

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA



PODER JUDICIAL
TRIBUNAL SUPERIOR DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
DE LA REGIÓN GUAYANA CON COMPETENCIA EN LAS
CIRCUNSCRIPCIONES JUDICIALES DE LOS ESTADOS
AMAZONAS, BOLÍVAR Y DELTA AMACURO.

Ciudad Bolívar, 13 de Marzo de 2024

213° y 165°

ASUNTO: FP02-U-2023-000004

SENTENCIA N.º PJ0662024000015

“visto sin informes”

La presente causa se inicia mediante escrito contentivo del Recurso Contencioso Tributario conjuntamente con medida cautelar de suspensión de los efectos; interpuesto por el abogado Félix Antonio Rivero Jauregui, venezolano, inscrito en el IPSA bajo en N° 118.035, actuando en representación de la sociedad mercantil **Ferretotal Caracas, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y estado Miranda, bajo el N° 48, tomo 78-A-Pro en fecha 31 de Agosto de 1990 y con modificación integra a los estatutos sociales, realizados mediante Asamblea General Extraordinaria de accionistas celebrada en fecha 3 de Septiembre de 2021, inscrita por ante la misma oficina de Registro Mercantil, en fecha 9 de Febrero de 2022, quedando asentada bajo el N° 4, tomo 188-A, con domicilio procesal en avenida Guayana c/ avenida Norte-Sur, estacionamiento de Makro, Puerto Ordaz, correos electrónicos hector_garban@hotmail.com; garban.barreto.asociados@gmail.com; clientesfr2020@gmail.com . , inscrito en el RIF bajo el número J-31257700-6. La pretensión jurídica del referido recurso es la Nulidad Absoluta del Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629 de fecha 9 de Diciembre de 2022, emanada de la Superintendencia de Administración Tributaria del Municipio Caroní del estado Bolívar.

Este Tribunal en fecha 6 de Febrero de 2023, le dio entrada al Recurso Contencioso Tributario, asignándole el epígrafe en referencia; y se ordenó a tal efecto, notificar al Alcalde y Síndico Procurador del Municipio Caroní, a la Superintendencia de Administración Tributaria del Municipio Caroní y al Fiscal General de la República; s se solicitó a la Administración Tributaria Municipal la consignación del expediente administrativo que ha debido ser conformado con ocasión al procedimiento de Fiscalización y Determinación (v. folio 85).

En fecha 7 de Febrero de 2023, a los efectos de decidir sobre la Acción de Amparo Cautelar para Suspensión de los Efectos del Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629 de fecha 9 de Diciembre de 2022; se dictó Sentencia Interlocutoria, mediante la cual se Admite provisionalmente el Recurso y se declaró PROCEDENTE la pretensión jurídica de la contribuyente y se ordenó la suspensión de los efectos del ut supra identificado Acto Administrativo quedando supeditada a la presente decisión. (v. folios 1 al 7 cuaderno separado).

Estando las partes a derecho y por cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 286 y siguientes del Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario (en lo sucesivo COT de 2020); este Tribunal Superior Contencioso Tributario dictó sentencia interlocutoria N° PJ0662023000019 en fecha 1 de Abril de 2023, mediante la cual se admitió el presente Recurso Contencioso Tributario. (v. folio 103)

En fecha 14 de Junio de 2023, mediante sentencia interlocutoria N° PJ0662023000051, se Admiten las Pruebas promovidas por la representación de la contribuyente, y se fija para el Quinto (5°) día de despacho del lapso de evacuación para que la Administración Tributaria Municipal exhibiera los siguientes elementos: El contenido del Disco Comparto (CD) de documentos digitalizados consignados por la contribuyente a la fiscalización el cual considera ésta debe estar inserto en el expediente administrativo, el Manual de Procedimientos de Verificación y Fiscalización existente, y el Manual de Conformación de expedientes, en materia de procedimientos de verificación y fiscalización. La Administración Tributaria Municipal, no hizo presencia en el procedimiento correspondiente al lapso probatorio, y en la dispositiva de la sentencia se hizo la observación sobre la obligación de traer al proceso el expediente administrativo que ha debido ser conformado con ocasión al procedimiento de Fiscalización y Determinación.

En fecha 4 de Octubre de 2023, la representación de la contribuyente consigna escrito de Informes dentro del termino establecido en el en el artículo 301 del COT de 2020. (v. folios 132 al 134)

Posteriormente en fecha 9 de Noviembre de 2022, este Tribunal dijo “visto con informe de la contribuyente”, de igual forma se fijo el lapso de Sesenta (60) días continuos para dictar sentencia de acuerdo a lo establecido en el artículo 304 eiusdem (v. folio 189).

Cumplidos como han sido, todos los trámites y actos procesales determinados por la legislación tributaria para la sustanciación del presente recurso contencioso tributario, este Tribunal observa:

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

Mediante Providencia Administrativa N° GAF/081-2022 de fecha 15 de Febrero de 2022, se autorizó a la ciudadana Gladys Smith, venezolana, titular de la cédula de identidad N° 9.944.349, con el cargo Auditor VIII a los efectos de dar inicio al procedimiento de Fiscalización y Determinación relacionada con el Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, en el período comprendido entre el 01/01/2017 al 31/01/2022. De tal actuación se generó acta de reparo N° 066/2022 notificada 31 de Marzo de 2022, de la cual se determinó una diferencia de impuesto por pagar por la cantidad de Ciento Tres mil Cuatrocientos Noventa y Seis Bolívares con Ochenta y Nueve Céntimos (Bs. 103.496,89).

De acuerdo con la motiva del Acta de Reparos 066/2022, esta diferencia se generó de acuerdo al siguiente procedimiento: *“Visto lo expresado en las secciones precedentes a la Sociedad Mercantil se le aplica una determinación de Oficio sobre base presunta aplicando el 16% del INPC para los períodos fiscalizados que van del 01/01/2017 al 31/01/2022 establecidos por el Banco central de Venezuela cuyo porcentaje resultante se aplica a los períodos descritos en los ingresos declarados presentados a la alcaldía”*. (vid. Folio 17)

En fecha 19 de Mayo de 2022, la contribuyente presentó escrito de descargos ante la Administración Tributaria Municipal, y en fecha 14 de Diciembre de 2022, es notificado el Acto Administrativo definitivo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629, la cual es el objeto de la pretensión jurídica de la contribuyente; mediante la cual se confirmaron en su totalidad los reparos formulados por la actuación de los funcionarios debidamente autorizados, determinando las siguientes obligaciones: Ciento Tres mil Cuatrocientos Noventa y Seis Bolívares con Ochenta y Nueve céntimos (Bs. 103.496,89) por concepto de diferencia de Impuestos causados y no pagados durante los períodos comprendidos entre el 01/01/2017 al 31/01/2022; Doscientos Seis mil Novecientos Noventa y Tres Bolívares con Setenta y Ocho céntimos (Bs. 206.993,78) por concepto de Multa; y Setenta y Tres mil Cuatrocientos Setenta y Nueve Bolívares con Cuarenta y Tres céntimos (Bs. 73.479,43) por concepto de Intereses Moratorios; y además se liquidó sanción pecuniaria por la cantidad de Cincuenta (50) veces

el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el BCV, el cual asciende a Setecientos Seis Bolívars con Cincuenta céntimos (Bs. 706,50) por concepto de Ilícito Formal (Presentó Libros Contables de manera Incompleta) previsto en el artículo 80 numeral 10 de la Ordenanza de Reforma Parcial de la Ordenanza sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o Indoles Similares en concordancia con el artículo 91 del COT de 2020.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

1. De la Ilegal aplicación de supuestos de hecho para la imposición de sanciones por incumplimiento de deberes formales. Que la Superintendencia incurre en el vicio de error de procedimiento, al emitir una sanción por presunto incumplimiento de Deberes Formales, que de acuerdo con el COT las Resoluciones de Imposición de Sanción se generan producto de un procedimiento de Verificación, el cual debe estar previamente autorizado mediante Providencia Administrativa.
2. De la Ilegal aplicación de supuestos de hecho para practicar un procedimiento de determinación sobre base presunta.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA MUNICIPAL

Como punto previo, considera pertinente este jurisdicente hacer la acotación sobre la ausencia de la representación de la Administración Tributaria Municipal en el acto de Informes; más sin embargo, en aras de cumplir con el mandato constitucional contenido en el artículo 257 de nuestra Constitución Nacional, y salvaguardando la Tutela Judicial Efectiva y la garantía del Debido Proceso, serán considerados como alegatos, los fundamentos contenidos en la Motiva de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629. Así se establece.

