07/07/2021, para realizar la verificación de los deberes formales, acto administrativo ajustado a derecho y cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, como normativa legal fundamental para conferirle la competencia suficiente a los funcionarios referidos para representar al Fisco Nacional en el procedimiento de Verificación de deberes formales que pretende desvirtuar la recurrente.

Seguidamente, el ente exactor aduce que por incompetencia funcional de los funcionarios actuantes en cuanto al procedimiento, estima oportuno conocer como punto previo la competencia del funcionario actuante para realizar la verificación efectuada, al respecto, considera imperativo traer a colación el contenido de los artículos 131 numeral 2, y 155 numeral 3, 4 y 5 del Código Orgánico Tributario de 2020 que regulan el procedimiento de verificación al oportuno cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes o responsables y los deberes de los agentes de retención y percepción. (...).

Que del contexto de los artículos mencionados, se evidencia claramente que toda verificación que se efectúe en sede del establecimiento del contribuyente o responsable, se iniciará con una Providencia Administrativa, en la que se indicará el nombre del contribuyente o responsable, tributos, períodos y los elementos constitutivos de la base imponible, y principalmente una vez que estén cubiertos todos los extremos legales

exigidos por la normativa supra transcrita, deberá ser notificada al contribuyente o responsable. Asimismo, verificado el incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes o deberes de los agentes de retención y percepción, se le impondrá la sanción correspondiente mediante Resolución motivada, que deberá ser igualmente notificada al contribuyente, agente de retención o percepción.

Que se infiere la exigencia de la ley, que se les notifique a los interesados cualquier acto administrativo que afecte sus derechos subjetivos e intereses legítimos, personales y directos, para que el acto se considere eficaz y pueda comenzar a surtir sus efectos. Así que, en el caso que se analiza, tal y como se señaló precedentemente el contribuyente fue objeto de una verificación fiscal practicada por el funcionario suficientemente identificado en autos, con relación al cumplimiento de sus deberes formales, el cual fue debidamente notificado en fecha 07/07/2021.

Que en consecuencia, la resolución impugnada no se encuentra viciada de nulidad por incompetencia del funcionario actuante, mucho menos de desviación de poder, en tal sentido, la administración Tributaria Nacional concluye que el funcionario actuante realizó sus funciones dentro del ámbito de su competencia y discrecionalidad.

Pues bien, la recurrente alega que la Administración Tributaria aplicó una norma jurídica de manera retroactiva prohibida por la CRBV y el COT de 2020, al respecto el ente exactor destaca que dentro de sus facultades, atribuciones y funciones establece que ejecutará los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación, para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo.

De tal manera que, el órgano exactor procedió a practicar la respectiva actuación fiscal de conformidad con lo previsto en la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/VDF/FMF/2021-129 de fecha 07/07/2021, atendiendo a los periodos fiscales referidos del 01/01/2021 al 07/07/2021 (*hasta la presente fecha*) (*fecha de la providencia en cuestión*), con el objeto de verificar el oportuno cumplimiento de los deberes formales establecidos en el Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

Que refiriéndose al alegato de la recurrente que la comisión del ilícito debe ser sancionada con el Código Orgánico Tributario del año 2014 y no con el COT de 2020, la Administración Tributaria considera imperativo destacar el contenido del artículo 137 numeral 3 del COT, el cual dispone de amplias facultades de fiscalización e investigación en todo lo relativo a la aplicación de las Leyes tributarias, es decir, puede requerir de manera inmediata a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria los datos, informaciones y exhibición de libros y documentos que guarden relación con la obligación sustancial, traduciendo la conducta que debe adoptar el sujeto pasivo en el cumplimiento de deberes formales, los cuales constituyen obligaciones accesorias o secundarias establecidas

en la Ley, Reglamentos o Resoluciones de la Administración con el fin de facilitar la determinación de la obligación tributaria o la verificación y fiscalización del cumplimiento de ella.