1. Que se evidencia en la motivación del Acta de Reparo N° 066/2022, la presentación de los libros contables de manera incompleta, lo cual configura el ilícito establecido en el artículo 80 numeral 10 de la Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios y su Clasificador de Actividades Económicas.
2. Que la determinación fiscal se realizó sobre base presunta, tomando en consideración los documentos contables y financieros no presentados por la contribuyente en su domicilio fiscal, aún cuando se le otorgó prorrogas, dichos documentos son: Declaraciones de ingresos brutos en otras jurisdicciones municipales, Reporte de facturación de ingresos generados en cada una de las sucursales y la principal, Libros legales de contabilidad Diario, Mayor e Inventario y los Reportes de entradas y salidas de inventario que representan el movimiento de mercancía de las actividades económicas efectuadas en el municipio.
3. Que fue notificada de Providencia Administrativa en su Domicilio Fiscal Electrónico en fecha 21 de Febrero de 2021 con recepción de documentos con prorrogas en fecha 11 de Marzo de 2021.
4. Que no existen elementos probatorios descargados por la contribuyente a los efectos de desvirtuar las conclusiones fiscales consideradas para la determinación sobre base presunta, por cuanto la contribuyente presentó la información consolidada y sin fundamentos de ingreso por sucursales de las actividades que ejerce en el municipio, además de ser presentado en copia, incompleto y consolidado, por lo cual no se pudo determinar sobre base cierta la verdadera capacidad contributiva del contribuyente y se pudo constatar la alteración y modificación de los elementos que conforman la base imponible del ISAE, como lo son la relación de inventarios de acuerdo como lo exige el artículo 177 del Reglamento de la Ley del ISLR.
5. Que se puede comprobar del cuadro analítico anexo al acta de reparo N° 066/2022, que la contribuyente incurrió en omisión, causando una **“disminución ilegítima del impuesto a cancelar”**.

PRUEBAS TRAÍDAS AL PROCESO

Riela en autos escrito de promoción de pruebas consignado por la representación judicial de la contribuyente en la oportunidad procesal correspondiente, en la cual anunció los siguientes elementos:

1. Libros oficiales de Diario, Mayor e Inventarios 2017, 2018, 2019, 2020, 2021.
2. Libros Especiales de Ventas del IVA de los períodos correspondientes a los años 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y Enero 2022.
3. Libros Especiales de Compras del IVA de los períodos correspondientes a los años 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y Enero 2022.
4. Declaraciones de Impuesto a las Actividades Económicas de los períodos correspondientes a los años 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y Enero 2022.
5. Declaraciones de ISLR ejercicios 2017, 2018, 2019, 2020, 2021.
6. Declaraciones del IVA de los períodos correspondientes a los años 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y Enero 2022.
7. Reportes Z generados de las impresoras fiscales instaladas en la tienda de Puerto Ordaz y no incluidos en el expediente, aduciendo que requerían facturas.
8. Registro de Entradas y Salida de Inventarios de mercancías Sucursal Puerto Ordaz.
9. Movimientos bancarios suministrados.
10. Estados Financieros (Balance General y Estado de Resultados) en valores históricos.

Como segundo elemento probatorio, solicitó la prueba de exhibición de los siguientes documentales, las cuales alega se encuentran en poder de la Administración Tributaria Municipal:

- a) Exhibición y certificación documentada que deje cuenta del contenido del dispositivo Disco Compacto (CD) consignado por la contribuyente y a dejar cuenta de todos los documentos digitalizados que le fueron consignados y certificar cuáles de ellos no rielan insertos en el expediente instruido por la funcionaria actuante ni en formato físico, ni digital.
- b) Exhibición y certificación del manual de procedimientos de verificación y fiscalización existente, para:
 - I. Conocer cuál es el procedimiento a seguir en los casos de no haber sido consignados los recaudos solicitados, en acta de requerimiento primigenia.
 - II. Constatar si fueron efectivamente cumplidos los procesos señalados en el mismo, especialmente en aquellos casos en que sea necesario aplicar el procedimiento de determinación sobre base presuntiva.
- c) Exhibición, solicitud y certificación del manual de sustanciación de expedientes, en materia de los procedimientos de verificación y fiscalización, a los efectos de evacuar la inserción de evidencias probatorias en el expediente conformado, de acuerdo al procedimiento aplicado.

Los elementos probatorios fueron Admitidos para su evacuación, observándose que la Administración Tributaria Municipal no ejerció actuación en el lapso probatorio. En cuanto a la consignación del expediente administrativo, aún cuando fue requerido en el Auto de Entrada y se hizo el recordatorio en la sentencia interlocutoria de admisión de pruebas, el mismo no fue traído al proceso.

En este sentido, dado el incumplimiento de la Administración Tributaria Municipal, es menester citar el criterio reiterado de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, la cual en Sentencia N° 01125 de fecha 01/10/2008, dejó sentado lo siguiente:

“(...) tal como lo expresó la Sala en su decisión 00116 de fecha 24 de enero de 2008, cuando afirmó: “...En este sentido, cabe destacar el criterio de este Supremo Tribunal, al señalar que la obligación de presentar el referido expediente administrativo en el juicio donde se esté conociendo de las objeciones a los actos administrativos derivados de él, recae en la propia Administración que emitió el acto objeto del recurso, pues es a ella a la que le interesa demostrar las actuaciones y sustentos de que se valió para fundamentar sus actos...” (Vid. Sentencia N° 00692 de fecha 21 de mayo de 2002 y N° 1.257 de 12 de julio de 2007).

Adicionalmente señala la Sala:

“...El expediente administrativo está constituido por el conjunto de actuaciones previas que están dirigidas a formar la voluntad administrativa, y deviene en la prueba documental que sustenta la decisión de la Administración. Por tanto, sólo a ésta le corresponde la carga de incorporar al proceso los antecedentes administrativos; su no remisión constituye una grave omisión que pudiera obrar en contra de la Administración y crear una presunción favorable a la pretensión de la parte accionante...”.

Obligación que en la presente causa no se cumplió y que conlleva a que el ente exactor deba probar -al ser impugnado el acto administrativo- no sólo la legalidad del acto administrativo, sino la legalidad de todo el procedimiento llevado a cabo para configurar el acto administrativo definitivo y, que su actuación estuvo ajustada a derecho, motivo por el cual se genera para el recurrente una presunción a su favor respecto a la documentación cursante en el mencionado expediente. Presunción que deberá administrarse con las documentales anexadas por el referido contribuyente y que no fueron impugnadas por la parte recurrida. Así se decide.

A los fines de resolver el asunto sometido al conocimiento de este Tribunal, el mismo procede a explicar las siguientes consideraciones.

MOTIVACION 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 *thema decidendum* del presente juicio recae en verificar la legalidad o no del Acto Administrativo contenido en la Resolución del Sumario Administrativo N° 2022/0629 de fecha 9 de Diciembre de 2022, emanada de la Superintendencia de Administración Tributaria del Municipio Caroní del estado Bolívar; y que de acuerdo con lo apreciado por este jurisdicente, se circunscriben en los alegatos ut supra citados, los cuales corresponden:

- Ilegalidad en la aplicación de supuestos de hecho para la imposición de sanciones por incumplimiento de deberes formales.
- Ilegalidad en la aplicación de supuestos de hecho para practicar un procedimiento de determinación sobre base presunta.

En cuanto al primer alegato, es menester evaluar en primera instancia, el procedimiento bajo el cual la Administración Tributaria Municipal procedió a levantar una sanción por incumplimiento de un Deber Formal. El Acto Administrativo por medio del cual se enviste de competencia al funcionario actuante es la Providencia Administrativa, la cual no se observa en el expediente judicial; no obstante, del Acta de Reparo N° 066/2022, en su parte narrativa, se puede extraer la información referente a la competencia, la cual detalla:

“En Ciudad Guayana a la fecha de su notificación, la funcionaria Lcda. Gladys Smith titular de la cédula de identidad Nro. 9.944.349 Auditor VIII de la Gerencia de Fiscalización y Auditoría adscrita a la Superintendencia de Administración Tributaria del Municipio Caroní creada por el Ejecutivo Municipal mediante decreto N° 036/2016 de fecha 27 de Diciembre de 2016, publicado en la Gaceta Municipal N° 1.281/2016, fue debidamente facultada para esta acto según Providencia Administrativa GFA Nro. 85/2022 de fecha 15-02-2022 emanada de la mencionada instancia Administrativa Municipal, con el objeto de practicar fiscalización y determinación a la empresa: **FERRETOTAL CARACAS, C.A. LICENCIA NRO. 2008-4903 I.D. 830 RIF J-32571700-6** para los ejercicios fiscales señalados anteriormente, conforme los artículos 57, 58 y 59 de la Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, servicios o de Índole Similar (ISAE) publicada en la Gaceta Municipal 1022-2011 de fecha 19-12-2011, reforma parcial publicada en la Gaceta Municipal Extraordinaria de fecha 30-08-2018”. (subrayado por este Superior Tributario)

Ahora bien, el artículo 57 de la Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, servicios o de Índole Similar (ISAE) publicada en la Gaceta Municipal 1022-2011 de fecha 19-12-2011, señala:

“Artículo 57. La Administración Tributaria Municipal, podrá en cualquier momento, si así lo estima conveniente, examinar las declaraciones, realizar

las investigaciones y pedir la exhibición de los libros de contabilidad para verificar la exactitud de los datos suministrados o la sinceridad de las actividades realizadas e ingresos declarados, y así, por vía de auditoría fiscal, se podrá determinar de oficio la verdadera capacidad tributaria del contribuyente para cada período fiscal municipal y formular el reparo a que hubiere lugar”. (subrayado por este Superior Tributario)

De acuerdo con la competencia otorgada por la Providencia Administrativa “fiscalización y determinación”, y sobre la base del artículo 57, el cual define la actividad de fiscalización, es pertinente citar el artículo 58 la Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, servicios o de Índole Similar (ISAE) publicada en la Gaceta Municipal 1022-2011 de fecha 19-12-2011, el cual determina el campo de actuación de un funcionario en la actividad de fiscalización:

“Artículo 58. En el ejercicio de las funciones de fiscalización y auditoría la Dirección o la Administración Tributaria Municipal podrá:

1. Examinar los libros, documentos y papeles que registren o puedan registrar, comprobar las negociaciones u operaciones que resuman, con los datos que deben contener las declaraciones.
2. Emplazar a los contribuyentes o a sus representantes para que contesten interrogatorios sobre las actividades u operaciones de las cuales puedan desprenderse, a juicio de la Administración Tributaria Municipal, la existencia de derechos del Fisco Municipal.
3. Exigir a los contribuyentes la exhibición de sus libros y documentos, practicar citaciones de comparecencia obligatoria ante la Administración Tributaria Municipal, en el plazo que se le indique y proporcionar la información que le sea requerida”.

Se observa en el acta de reparo identificada con el número 066/2022 en la parte motiva la determinación de la sanción por incumplimiento de deberes formales:

“Por los hechos observados en las secciones precedentes y vista de la no consignación y/o entrega de información en su domicilio fiscal aun con la prórroga mencionara up supra relacionado con sus actividades económicas y las de terceros como lo son las Declaraciones de ingresos brutos en otras jurisdicciones municipales. Reporte facturación de ingresos generados en cada una de las sucursales y la principal. Libros Legales de contabilidad Diario, Mayor e Inventarios y los Reportes de entradas y salidas de inventarios que representan el movimiento de mercancía de las actividades económicas efectuadas en el municipio, la contribuyente estuvo sujeta a lo establecido en el párrafo primero del artículo 57 de la Ordenanza de Impuesto sobre las actividades económicas, para verificar el cumplimiento de sus obligaciones y las de terceros relacionadas con la actividad de servicios referida.

Por lo anterior descrito la sociedad Mercantil en referencia a los libros legales de contabilidad Diario, mayor y Libro de Ventas que presento consolidados y sin ingresos por las actividades económicas de esta sede la sucursal y la Relación de entradas y salida de inventarios de productos terminados o para comercialización con indicación de las órdenes de despacho o salida de inventario igualmente incompletos, incumplió incurriendo en el artículo 80 numerales 10 y 24 de la Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas en concordancia con el artículo 102 numeral 2 del código orgánico tributario y los artículos 71 y 74 del reglamento de la ley del Impuesto al Valor Agregado...”

En el mismo orden de ideas, se observa en el Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo en el “Considerando” once (11) la siguiente narrativa de hechos y aplicación de supuesto de derecho:

*“Que se evidencia en la motivación del Acta Fiscal N° 066/2022 de fecha 21/03/2022 que la sociedad mercantil: **FERRETOTAL CARACAS, C.A., LICENCIA N° 2008-4903, CTA. 030005003**, presentó sus libros contables de manera incompleta, encontrándose incurso en el supuesto sancionatorio establecido en el artículo 80 Numeral 10 de la Ordenanza de Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios y su Clasificador de Actividades Económicas, que dispone:*

Artículo 80. *Serán sancionados en la forma prevista en este artículo, los contribuyentes que:*

11. *No mantener los libros y registro en el domicilio cuando fuere obligatorio o no exhibirlos cuando la Administración Tributaria lo solicite; No mantener los medios que contengan los libros y registros de las operaciones realizadas, en condiciones de operación o accesibilidad; Llevar los libros y registros con atraso de un mes; No conservar durante el plazo establecido por la normativa, los libros y registros, así como los sistemas, programas o soportes que contengan contabilidad; Llevar los libros y registros sin cumplir con las formalidades establecidas por la normas; y No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, será sancionado con CIERRE TEMPORAL EN TODOS LOS ESTABLECIMIENTOS o sucursales que posea el sujeto pasivo de CINCO (5) DÍAS continuos y multa equivalente CINCUENTA (50) VECES el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela. La sanción de clausura prevista para las ilícitos aquí establecidos, se extenderá hasta tanto el sujeto pasivo cumpla con los respectivos deberes formales y notifique a la Administración tributaria la regularización de la situación. Corregida la situación que motivó la aplicación de la sanción la Administración Tributaria procederá en forma inmediata a levantar la medida de clausura.”*

“De conformidad con lo dispuesto en la norma antes citada, la sanción a aplicar es calculada de la siguiente manera:”

TIPO DE CAMBIO OFICIAL DE LA MONEDA DE MAYOR VALOR/BCV	MULTA
Tasa activa para el momento del pago	50 VECES

Es importante destacar, que el valor usado para el cálculo de la sanción impuesta de acuerdo a lo establecido en el Artículo 80 Numeral 10 de la Ordenanza ut supra, es la moneda de valor mayor, que a la fecha este fijada por el BCV, en este caso la de Reino Unido (GBP).

Valor usado (Bs.)	Moneda/País (siglas)	Bolívares (Bs.)	Fecha publicación
14,13	Reino Unido (GBP)	706,50	06/12/2022

CONSIDERANDO

Que de conformidad con lo establecido en el artículo 91 del Código Orgánico Tributario vigente, el contribuyente deberá cancelar la multa establecida en la presente Resolución Administrativa, teniendo en cuenta el valor del tipo de cambio que estuviere vigente para el momento del pago.”

Tal como se puede observar, se liquidó una sanción por incumplimiento de Deberes Formales en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo; lo cual señala un error en el procedimiento, ante lo cual es pertinente citar la normativa reguladora de los procedimientos de control fiscal, en este caso el COT de 2020, el cual en el Capítulo III De los Procedimientos, Sección Sexta Del Procedimiento de Fiscalización y Determinación, señala lo siguiente:

- 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 refieren 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 actuantes, 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.

Artículo 190. La Administración Tributaria podrá practicar fiscalizaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en sus propias oficinas y con su propia base de datos, mediante el cruce o comparación de los datos en ellas contenidos, con la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. En tales casos se levantará acta que cumpla con los requisitos previstos en el artículo 193 de este Código.

Artículo 193. Finalizada la fiscalización se levantará un Acta de Reparó, la cual contendrá, entre otros, los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de emisión.
2. Identificación del contribuyente o responsable.
3. Indicación del tributo, períodos fiscales correspondientes y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
4. Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados en la fiscalización.
5. Discriminación de los montos por concepto de tributos, a los únicos efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 196 de este Código.
6. Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, si los hubiere.
7. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

Tal como se desprende de la norma ut supra citada, en el acta de reparo solamente se debe dejar constancia de los hallazgos, producto de: omisiones de ingresos, costos no imputables, gastos no deducibles, rebajas no procedentes, impuestos no acreditables.