Asimismo, para el órgano exactor, es oportuno aclarar que la Providencia Administrativa SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/VDF/FMF/2021-129 de fecha 07/07/2021 fue notificada a la contribuyente en fecha 07/07/2021, es decir, después de la entrada en vigencia del COT de 2020, por lo cual efectivamente le corresponde las sanciones contempladas en el mismo.

Es por ello que la representación de la República, sostiene que la contribuyente Motel Cachamay, C.A., incurrió en un ilícito Tributario Formal tipificado y establecido en el COT de 2020, al omitir la emisión de facturas, infringiendo lo establecido en el artículo 54 de la Ley del IVA y 62 del Reglamento del IVA, asimismo incumple el artículo 155 numeral 2 del COT de 2020, motivo por el cual fue sancionada según el numeral 1 del artículo 101; y por no poseer maquina fiscal, infringiendo lo establecido en el artículo 8 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0071 de fecha 08/11/2011 en concordancia con los artículos 15, 16, 17, 18, 19 y 20 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2018/141 de fecha 16/10/2018, asimismo incumple el artículo 155 numeral 2 del COT de 2020, motivo por el cual fue sancionada según el numeral 7 del artículo 101; determinando y ordenando la emisión de las Planillas de Liquidación de multas por los conceptos ya descritos.

En consecuencia, la Representación de la República, concluye que la Administración Tributaria no incurrió en ninguna aplicación errónea de la norma según el principio *ratione temporis* ya que los períodos objeto de la actuación fiscal corresponden al año 2021, específicamente del 1° de enero 2021 al 07 de julio de 2021, por lo que se sancionó con aplicación del COT 2020, en atención a la concurrencia de los hechos dentro del período para la cual se autorizó la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/VDF/FMF/2021/129 de fecha 07/07/2021, notificada el 07/07/2021.

-III-

PRUEBAS TRAIAS AL PROCESO

Visto los escritos de promoción de pruebas presentados por los abogados María Valentina Capella Duran y Albis Rodrigues, inscritos en el IPSA bajo el N° 311.662 y N° 182.735, respectivamente, actuando en representación de la contribuyente MOTEL CACHAMAY C.A., el primero de ellos y el segundo en representación del Fisco Nacional. Las mismas fueron presentadas en los siguientes términos: la representación judicial de la recurrente promueve a favor de su representada las siguientes documentales las cuales rielan en autos:

1. Resolución del Recurso Jerárquico N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DJT/2022/02, de fecha 17 de marzo de 2022.
2. Copia fotostática de las Planillas demostrativas de Liquidación Nros. 2089000009 y 2089000010 por la cantidad de Bs. 2.383,51 y Bs. 794,50, respectivamente.

En cuanto a la representación judicial de la Administración Tributaria Nacional, se acogió al principio de comunidad de la prueba y adquisición procesal, promoviendo lo siguiente:

1. Resolución del Recurso Jerárquico N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DJT/2022/02, de fecha 17 de marzo de 2022.
2. Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/VDF/FMF/2021/129, de fecha 07 de julio de 2021.
3. Resolución de Imposición de Sanción (Incumplimiento de deberes formales de los sujetos pasivos especiales de los contribuyentes) N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/VDF/FMF/2021/129/105 de fecha 29 de julio de 2021.
4. Acto de Constancia N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/VDF/FMF/2021/129/03 de fecha 07 de julio de 2021.
5. Planilla de Liquidación N° 081001242000009 de fecha 05 de abril de 2022
6. Planilla de Liquidación N° 081001242000010 de fecha 05 de abril de 2022.

La Administración Tributaria Nacional, promueve estos elementos con el objeto de demostrar los hechos que dieron origen a la imposición de los tributos liquidados. Ante lo cual, este Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Guayana, le hizo la observación en la Sentencia Interlocutoria N°PJ0662023000058 que en los procedimientos de verificación de deberes formales no se determinan tributos, razón por la cual considera incongruente la calificación del objeto de las pruebas, ya que la esencia de las mismas no guardan relación alguna con el procedimiento del cual emana el Acto Administrativo objeto de la pretensión jurídica de la contribuyente.