El artículo 131 eiusdem, al referirse a las Facultades de la Administración Tributaria, señala:

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. Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios.
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.” (subrayado por este Superior Contencioso Tributario)

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, le otorga a la Administración Tributaria (Nacional, Estatal o Municipal), las facultades para crear legislativamente tributos, los cuales estarán orientados a la inversión social; y siendo el Control Fiscal, su herramienta para asegurar su percepción, bien sea a través de un procedimiento de Verificación o de Fiscalización y Determinación. En el caso a quo, el procedimiento de control fiscal ejecutado por la funcionaria Gladys Smith, se circunscribe al de Fiscalización y Determinación, por lo cual, del mismo se puede generar un “Acta de Conformidad”, o como sucedió con la contribuyente un “Acta de Reparó”, cuyos requisitos están contenidos en el ut supra citado artículo 193 del COT de 2020, y en los cuales no está contenido los supuestos de incumplimiento de “Deberes Formales”, por cuanto estos se pueden determinar durante un procedimiento de “Verificación”, el cual se encuentra detallado en los artículo 182 al 186 del COT de 2020, y en el supuesto de determinación, el mismo debe estar contenido en una Resolución de Imposición de Sanción; razón por la cual, no debió estar incluido en el Acta de Reparó N° 066/2022, ni mucho menos en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629 de fecha 9 de Diciembre de 2022, tal como lo establece el artículo 201 del COT de 2020, el cual señala:

“Artículo 201. El sumario culminará con una Resolución en la que se determinará si procediere o no la obligación tributaria; se señalará en forma circunstanciada el ilícito que se imputa; se aplicará la sanción pecuniaria que corresponda, y se intimarán los pagos que fueren procedentes.

La resolución deberá contener los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de emisión.
2. Identificación del contribuyente o responsable y su domicilio.
3. Indicación del tributo, período fiscal correspondiente y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
4. Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados a la fiscalización.
5. Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas.
6. Fundamentos de la decisión.
7. Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, si los hubiere.
8. Discriminación de los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones que correspondan, según los casos.
9. Recursos que correspondan contra la resolución.
10. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.”

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. “

De acuerdo con lo señalado en la ut supra citada decisión, y lo observado en autos, puede observarse que la denuncia presentada por la representación de la contribuyente en el Recurso Contencioso Tributario, encuadra en los supuestos a y b. El hecho de incluir dentro del cuerpo del Acta de Reparación N° 066/2022, y posteriormente en el Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/069 confirmando la sanción por Incumplimiento de un Deber Formal relacionado con los Libros Contables, demuestra la ausencia del trámite procedimental legalmente establecido en el COT de 2020, por cuanto la misma norma separa los procedimientos de control fiscal en: Verificación (Deberes Formales), Fiscalización y Determinación (Reparos, Impuesto por Pagar); contaminar la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo con un resultado ajeno al procedimiento al cual corresponde este Acto Administrativo, denota la ausencia de procedimiento. Así se establece.

En el mismo orden de ideas, este hecho implica un desvío en el iter procedimental establecido en el COT de 2020 en cuanto al control fiscal, al incluir la Verificación de Deberes Formales en un procedimiento de Fiscalización y Determinación; lo cual configura el vicio del error en procedimiento. Así se establece.

Ahora bien, el Decreto Constituyente que dicta el Código Orgánico Tributario de 2020, en el Título IV De la Administración Tributaria, Capítulo III De los Procedimientos, Sección Quinta Del Procedimiento de Verificación, artículo 182, define el alcance de esta herramienta de Control Fiscal, la cual no solamente se circunscribe al cumplimiento de los Deberes Formales, sino que también abarca la revisión del contenido de las declaraciones con el objeto de hacer los ajustes respectivos, de haberlos, y liquidar las diferencias comprobadas. De igual manera, este dispositivo señala, que la Administración Tributaria podrá efectuar la verificación de los Deberes Formales, y de los Agentes de Retención y Percepción, en su propia sede, o en el domicilio de los sujetos pasivos, para lo cual deberá presentar Providencia Administrativa.

En cuanto a la verificación de las declaraciones, el artículo 184 de la norma in comento señala:

Artículo 184. “Las verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables se efectuarán con fundamento exclusivo en los datos en ellas contenidos, y en los documentos que se hubieren acompañado a la misma y sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes, o requeridos por la Administración Tributaria.”

De la normativa citada ut supra, se establece claramente que el procedimiento de Verificación va dirigido al sujeto pasivo, y la actuación de la Administración Tributaria está sujeta a los tributos cuya competencia está enmarcada dentro de lo establecido en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, sobre la base del modelo de distribución de poder vertical.

Y tal como lo han definido los doctrinarios, el procedimiento de Verificación está orientado a comprobar los hechos ciertos, y de acuerdo con los principios de Legalidad y Certeza, las contribuciones deben estar contenidas en una norma y en ella debe especificarse con claridad, el hecho imponible, el quantum del gravamen y por supuesto debe contener las herramientas de control fiscal, para asegurar que el tributo legislativamente creado, se materialice en un tributo efectivamente recaudado para el cumplimiento del rol social del tributo, enmarcado en el principio de Legalidad y por supuesto garantizando el principio de Seguridad Jurídica.

La Seguridad Jurídica, como principio fundamental del Derecho, debe estar garantizada, así como la Supremacía Constitucional, ambas garantes de los Derechos Humanos y del ordenamiento jurídico de todo Estado.

En cuanto al primer principio, Pérez Luño (2000) ha definido la Seguridad Jurídica como un valor que se encuentra estrechamente ligado al Estado de Derecho, y el mismo se concreta en dos exigencias objetivas: en primer lugar a la corrección estructural, la cual está referida a la formulación adecuada de las normas del ordenamiento jurídico, las cuales deben ser lo suficientemente claras y de factible cumplimiento, lo cual garantiza la certeza jurídica; en el caso a quo, se observa en el desarrollo contenido en el Código Orgánico Tributario de los procedimientos de Verificación y el de Fiscalización y Determinación, ambos tratados en secciones distintas.

En cuanto a la segunda exigencia, referida a la corrección funcional, está orientada al cumplimiento del Derecho por sus destinatarios (lo cual cumple con el objetivo regulador de la norma), en el caso del Código Orgánico Tributario en materia de control fiscal, el cumplimiento está orientado tanto al sujeto pasivo (en caso de los Deberes relacionados con la obligación tributaria), como al sujeto activo -en el caso de acatar los procedimientos- representado por la Administración Tributaria Municipal, lo cual constituye una garantía al cumplimiento de los principios de transparencia, legalidad, así como de la Tutela Judicial Efectiva, y la garantía constitucional del Debido Proceso.

El Procedimiento de Fiscalización y Determinación ejecutado por la Administración Tributaria Municipal, del cual emana el Acto Administrativo contenido en la primera fase como acto preparatorio, el Acta de Reparación N° 066/2022, y posteriormente en el Acto Administrativo definitivo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/069; se desarrolla bajo los parámetros de una auditoría, por cuanto se van a examinar cada uno de los ítems que están contenidos en las Declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, en el caso a quo, de las Declaraciones de Ingresos Brutos, y para ello, el ente exactor, cuenta con amplias facultades para requerir toda la información que ella considere necesaria, a los efectos de poder comprobar la base imponible declarada por el contribuyente, a través de los métodos propios de una auditoría fiscal; sin que la discrecionalidad del funcionario desvíe el objeto del mismo.

Al respecto, la SPA del TSJ, en sentencia 00123 de fecha 29 de Enero de 2009, caso Zaramella & Pavan Construction Company, señaló:

“Planteada así la controversia, aprecia la Sala que el “procedimiento de fiscalización y determinación” previsto en los artículos 177 y siguientes de la sección sexta, Capítulo III “Delos Procedimientos”, del Código Orgánico Tributario, es uno de los cauces formales de la actividad administrativa a través del cual la Administración Tributaria procede a declarar la existencia y cuantía de la obligación tributaria o su inexistencia, mediante el cumplimiento de una serie de actos concatenados entre sí, destinados a controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los sujetos pasivos del tributo”. (subrayado por este Superior Tributario)

En el procedimiento de Fiscalización y Determinación, en caso de determinarse reparos, se genera como acto transitorio un Acta de Reparación, la cual debe estar ajustada a los requisitos contenidos en el artículo 194 del COT de 2020. Como acto administrativo preparatorio, el Acta de Reparación se relaciona con el desenvolvimiento del trámite administrativo, y que no impiden ni obstaculizan el mismo, constituyendo la base para los actos administrativos contenidos en: Una Resolución de Allanamiento, en caso que el contribuyente acepte y pague los impuestos generados por el reparo, o una Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, en caso que el contribuyente no acepte los reparos y de inicio a la fase de Determinación en el Sumario Administrativo.