De igual manera, se le hizo la observación a la representación de la Administración Tributaria Nacional, que el hecho de haberse acogido al principio de la Comunidad de la Prueba, no exime a ésta de la obligación de traer al proceso, el expediente administrativo que ha debido ser conformado con ocasión al procedimiento de control fiscal ejecutado, de acuerdo con el mandato expreso del Parágrafo Único del artículo 291 del COT de 2020.

-IV-

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Delimitada la litis y vistos los argumentos explanados por las partes, así como apreciados y valorados los documentos que cursan en autos, este Tribunal Superior observa que el tema a debatir en el presente asunto circunda a la legalidad o no de la actuación fiscal en materia de Control Fiscal, lo que conllevó a la emisión de las Planillas de Liquidación Sustitutivas Nros 081001242000009 y N° 081001242000010, ambas de fecha 05/04/2022.

Sustancialmente se aprecia que el acto administrativo que dio origen al presente Recurso Contencioso Tributario, inició con la Providencia Administrativa N° **SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/VDF/FMF/2021/129** de fecha 07 de julio de 2021, la cual fue consignada

en copia certificada por la Administración Tributaria Nacional en su expediente administrativo, presentando una discordancia entre los fundamentos de Derecho y el objeto del procedimiento; siendo relevante en el referido Acto Administrativo, por cuanto es el que otorga la competencia a las funcionarias Naiyuglis de las Nieves Castillo Vásquez y Glismar Josefina Cova Aguinagalde, para actuar en representación de la Administración Tributaria Nacional, en el procedimiento de control fiscal, que de acuerdo con lo citado en el referido documento consistía en: “(...verificar el oportuno cumplimiento de los Deberes Formales...)”. En el mismo se observa en cuanto a las atribuciones, que la referida actuación se fundamenta:

“Los Artículos 98 Numeral 13 de la Resolución N° 32 que define la Organización, atribuciones y funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de fecha 24/03/95, publicada en gaceta oficial N° 4881 de fecha 29/03/95, así como el artículo 2 numerales 8 y 13 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2015-0009 de fecha 03/02/2015, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.598 de fecha 09/02/2015, mediante la cual se reorganizan las Gerencias Regionales de Tributos Internos y las Gerencias de Aduana Principales, en concordancia con los artículos 131 numerales 2, 4, 5, 20; 134, 137 al 140, 155, 162, 187 al 203 del Decreto N° 1.434 de fecha 17/11/2014 que dicta con Rango y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 Extraordinario de fecha 18/11/2014 y los artículos 131 numerales 2, 4, 5, 20; 134, 137 al 140, 155, 162, **187** al **203** del Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.507 Extraordinario de fecha 29/01/2020... (Resaltado de este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario)

La representación de la contribuyente alega la incompetencia de los funcionarios actuantes, dada la falta de correspondencia entre los presupuestos de Derecho (artículo 187 al 203 del COT) con el presupuesto de hecho (Verificación de Deberes Formales); este jurisconsulto considera oportuno efectuar un análisis de esa situación, para ello es prudente citar los referidos artículos y el numeral 2 del artículo 131 eiusdem:

“Artículo 131. La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial:

1(...)

2. Ejecutar los procedimientos de verificación, y de fiscalización y determinación, para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo.”

Es de notar que ciertamente se establecen las atribuciones de la Administración Tributaria, y define las herramientas de control fiscal, en dos procedimientos: Verificación, Fiscalización y Determinación; cada uno de ellos claramente tratados en el COT de 2020.

El procedimiento de Verificación, desarrollado en el Título IV De la Administración Tributaria, Capítulo III de los Procedimientos, Sección Quinta Del Procedimiento de Verificación, artículos del 182 al 186 del COT de 2020, señala que:

“Artículo 182. La Administración Tributaria podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, a los fines de realizar los ajuste respectivo y liquidar las diferencias a que hubiere lugar.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, y los deberes de los agentes de retención y percepción, e imponer las sanciones a que haya lugar.