Y es que tal como lo señala la Sentencia de la SPA 00123, citada ut supra, el objeto del procedimiento de “Fiscalización y Determinación”, es **“declarar la existencia y cuantía de la obligación tributaria o su inexistencia”**; razón por la cual, no debe estar contenido en el cuerpo de un Acta de Reparación, y mucho menos de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, la presunta comisión de un ilícito formal, por cuanto esta actividad tiene su propio procedimiento y su Acto Administrativo definitivo representado en una Resolución de Imposición de Sanción. Así se determina.

Aún cuando el COT de 2020 en su artículo 194 señala que el acta de reparo que se levante de acuerdo con las formalidades exigidas en esta norma goza de autenticidad (hará plena fe mientras no se demuestre lo contrario), es menester destacar el valor del expediente administrativo como principal elemento para aplicar el control de legalidad de la actuación de la Administración Tributaria. La Sala Político Administrativa (SPA) en sentencia 00040 de fecha 15 de Enero de 2003, caso CONFERRY, al referirse al valor probatorio de las actas fiscales señaló:

“Se trata de actos administrativos que, como particular medio de prueba documental, deben plasmarse o editarse por escrito, deben ser recogidos en un instrumento; lo cual hace que la relación entre los elementos contenido-objeto del documento público administrativo sea “ad substantiam actus”, es decir, que no existe acto administrativo si el mismo no consta en un documento.

...omissis...

En efecto, el valor probatorio de las actas de reparo fiscal, por su autenticidad, gozan de plena fuerza probatoria, y por la presunción de

veracidad que las rodea dan certeza respecto a las afirmaciones materiales sobre los hechos en ellas contenidos, hasta prueba en contrario.

En este sentido, la Sala, una vez más, afirma los principios y valores constitucionales, al derecho a la defensa y la asistencia jurídica, al sostener su inviolabilidad en todo estado y grado de la investigación y del proceso, conforme lo señala el artículo 49, numeral 1 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; así, como la garantía a la igualdad de las partes intervinientes en el proceso, en resguardo al principio del control y el contradictorio; como también su importancia, pues constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia, según lo previsto en el artículo 257 eiusdem; en razón de ello, si se formula una objeción donde esté involucrado el orden público, el juez como rector del juicio y en atención al poder inquisitivo que tiene, especialmente en esta materia contencioso administrativa, para descubrir la verdad, no puede sacrificar la justicia, exagerando las formalidades procesales y limitando el derecho a la defensa, ni utilizar el proceso con finalidades distintas a las que le son propias...”

En virtud del determinado vicio en el procedimiento, al contaminar el Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629, y ante la ausencia del expediente administrativo solicitado a la Administración Tributaria Municipal en el Auto de Entrada de fecha 6 de Febrero de 2023 y en la Sentencia Interlocutoria N° PJ0662023000051 de fecha 14 de Junio de 2023, mediante la cual se admitieron las pruebas promovidas por la representación judicial de la contribuyente; no se observa la Resolución de Imposición de Sanción que ha debido notificarse posterior a la Providencia donde se autoriza a la Administración Tributaria a efectuar el procedimiento de Verificación de Deberes Formales (la cual no se observa en autos). En aras de salvaguardar la Tutela Judicial Efectiva y la garantía del Debido Proceso; es forzoso la anulación de la Sanción por Incumplimiento de Deberes Formales, por adolecer del vicio de error en el procedimiento. Así se Decide.

Decidido el primer alegato presentado por la contribuyente; se procede a evaluar la segunda denuncia relacionada con la Ilegalidad en la aplicación de supuestos de hecho para practicar un procedimiento de determinación sobre base presunta.

Ahora bien, corresponde a este Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Guayana, evaluar el procedimiento ejecutado por la Administración Tributaria Municipal para la aplicación del método de Determinación sobre Base Presuntiva, y cuyo principal justificativo tal como lo señala en la motiva de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629, se debe a:

1. Que la determinación fiscal se realizó sobre base presunta, tomando en consideración los documentos contables y financieros no presentados por la contribuyente en su domicilio fiscal, aun cuando se le otorgó prórroga, dichos documentos son: Declaraciones de ingresos brutos en otras jurisdicciones municipales, Reporte de facturación de ingresos generados en cada una de las sucursales y la principal, Libros legales de contabilidad Diario, Mayor e Inventario y los Reportes de entradas y salidas de inventario que representan el movimiento de mercancía de las actividades económicas efectuadas en el municipio.
2. Que no existen elementos probatorios descargados por la contribuyente a los efectos de desvirtuar las conclusiones fiscales consideradas para la determinación sobre base presunta, por cuanto la contribuyente presentó la información consolidada y sin fundamentos de ingreso por sucursales de las actividades que ejerce en el municipio, además de ser presentado en copia, incompleto y consolidado, por lo cual no se pudo determinar sobre base cierta la verdadera capacidad contributiva del contribuyente y se pudo constatar la alteración y modificación de los elementos que conforman la base imponible del ISAE, como lo son la relación de inventarios de acuerdo como lo exige el artículo 177 del Reglamento de la Ley del ISLR.

En primera instancia corresponde citar y analizar la normativa procesal contenida en el COT de 2020 en la cual señala las circunstancias que inducen a la Administración Tributaria a utilizar el sistema de determinación sobre base presuntiva, de manera tal poder conocer el hecho generador de la obligación tributaria, en el presente caso de la exactitud del mismo.

A tal efecto el COT de 2020 en su artículo 140 señala:

“Artículo 140. Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir con sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario.

NO obstante, la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presuntiva, así como adoptar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código, en cualquiera de las siguientes situaciones:

1. Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración.
2. Cuando la declaración ofreciera dudas relativas a su veracidad o exactitud.
3. Cuando el contribuyente, debidamente requerido conforme a la ley, no exhiba los libros y documentos pertinentes o no aporte los elementos necesarios para efectuar la determinación.
4. Cuando la declaración no esté respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios que permitan conocer los antecedentes, así como el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del tributo.
5. Cuando los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente.
6. Cuando así lo establezca este Código o las leyes tributarias, las cuales deberán señalar expresamente las condiciones y requisitos para que proceda.”

De acuerdo con la narrativa contenida en el Acta de Reparación N° 066/2022 de fecha 31 de Marzo de 2022, la Administración Tributaria Municipal expone:

“B.- Información Requerida Al Contribuyente.

A los efectos de realizar la investigación fiscal se procedió a solicitar al contribuyente información mediante Acta de Requerimiento N°85/2022 notificada en fecha 21-02-2022 para recibir los documentos consignados según Acta de Recepción N° 85/2022 con prórroga y recepción en fecha 11-03-2022 recepcionando la información como a continuación se detalla:

1. Acta Constitutiva y última modificación. Consignadas Acta constitutiva y modificación.
2. Registro de Información Fiscal (R.I.F.). Consignada.
3. Licencia de Actividades Económicas. Consignada.
4. Licencia de Licores. No aplica.
5. Declaraciones de ingresos brutos del Municipio Caroní, solo boletín. Consignadas año 2017 completo, año 2018 y 2019 Incompletos año 2020 a Enero 2022.
6. Declaraciones de ingresos brutos en otras jurisdicciones municipales si posee sucursales o principal fuera de este municipio. No consignadas.
7. Reporte de facturación de ingresos por sistema generados por sucursales y la principal. No consignados.
8. Libros de contabilidad, Diario, Mayor e Inventarios. consignados sin presentar originales como se detalla. Diarios consignados sin originales de Enero a Marzo de 2018 no corresponde a la empresa y de abril de 2019 a enero de 2022 consignados consolidados, libro mayor no consignado, libro de inventario consignado consolidado incompleto no presenta año 2017.
9. Libros especiales de Ventas de Impuesto al Valor Agregado consignados sin presentar originales como se detalla años 2017, 2019 y enero de 2022 completos años 2018 y 2021 Incompletos.
10. Libros especiales de Compras de Impuesto al valor Agregado por mes consignados sin presentar originales como se detalla años 2017, 2019 y enero 2022 completos años 2018 y 2021 incompletos.