Parágrafo Único. La verificación de los deberes formales y de los deberes de los agentes de retención y percepción podrá efectuarse en la sede de la Administración Tributaria o en el establecimiento del contribuyente o responsable. En este último caso, deberá existir autorización expresa emanada de la Administración Tributaria respectiva. Dicha autorización podrá hacerse para un grupo de contribuyentes, entre otros, criterios de ubicación geográfica o actividad económica.

En los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante resolución que se notificará al contribuyente o responsable conforme a las disposiciones de este Código.”

En cuanto al procedimiento establecido en los artículos 187 al 203 del COT de 2020, está desarrollado en el Título IV De la Administración Tributaria, Capítulo III de los Procedimientos, Sección Quinta Del Procedimiento de Fiscalización y Determinación, señala que:

“Artículo 187. Cuando la Administración Tributaria fiscalice el cumplimiento de las obligaciones tributarias o la procedencia de las devoluciones otorgadas conforme a lo previsto en la Sección Octava de este Capítulo o en las leyes y demás normas de carácter Tributario, así como cuando proceda a la determinación a que se refiere los artículos 141, 142 y 143 de este Código y, en su caso, aplique las sanciones correspondientes, se sujetará al procedimiento previsto en esta Sección.

Artículo 188. Toda fiscalización a excepción de lo previsto en el artículo 190 de este Código, se iniciará con una providencia de la Administración Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, en la que se indicará con toda precisión el contribuyente o responsable, tributos, períodos y, en su caso, los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuante, así como cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales.

La providencia a la que se refiere el encabezamiento de este artículo deberá notificarse al contribuyente o responsable, y autorizará a los funcionarios de la Administración Tributaria en ella señalados al ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, sin que pueda exigirse el cumplimiento de requisitos adicionales

para la validez de su actuación.” (Subrayado de este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario)

Es importante destacar que en la norma supra citada, los procedimientos con los cuales la Administración Tributaria ejerce el Control Fiscal, son: Verificación, Fiscalización y Determinación, cada uno desarrollados en secciones apartes, a los efectos de salvaguardar los principios de Seguridad Jurídica y el de Certeza.

Por otra parte, la actividad de la Administración Pública, debe estar ajustada a lineamientos mínimos para ejercer la función administrativa, el cual está referido al procedimiento administrativo, tal como lo definió el maestro Máximo Severo Giannini (*Corso di Diritto Administrativo II*), consiste en una “serie de actos de autoridad administrativa coligados entre sí y tendientes a una única finalidad”. Y es que el procedimiento administrativo, tal como lo define Manuel Rojas Pérez (*Principios del Procedimiento Administrativo en la Ley Orgánica de Procedimiento Administrativos*): “comprende todo ese conjunto de actos administrativos de trámite que han de ser dictados por los órganos administrativos, y que conducen a la emisión de actos administrativos definitivos, y a las formalidades complementarias de esos actos como lo es su notificación.”

En el caso bajo análisis, cada procedimiento de control fiscal, comienza con un acto administrativo inicial de trámite, como es la Providencia Administrativa, la cual enviste de competencia al funcionario autorizado para la ejecución del mismo, y delimita su actuación. Tal como lo reseña el Parágrafo Único del artículo 182 y amplía el artículo 188 del COT de 2020, identifica a las personas que van a efectuar la actuación fiscal, señalan el tipo de procedimiento, y los fundamentos de ley que los facultan a actuar.

En este sentido, la Sala Político Administrativa en Sentencia 00316 de fecha 18 de abril de 2012, *caso Viveres la Salle*, criterio posteriormente ratificado en Sentencia 01361 de fecha 14 de noviembre de 2012, *caso Nube Azul*, señaló:

“En armonía con lo antes señalado, en el caso concreto se advierte que aún cuando no ha sido controvertido que las descritas *Providencias Administrativas* fueron suscritas por el Superintendente Municipal de Administración Tributaria del referido Municipio -a quien correspondía legalmente dictarlos-, razón por la cual los funcionarios municipales se encontraban autorizados para realizar las tareas de fiscalización o verificación del cumplimiento de disposiciones tributarias; sin embargo, para su emisión se incumplió con el requisito formal de indicar con grafismos propios del formato de esos actos una serie de datos e información esencial que dan certeza y seguridad jurídica a la actuación administrativa conforme lo prevén los artículos 172 (Parágrafo Único) y 178 del Código Orgánico Tributario de 2001...” (Subrayado por este Tribunal Superior Contencioso Tributario)

Aún cuando no se está en presencia de “omisiones”, sí se presentan “contradicciones”, entre los fundamentos de Derechos sobre los cuales la Administración Tributaria Nacional le informa al contribuyente las normas que dan soporte jurídico a las atribuciones en

materia de control fiscal (Fiscalización y Determinación), y al procedimiento a ejecutar, y la identificación del mismo (Verificación de Deberes Formales); lo cual genera un estado de incertidumbre, tanto en el sujeto pasivo, como en el funcionario actuante. A lo que se puede evidenciar en la Providencia Administrativa cuando autoriza a los funcionarios actuantes Naiyuglis de las Nieves Castillo Vásquez y Glismar Josefina Cova Aguinagalde, a verificar el oportuno cumplimiento de los Deberes Formales del contribuyente MOTEL CACHAMAY C.A., siendo contradictorio al basarse en los artículos 187 al 203 del COT 2020, referentes al procedimiento de Fiscalización y Determinación.

Así que, en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 141, se establecen los principios bajos los cuales debe regirse la actuación de la Administración Pública:

“La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y a al derecho”.

Si bien es cierto que la Administración Tributaria cuenta con amplias facultades en su labor de control fiscal; su actuación debe estar sujeta a los procedimientos que el mismo COT de 2020 le señala, los cuales tienen fases diferentes y por supuesto generan actos administrativos definitivos autónomos; razón por la cual, en un mismo procedimiento, y bajo una misma Providencia Administrativa, no está permitido ambos procedimientos.

Es menester aclarar, que el procedimiento de “Verificación”, es un procedimiento sencillo y expedito, en el que se otorga a la autoridad tributaria la facultad para constatar el cumplimiento de los deberes formales a los que están obligados los sujetos pasivos (contribuyentes o responsables) de la obligación tributaria con base en los datos aportados por ellos mismos, y en caso de incumplimiento, imponer las sanciones a que haya lugar, mediante Resolución, no previendo la oportunidad para la presentación de descargos ni lapso para emitir la respectiva Resolución de Imposición de Sanción, como consecuencia de dicho procedimiento.

En relación al procedimiento y aplicación de la norma de control fiscal ejecutado por la Administración Tributaria Nacional, la contribuyente alega el error en la competencia de los funcionarios actuantes, y solicita la nulidad del Acto Administrativo por Incompetencia y Violación a garantías Constitucionales; en este sentido, de acuerdo con los elementos que rielan en autos, y del contenido de la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DF/VDF/FMF/2021-129 de fecha 07/007/2021, se puede observar un error en la configuración de este acto, ya que cita las atribuciones conferidas por el COT de 2020 para el procedimiento de Fiscalización y Determinación y señala que los funcionarios van a ejecutar un procedimiento de Verificación de Deberes Formales.

No obstante, la Verificación como la Fiscalización y Determinación constituyen los dos procedimientos con que cuenta la Administración Tributaria para ejercer el Control Fiscal, ambos están desarrollados en el COT de 2020 en capítulos separados; el alcance de la Verificación es limitado, el desarrollo de ambos es diferente y concluyen con una Resolución de Imposición de Sanción en el caso de Verificación y con una Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo en el caso de la Fiscalización y Determinación.

La Sala Constitucional en sentencia N° 3180 de fecha 15 de diciembre de 2004 (*caso: Rafael Angel Teran Barroeta y otros*) respecto a los principios de certeza y seguridad jurídica, dejó sentado lo siguiente:

“...la seguridad jurídica aparece ligada al fortalecimiento de la economía del país, pero considera la Sala, que ella obedece a un criterio más amplio que se derivaría del propio texto constitucional y que se convierte en un principio constitucional.