- 11.Libros especiales de Licores por mes calendario (si aplica). No aplica.
- 12.Presentar Facturas de venta o Servicios prestados. Consigna muestra reportes z año 2017 al 2021.
- 13.Declaraciones del Impuesto Sobre la Renta. Consignados completos consolidados años 2017 a 2021.
- 14.Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado. Consignadas completo consolidados años 2017 a enero de 2022.
- 15.Reporte por sistema de Ventas o servicios, con indicación del tipo de actividad o producto de la venta por mes calendario. No Consignados.
- 16.Reporte por sistema de Compras, producto de la compra por mes calendario. No Consignados.
- 17.Reporte de sistema de registro de entradas y salida de inventarios de productos a comercializar correspondientes, discriminados por facturas por mes Consignado Incompleto año 2017 solo mes de enero, año 2018 mes de marzo, año 2019 mes de abril año 2020 mayo año 2021 mes de abril y completo solo el mes de enero de 2022.
- 18.Consignar Relación de cuentas Jurídicas Bancarias con su correspondientes Estados de Cuentas debidamente certificadas por los bancos emisores, con su conciliación bancaria correspondiente de cada año del período correspondiente a fiscalizar. Consignadas sin validación bancaria.
- 19.Listado de proveedores con su correspondiente nro Telefónico y Rif. Consignados.
- 20.Estados financieros, (Balance General y Estado de Resultado) en valores Históricos, Consignados sin cumplir con la normativa sin sellos ni firma del contador que realizo los estados.
- 21.Exhibición de Acta fiscal anterior y/o decisiones administrativas o judiciales con que concluyeron efectivamente dichos procedimientos. Consignada
- 22.Pronunciamiento emitido por el SENIAT de exención al IVA y/o empresas sin fines de lucro. No Aplica.
- 23.Pronunciamiento emitido por el SENIAT de exención de llevar los registros de inventario. No Aplica.
- 24.Pronunciamiento emitido por el SENIAT de llevar los registros de inventario en sistemas computarizados. No Aplica
- 25.Otros que el funcionario requiera en sitio (de acuerdo a lo que especifique).”

Ahora bien, en cuanto al procedimiento ejecutado por la representación fiscal, en la narrativa del Acta de Reparó N° 066/2022, detallan:

“La fiscalización aplicó los procedimientos de auditoría pertinentes a la determinación de los ingresos brutos que constituyen la base imponible del Impuesto Sobre Actividades Económicas, cuya base jurídica tiene sustento en lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario, en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal en los artículos 205 al 227 y en lo dispuesto en la Ordenanza que crea al tributo en el Municipio Caroní...

La determinación fiscal se realizó sobre base presunta tomando en consideración los documentos contables y financieros no presentados por la contribuyente. En el caso de diferencias entre la información consignada se establecen procedimientos de análisis para explicar las mencionadas diferencias, las cuales podrán resultar en ajustes a la base imponible declarada por el contribuyente y subsecuentemente en un Reparó Fiscal del impuesto liquidado por este en su declaración. En general se aplicaron procedimientos de análisis documental y numérico, con basamento en la documentación disponible y se aplicaron procedimientos sustentados en la Ordenanza (...).”

De acuerdo con lo manifestado por la representación de la Administración Tributaria Municipal, la decisión de emplear el sistema de determinación sobre base presuntiva, se fundamenta en “los documentos contables y financieros no presentados por la contribuyente”, detalla en la misma narrativa del Acta de Reparó N° 066/2022, en los siguientes términos:

“Declaraciones de ingresos brutos en otras jurisdicciones municipales no consignados. Reporte facturación de ingresos generados en cada una de las sucursales y la principal no Consignados. Libros de contabilidad: Diario, Mayor e Inventario consignados sin presentar originales como se detalla

Diario consignado sin originales de Enero a Marzo de 2018 no corresponde a la empresa y de abril de 2019 a enero de 2022 consignados, libro mayor no consignado, libro de inventario consignado consolidado incompleto no presenta año 2017, Libros especiales de Ventas de Impuesto al Valor Agregado consignados sin presentar originales como se detalla años 2017, 2019 y enero de 2022 y 2018 en ventas completos años 2018 y 2021 incompletos. Libros especiales de Compras de Impuesto al Valor Agregado por mes consignados sin presentar originales como se detalla años 2017, 2019 y enero 2022 completos años 2019 y 2021. Consigna solo muestra de reportes z año 2017 al 2021 no presentan originales de facturas en sitio, Reporte de Ventas y compras por sistema no consignado de Sede Puerto Ordaz. Reporte de sistema registro de entradas y salidas de inventarios de productos a comercializar correspondientes, discriminados por facturas, por mes Consignado incompleto año 2017 solo mes de enero, año 2018 mes de marzo, año 2019 mes de abril año 2020 mayo año 2021 mes de abril y completo solo el mes de enero 2022 y Estados financieros (Balance General y Estado de Resultado) en valores Históricos. Consignados sin cumplir con la normativa sin sellos ni firma del contador que realizó los estados”.

Es importante acotar, que en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629, el ente exactor señala:

“Que lo Alegado por el representante la sociedad mercantil **FERRETOTAL CARACAS, C.A.**, relacionado a la impugnación a la Determinación Sobre Base presuntiva este Despacho estima necesario traer a colación la sentencia N° 0076 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 19 de julio de 2016 (...)

Que del análisis de la sentencia antes citadas y tomando en consideración de lo alegado por la representación de la sociedad mercantil **FERRETOTAL CARACAS, C.A.**, no existen elementos probatorios descargados por la contribuyente que desvirtúen las conclusiones fiscales que partieron de una base presunta, dado que a pesar del cumplimiento del Acta de Requerimiento N° GFA-85-2022 de fecha 15/02/2022 por empresa de autos, la contribuyente al presentar la información consolidada y sin fundamentos de ingreso por sucursales de las actividades que ejerce en el municipio, aparte que lo presento en copias, fue incompleto y consolidado, no se pudo determinar sobre base cierta la verdadera capacidad contributiva de la contribuyente y se constató la alteración y modificación de los elementos que conforman la base imponible del impuesto sobre actividades económicas, como lo son la relación de inventarios, que de conformidad a la legislación nacional deben cumplir con las condiciones previstas en el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (...)

...omissis...

En atención a lo antes citado, ésta Superintendencia de Administración Tributaria Municipal mantiene el criterio y así lo hace saber al contribuyente: **FERRETOTAL CARACAS, C.A.** (...); que no existiendo elementos probatorios suficientes alegados por la sociedad mercantil de autos que desvirtúen los criterios y medios de determinación empleados la fiscalización realizada y por ende permitiesen enervar el resultado arrojada en ella, la misma goza de plena legalidad, por lo cual se hace exigible. Quedando de este modo desvirtuado lo argumentado en el Escrito de Descargos presentado por la empresa antes mencionada.”