La seguridad jurídica se refiere a la cualidad del ordenamiento jurídico que implica certeza de sus normas y consiguientemente la posibilidad de su aplicación. En ese sentido en Venezuela existe total seguridad jurídica desde el momento que la normativa vigente es la que se ha publicado, después de cumplir con sus diversos pasos para su formación, en los órganos de publicidad oficiales, por lo que surge una ficción de conocimiento para todos los habitantes del país y aún los del exterior, de cuál es el ordenamiento jurídico vigente, el cual no puede ser derogado sino por otra ley, que a su vez tiene que cumplir con los requisitos de validez en su formación y con los de publicidad.

Pero, a juicio de esta Sala, este no es sino un aspecto de la seguridad jurídica, ya que el principio lo que persigue es la existencia de confianza por parte de la población del país en el ordenamiento jurídico y en su aplicación, por lo que el principio abarca el que los derechos adquiridos por las personas no se vulneren arbitrariamente cuando se cambian o modifican las leyes; y porque la interpretación de la ley se hace en forma estable y reiterativa, creando en las personas confianza legítima de cuál es la interpretación de las normas jurídicas a la cual se acogerán.”

De tal perspectiva, la seguridad jurídica es el requerimiento de toda persona natural o jurídica libre para desenvolverse racionalmente, dando estabilidad a los agentes productivos y certeza a los individuos acerca de cuáles son sus derechos y cuáles son sus deberes, si los particulares no saben a qué atenerse, no habrá seguridad jurídica, por lo que debe haber cierta estabilidad y congruencia en la norma a aplicar para que pueda existir la seguridad jurídica. Siendo la Administración Tributaria un órgano vigilante del cumplimiento de las normas creadas a través de la función legisladora, cuyo gravamen se asegura a través de las herramientas de control como lo son los Deberes Formales, mal podría dar inicio a un procedimiento en el cual va a comprobar el cumplimiento de obligaciones contenidas en normas, cuando el mismo ente exactor incurre en inobservancia de las normas bajo las cuales se configuran los actos administrativos; lo cual constituye una conducta contradictoria, verificar el cumplimiento, incumpliendo el procedimiento; este hecho

constituyen una flagrante violación al principio de seguridad jurídica y certeza de los actos administrativos, lo cual no puede ser inadvertido por este Tribunal Superior Contencioso Tributario. Así se establece.

Al no definir el procedimiento de control fiscal para el cual están autorizados los funcionarios; genera una incertidumbre jurídica; el acto administrativo atenta contra los principios de: Seguridad Jurídica, Certeza, Transparencia y Eficacia, en cuanto a la actuación de la Administración Tributaria Nacional, así como del derecho a una Tutela Judicial Efectiva en sede administrativa. Al iniciar una actuación mediante un acto administrativo inicial viciado, el iter procedimental se vería contaminado y por efecto directo, el Acto Administrativo definitivo estará viciado de Nulidad Absoluta. Así se establece.

En el caso a quo, lo que se evidencia es un error en la conformación del acto administrativo, más no el argumento de incompetencia de los funcionarios alegado por la parte recurrente. Por cuanto, de los elementos presentes en auto, se menciona el procedimiento de control fiscal a ejecutar, y de manera equivocada se fundamenta en la normativa contraria a la actuación ordenada, lo que es totalmente incongruente y hace inejecutable el acto administrativo en este caso la Providencia Administrativa ut supra identificada, ya que al ser materializado el control fiscal deriva el vicio en las actuaciones de la administración tributaria, en las cuales las actividades de verificación e investigación se confunden y causan un estado de indefensión en el sujeto pasivo, y en el mismo funcionario actuante, lo cual puede generar situaciones en las cuales el discernimiento se pueda traducir en abuso o desviación de poder, lo cual es contrario a los principios consagrados en el artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y constituiría un riesgo inminente a los Derechos Humanos protegidos por Tratados y Convenciones, suscritas y ratificadas por la República Bolivariana de Venezuela; razón por la cual, este órgano jurisdiccional en pleno ejercicio del control de legalidad de los actos administrativos, es su deber declarar la nulidad del mismo. Así se decide.

La Sala Político Administrativa del TSJ, en sentencia 01996 de fecha 25 de Septiembre de 2001, caso Inversiones Branfema contra Contraloría General de la República sentando jurisprudencia, en cuanto a los vicios del acto administrativo, señala:

“La doctrina y la jurisprudencia contenciosa administrativa progresivamente han delineado el contenido y alcance del referido vicio de procedimiento administrativo, al permitir una valoración distinta de este vicio que afecta al acto administrativo en atención a la trascendencia de las infracciones del procedimiento. En tal sentido, se ha establecido que el acto administrativo adoptado estaría viciado de nulidad absoluta, cuando: a) ocurra la carencia total y absoluta de los trámites procedimentales legalmente establecidos; b) se aplique un procedimiento distinto al previsto por la ley correspondiente, es decir, cuando por una errónea calificación previa del procedimiento a

seguir, se desvíe la actuación administrativa del iter procedimental que debía aplicarse de conformidad con el texto legal correspondiente (desviación de procedimiento); o c) cuando se prescinden de principios y reglas esenciales para la formación de la voluntad administrativa o se transgredan fases del procedimiento que constituyan garantías *esenciales* del administrado (principio de esencialidad). Cuando el vicio de procedimiento no produce una disminución *efectiva, real, y transcendente* de las garantías del administrado, sino que representa sólo fallas o irregularidades parciales, derivadas del incumplimiento de un trámite del procedimiento, la jurisprudencia ha considerado que el vicio es sancionado con anulabilidad, ya que sólo constituyen vicios de ilegalidad aquellos que tengan relevancia y provoquen una lesión grave al derecho de defensa. “

En el mismo sentido, la Sala Constitucional en sentencia 00028 de fecha 22/01/2002; (caso *Siderúrgica del Caroní C.A*) dejó sentado lo siguiente, respecto a la desviación del procedimiento:

“el vicio de desviación de procedimiento susceptible de acarrear la nulidad del acto, debe entenderse como aquella circunstancia mediante la cual una autoridad Administrativa al momento de dictar sus actos, utiliza un procedimiento que resulta diferente de aquel que legalmente debía seguir, resultando en la manifiesta violación no sólo del iter procedimental sino del derecho a la defensa del administrado.

En este sentido, existirá violación del derecho a la defensa cuando el administrado no conoce el procedimiento que pueda afectarlo, se le impide su participación en el mismo, el ejercicio de sus derechos o se le prohíbe realizar actividades probatorias”.

En el caso bajo examen, se puede apreciar el error en el procedimiento, el cual está creado por la misma Administración Tributaria Nacional, al configurar el Acto Administrativo que da origen a la actividad de Control Fiscal como lo es la Providencia Administrativa, creando una confusión jurídica, al autorizar un procedimiento de “*Verificación de deberes Formales*” fundamentándose en los artículos 187 al 203 del COT 2020, correspondiente al procedimiento de “*Fiscalización y Determinación*”, violando principios y reglas esenciales como lo señala la supra citada sentencia, causando desviaciones en el iter procedimental de la actuación fiscal.

Ahora bien, siendo la actividad de control fiscal, una labor orientada a la comprobación del cumplimiento de la normativa, exige que la actuación del sujeto activo genere seguridad jurídica, a su vez garantice el principio de transparencia en la ejecución del acto y por supuesto cumpla con el principio de Certeza, garantizando la Tutela Judicial Efectiva, el Debido Proceso, en aras de alcanzar la Justicia; incumplir con estos principios en el acto que da origen a la actuación, genera la nulidad absoluta del acto administrativo definitivo. Así se declara.