De los fundamentos de hecho y de Derecho citados por la Administración Tributaria Municipal, en su Acto Administrativo de trámite (Acta de Reparó N° 066/2022) y en el Acto Administrativo definitivo (Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/069), señala que la información suministrada por la contribuyente, tanto en la fase de Fiscalización (Auditoría) no fue suficiente para poder *“determinar sobre base cierta la verdadera capacidad contributiva de la contribuyente”* como de Determinación (Sumario Administrativo) *“no existiendo elementos probatorios suficientes alegados por la sociedad mercantil de autos que desvirtúen los criterios y medios de determinación empleados la fiscalización realizada”*, confirma los reparos, los cuales se determinaron de la siguiente forma:

“Visto lo expresado en las secciones precedentes a la Sociedad Mercantil se le aplica una determinación de oficio sobre base presunta aplicando el 16% del INPC para los períodos fiscalizados que van del 01-01-2017 al 31-01-

2022 establecidos por el Banco central de Venezuela cuyo porcentaje resultante se aplicará a los períodos descritos en los ingresos declarados presentados a la alcaldía. Se deja constancia que la sociedad mercantil debe establecer un mecanismo de procedimientos y control que le permita tener el registro y reporte detallado de entradas y salida de los inventarios, mensuales, por unidades y a valores de costo, destinados a las actividades económicas realizadas por su representadas, de conformidad con principios establecidos en la Normas Internacionales de Contabilidad y generar reportes de ventas de los mismos a su poseer contabilidad detallada de sucursales y de principal para poder determinar la porción correspondiente al municipio. E igualmente se deja constancia que la contribuyente debe tipificar o registrar en su facturación el nombre o razón social de la sede principal, así como también el nombre y razón social con su respectivo nro. De identificación de contribuyente y nro. de Licencia de esta sucursal que posee el municipio Caroní en la facturación a fin de cumplir con la normativa establecida para los casos de empresas que poseen sede principal en distinta jurisdicción a la de la sucursal”. (vid. Folio 17))

Ahora bien, antes de valorar las pruebas promovidas por la representación de la contribuyente, este Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Guayana, considera pertinente citar el criterio reiterado de la Sala Político Administrativa con relación a los procedimientos de Determinación de la obligación Tributaria: en sentencia N° 00735 de fecha 22 de Julio de 2010, caso Multicine las Trinitarias, C.A., señaló:

“De la normativa transcrita se colige que la Administración Tributaria dispone de dos (2) sistemas para la determinación de la obligación tributaria de oficio como son: “sobre base cierta” y “sobre base presuntiva”, en el primero de los casos, es decir, la estimación de oficio sobre base cierta es realizada por el Órgano Fiscal cuando éste dispone de todos los elementos que le permitan conocer la situación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, tales como: las declaraciones del contribuyente; los libros contables, las intervenciones de terceros, entre otros”.

El COT de 2020, en su artículo 141, define ambos sistemas de la forma siguiente:

Artículo 141. “La determinación por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:

1. Sobre Base Cierta, con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos impositivos.
2. Sobre Base Presuntiva, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación Tributaria.”

En este mismo orden de ideas, la Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (ISAE) publicada en Gaceta Municipal 1023-2011 de fecha 19 de Diciembre de 2011, señala en su artículo 59 lo siguiente:

“Cuando la Administración Tributaria deba proceder a la determinación de oficio del impuesto previsto en esta Ordenanza, lo hará de la siguiente manera:

1. Sobre base cierta con apoyo de los elementos que permitan conocer en forma directa la base imponible.
2. Sobre base presunta, si a la Administración Tributaria Municipal, le fuera imposible obtener los elementos de juicio sobre base cierta, bien porque fuere imposible conocer los ingresos brutos obtenidos o, bien porque el contribuyente no los proporcione a la Administración Tributaria Municipal y esta no los pudiese obtener por si misma. En este segundo supuesto, el contribuyente no tendrá derecho a impugnar la determinación de oficio, fundamentándose en hechos o elementos que hubiere ocultado o no exhibido a la Administración Tributaria Municipal cuando fue requerido por ello”.

Tal como lo señala la norma ut supra citada, la cual es ratificada por la SPA en su criterio reiterado, en el procedimiento de Fiscalización y Determinación, la regla general es la implementación del sistema de determinación sobre base cierta; más aún en el caso de la Administración Tributaria cuyo cumplimiento del deber de declarar se efectúa a través de los medios electrónicos implementadas por ésta, lo cual le permite tener en sus servidores

el ejemplar de cada declaración presentada por el sujeto pasivo, tal como sucede con la Administración Tributaria del Municipio Caroní.

Tal como lo señala el COT de 2020 y la Ordenanza del ISAE, sólo cuando *“fuere imposible conocer los ingresos brutos obtenidos”*, bien sea porque una vez efectuadas las pruebas de auditoría, arroje la necesidad de profundizar en la comprobación de la información contenida en la Declaración de Ingresos Brutos, y el contribuyente no aporte el resto de la información para determinar la veracidad de lo declarado, o porque la misma Administración Tributaria Municipal no la pudiese obtener por si misma, bien sea a través de sus registros electrónicos y físicos o a través de información de terceros; es cuando debe acudir como instancia extraordinaria, al sistema de determinación sobre base presuntiva.

Al respecto, la Sala Político Administrativa en sentencia N° 00581 de fecha 22 de Abril de 2003, caso Pablo Electrónica, C.A., al referirse a las reglas para la aplicación del sistema de determinación sobre base presuntiva, sostiene:

“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.” (subrayado por este Tribunal Superior Contencioso Tributario)

De la narrativa contenida en el acto preparatorio Acta de Reparación N° 066/2022, en el cual se resume lo asentado tanto en el acta de requerimiento como en el acta de recepción, se deja asentado los recaudos consignados por la contribuyente; lo que no se observa, ni en el acta de reparación ni mucho menos en la motiva de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, son los elementos que demuestren la intención de la funcionaria actuante en implementar el sistema de determinación sobre base cierta; es decir las pruebas de Auditoría, tal como lo establecen las normas de contabilidad generalmente aceptadas, más aún cuando en el lapso probatorio, no fue exhibido el “Manual de Procedimientos de Verificación y Fiscalización” promovidos por la representación de la contribuyente, y cuyo momento para la evacuación de la prueba fue fijado de acuerdo a Sentencia Interlocutoria N° PJ0662023000051 de fecha 14 de Junio de 2023, para el Quinto (5°) día del lapso de evacuación de pruebas, lo cual no fue cumplido por el ente exactor, con lo cual se presume su inexistencia; más la Federación Venezolana de Contadores y las NIFF contemplan dentro de los procedimientos iniciales, las pruebas de Auditoría.

En el mismo orden de ideas, se observa en el escrito de descargos presentado por la representación de la contribuyente en la instancia del Sumario Administrativo, fueron promovidas las mismas documentales que se ofrecieron en este proceso contencioso tributario, en los siguientes términos:

“En atención a ello, nos permitimos ofrecer como pruebas documentales que a pesar de haberse consignado no fueron llevadas al expediente los siguientes:

- a) Libros Diario, Mayor e Inventarios 2017, 2018, 2019, 2020, 2021. No incluidos en el expediente.*
- b) Libros Especiales de Ventas del Impuesto al Valor Agregado 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y enero 2022 no considerados por la fiscalización.*
- c) Libros Especiales de Compras del Impuesto al Valor Agregado 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y enero 2022 no considerados por la fiscalización.*
- d) Declaraciones del Impuesto sobre las actividades económicas 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y enero 2022, y no incluidos en el expediente.*
- e) Declaraciones del Impuesto sobre la renta ejercicios 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y no incluidos en el expediente.*

- f) *Declaraciones del Impuesto sobre el Valor Agregado 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y enero 2022 y no incluidos en el expediente.*
- g) *Reportes Z generados de las impresoras fiscales instaladas en la tienda de Puerto Ordaz y no incluidos en el expediente aduciendo que requerían facturas.*
- h) *Registro de Entrada y Salida de Inventarios de mercancías desechados por la fiscalización y no incluidos en el expediente.*
- i) *Movimientos bancarios suministrados y no reconocidos en el expediente.*
- j) *Estados Financieros (Balance General y Estados de Resultados) en valores históricos no incluidos en el expediente.” (v. Folio 41 y su vuelto)*

Al respecto, en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629, en “Considerando” nueve (9) señala: “...*que no existiendo elementos probatorios suficientes alegados por la sociedad mercantil de autos que desvirtúen los criterios y medios de determinación empleados la fiscalización realizada y por ende permitiesen enervar el resultado arrojada en ella, la misma goza de plena legalidad, por lo cual se hace exigible*”. En este sentido, es menester citar la normativa probatoria contenida en el COT de 2020, el cual establece:

“Artículo 166. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos, cuando ella implique prueba confesional de la Administración.

...Omissis...

Artículo 169. No se valorarán las pruebas manifiestamente impertinentes o ilegales, las cuales deberán rechazarse al decidirse el acto o recurso que corresponda”

En cuanto a la prueba como elemento de garantía en cuanto al Derecho a la Defensa, la Tutela Judicial Efectiva y al Debido Proceso, dentro de un procedimiento administrativo o judicial, la Sala de Casación Civil, sentando jurisprudencia en sentencia N° RC-000217 de fecha 7 de Mayo de 2013, caso Especialidades Médicas de Occidente, C.A., señaló:

“(...) Ahora bien, el derecho a la defensa y al debido proceso -derechos de rango constitucional previstos en los artículos 26 y 49 del texto constitucional-, se concentran especialmente en el derecho probatorio, siendo este último el que permite a las partes demostrar sus propias afirmaciones de hecho y de derecho con la finalidad de obtener una sentencia ajustada a la realidad (mediante el establecimiento de los hechos a través de las pruebas) y lograr así el fin último del proceso cual es la realización de la justicia.