En mérito de lo anteriormente expuesto, y una vez analizados todos los elementos que rielan en autos, este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana,

en aras de cumplir con el mandato contenido en el artículo 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual establece que el proceso judicial debe ser la herramienta fundamental hacia el logro de la Justicia; por estar demostrada que la actuación de la Administración Tributaria Nacional inició con un Acto Administrativo que aún cuando posee la naturaleza de un acto de trámite, no obstante su configuración debe atender a los principios de Certeza y Seguridad Jurídica, para garantizar una actuación apegada a los principios de: Eficiencia, Eficacia, Transparencia; los cuales a su vez son garantes de la Tutela Judicial Efectiva en sede administrativa y del Debido Proceso; se debe forzosamente declarar Con Lugar el presente Recurso Contencioso Tributario, y por consecuencia declarar la Nulidad Absoluta del Acto Administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DJT/2022/02 de fecha 17 de marzo de 2022, cuyo efecto jurídico anula el contenido de la Resolución de Imposición de Sanción N° SNAT/INTI/GRT/RG/DF/VDF/FMF/2021/129-105 de fecha 29 de julio de 2021, y consecuencia las planillas de liquidación Nros. 081001242000009 y 081001242000010. Así se decide.

En virtud de la decisión anterior mediante la cual la pretensión jurídica del contribuyente es tutelada, este Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Guayana, considera inoficioso entrar a conocer el segundo alegato; quedando la Administración Tributaria Nacional en pleno uso de sus facultades de control fiscal atendiendo lo decidido en el presente fallo, o ejercer su Derecho a la Defensa en una segunda instancia. Así se establece.

En último lugar, correspondería condenar en costas procesales a la Administración Tributaria Nacional, de acuerdo a lo estatuido en el artículo 335 segundo aparte del COT de 2020; sin embargo, las mismas **no proceden** tomando en consideración 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 establecido por el Máximo Tribunal Supremo de Justicia Sala Constitucional sentencia N° 735 de fecha 25 de octubre de 2017, caso: *Mercantil, C.A., Banco Universal*, Publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.289 del 29 de noviembre de 2017, donde 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*” (cursivas propias). Así se declara.

-V - DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas y cumplidos como han sido los requisitos legales en el presente juicio, este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana con Competencia en las Circunscripciones Judiciales de los Estados Amazonas, Bolívar y Delta Amacuro, administrando Justicia en nombre de la República y por

autoridad de la ley, declara **CON LUGAR** el presente Recurso Contencioso Tributario. En consecuencia:

PRIMERO: Queda Nulo el Acto Administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DJT/2022/02 de fecha 17 de marzo de 2022, cuyo efecto jurídico anula el contenido de la Resolución de Imposición de Sanción N° SNAT/INTI/GRT/RG/DF/VDF/FMF/2021/129-105 de fecha 29 de julio de 2021, y en consecuencia las planillas de liquidación Nros. 081001242000009 y 081001242000010.

SEGUNDO: Se **EXIME** de la condenatoria en costas a la Administración Tributaria Nacional, de acuerdo con criterio ut supra citado.

TERCERO: - Se advierte a las partes que, de conformidad con el único aparte del artículo 305 del Código Orgánico Tributario esta sentencia si admite apelación, por cuanto el quantum de la causa excede de quinientas (500) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela.

CUARTO: Se **ORDENA** la notificación de los ciudadanos Procurador y Fiscal General de la República Bolivariana de Venezuela, al contribuyente Motel Cachamay, C.A., y a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del SENIAT. Líbrense oficios.

Publíquese, regístrese y emítase dos (02) ejemplares del mismo tenor, de los cuales uno debe reposar en el copiador de sentencia. Cúmplase.-

Dada, firmada y sellada, en la Sala de Despacho del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana con Competencia en las Circunscripciones Judiciales de los Estados Amazonas, Bolívar y Delta Amacuro, en Ciudad Bolívar, a los Treinta (30) días del mes de Abril del año Dos mil Veinticuatro (2024). Años 214° de la Independencia y 165° de la Federación.-

EL JUEZ SUPERIOR PROVISORIO

ABG. JOSE G. NAVAS RIVERO

LA SECRETARIA

ABG. ARELIS C. BECERRA A.

En esta misma fecha, siendo las Diez con Cuarenta y Cinco minutos antes meridiem (10:45 a.m) se dictó y publicó la Sentencia N° PJ0662024000023.

LA SECRETARIA

ABG. ARELIS C. BECERRA A.