En tal sentido, para ver satisfecha la garantía constitucional del derecho a la defensa, surge necesariamente la necesidad de la prueba como mecanismo del que se valen las partes para convencer al juez de sus respectivos alegatos, de manera que esta garantía fundamental del derecho a la prueba representa la facultad que cada parte tiene de presentar cualquier medio probatorio que tenga a su disposición que se encuentre vinculado con sus pretensiones y con el tema a decidir lo que se pone de manifiesto al indicar el objeto de la prueba.

Dicho lo anterior es concluyente afirmar que, para garantizar el derecho a la defensa de los justiciables, toda prueba presentada por las partes debe ser admisible, siempre que su objeto sea legal y pertinente, siendo la regla la admisión y su negativa o inadmisión, la excepción. (...)”

En cuanto a las fases del procedimiento de Fiscalización y Determinación, la Sala Político Administrativa en sentencia N° 01045 de fecha 9 de Julio de 2014, caso Miguel José Guzmán Rodríguez, señaló:

“Dentro de ese procedimiento de fiscalización y determinación, deben distinguirse dos períodos de la actividad de la Administración perfectamente diferenciables, a saber: i) la fase previa investigativa o preparatoria, que culmina con el acta de reparo y; ii) la etapa de sumario administrativo, que finaliza con la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo. **Las 2 Fases del Procedimiento de Fiscalización.**

En efecto, el *iter procedimental* comienza la emisión de un acto de trámite (Providencia), mediante el cual se autoriza a los funcionarios en él identificados para efectuar la fiscalización, que deberá ser notificado al contribuyente o responsable para que éste proceda a suministrar la información que sea necesaria para la determinación tributaria. (Vid., entre otras, sentencia de esta Sala N° 1165 de fecha 25 de septiembre de 2002, caso: *Fundición Metalúrgica Lemos, C.A.*). **Primera Fase.**

Desde ese momento se inicia una actividad de control posterior del órgano exactor, a través de una labor investigativa destinada a comprobar la situación jurídica tributaria de los sujetos pasivos del gravamen, los cuales tienen el deber, ocurrido el hecho determinarla o proporcionar la información necesaria para que la Administración Tributaria proceda a hacerlo. **Primera Fase.**

A modo de resumen, esta primera fase puede arrojar un Acta de “*Reparo*” o una de “*Conformidad*”, las cuales constituyen actos que finalizan el primer ciclo investigativo o preparatorio. **Primera Fase.**

En ese sentido, esta Máxima Instancia ha sostenido que durante esta fase no está previsto un lapso para que el particular investigado ejerza su derecho a la defensa o su derecho de contradicción ante la Administración. Ello es así, porque precisamente, se está en presencia de un conjunto de operaciones de carácter preparatorio o instrumental, tendentes a comprobar la veracidad y exactitud de la declaración aportada por el contribuyente o responsable y sólo es, después de recabada esa información, en caso que la Administración constate que existe una omisión, inexactitud, irregularidad u ocultamiento de hechos por parte del sujeto pasivo del tributo, que emitirá el Acta de Reparo, contra la cual el contribuyente o responsable -de considerarlo necesario por estar en desacuerdo total o parcialmente con la manifestación de voluntad de la Administración vertida en ese proveimiento- puede presentar el escrito de descargo, en legítimo ejercicio de su derecho a la defensa, iniciándose entonces la segunda fase del procedimiento, esto es, la etapa del “*Sumario Administrativo*”. **Fase Segunda.**

Por cuanto el sistema de Determinación sobre Base Presuntiva constituye una vía excepcional, y tomando en consideración que el numeral 5 del artículo 201 del COT de 2020, señala que “la apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas”, constituye uno de los requisitos que debe contener la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, corresponde a este Superior Tributario evaluar el fundamento y el procedimiento empleado por la Administración Tributaria Municipal en el ejercicio de su actividad de control fiscal.

El procedimiento comienza con la notificación de la Providencia Administrativa N° GAF/081-2022 de fecha 15 de Febrero de 2022, en la cual se autorizó a la ciudadana Gladys Smith para efectuar el procedimiento de Fiscalización y Determinación; posteriormente de acuerdo con lo narrado en el Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629, mediante Acta de Requerimiento N° GFA-85-2022 de fecha 15 de Febrero de 2022, señalando: “*Ahora bien, tomando en cuenta esta fecha 21-02-2022, y lo establecido en el artículo 174 del Código Orgánico tributario, que establece: “cuando la notificación se practique conforme a lo previsto en los numerales 2 y 3 del artículo 172 de este código, surtirá efecto al quinto día hábil siguiente de verificadas” (...), el quinto día se cumplió en fecha 02-03-2022 y el tercer día hábil siguiente a la notificación para la entrega de los recaudos correspondiente, se cumpliría el día 07-03-2022, fecha en la cual no hubo consignación tal, por parte de la contribuyente, estableciéndose consecuentemente una prórroga para dicha consignación el día 11-03-2022, tal como se evidencia en Acta de Recepción de Documento GA N° 85-2002 que riela al folio dos (2) del presente expediente administrativo, mediante el cuál la ciudadana Laura Bracamonte antes debidamente identificada, deja constancia de ello*”.(v. folio 46 y vto.)

De acuerdo con la narrativa ut supra citada, se observa que la Administración Tributaria Municipal, dio efectivamente Siete (7) días hábiles para la presentación de los recaudos correspondientes a los años: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y enero 2022. Para la determinación de la “*disminución ilegítima del impuesto a cancelar*” (v. folio 48), en la

Resolución Culminatoria del Sumario N° 2022/0629 no se detalla la metodología implementada, la cual se encuentra en el acta de reparo 066/2022 de acuerdo a lo siguiente: *“Visto lo expresado en las secciones precedentes a la Sociedad Mercantil se le aplica una determinación de oficio sobre base presunta aplicando el 16% del INPC para los periodos fiscalizados que van del 01-01-2017 al 31-01-2022”*. (v. folio 17).

En cuanto al denominado reparo fiscal señala: *“Conforme los hechos evidenciados por la fiscalización, que se explican en la sección precedente, se determina que para los periodos correspondientes Del 01-01-2017 al 31-01-2022, se genera un **REPARO FISCAL** por la cantidad de **CIENTO TRES MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y SEIS CON OCHENTA Y NUEVE CTS (Bs. 103.496,89)** que resulta de la aplicación del procedimiento de determinación establecido en la Ordenanza sobre las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, en concordancia con las disposiciones establecidas en el Código Orgánico tributario, Ley Orgánica del Poder Público Municipal, y demás normas de carácter tributaria vigentes”*. (v, folio 17)

Con relación al procedimiento de Determinación sobre Base Presuntiva, el COT de 2020 en su artículo 143 señala:

“Al efectuar la determinación sobre base presuntiva, la Administración podrá utilizar los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente o en las declaraciones correspondientes a cualquier tributo, sean o no del mismo ejercicio, así como cualquier otro elemento que hubiere servido a la determinación sobre base cierta. Igualmente, podrá utilizar las estimaciones del monto de las ventas mediante la comparación de los resultados obtenidos de la realización de los inventarios físicos con los montos registrados en la contabilidad; los incrementos patrimoniales no justificados; el capital invertido en las explotaciones económicas; el volumen de transacciones y utilidades en otros periodos fiscales; el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares; el flujo de efectivo no justificado, así como otro método que permita establecer la existencia y cuantía de la obligación”.

De acuerdo con los hechos narrados en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629, y ante la omisión por parte del ente exactor en cuanto a la consignación del Expediente Administrativo (solicitado en Auto de Entrada y en lapso Probatorio), así como el incumplimiento en la evacuación de pruebas de exhibición promovida por la representación de la contribuyente; este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario hace la siguientes observaciones con relación al procedimiento de Fiscalización y Determinación:

1. No se desprende del contenido de los Actos Administrativos: Acta de Reparación N° 066/2022, ni de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629, alguna actuación orientada a determinar la no factibilidad de ejecutar la determinación sobre base cierta, al contrario, se destaca la justificación sobre la aplicación del sistema de determinación sobre base presuntiva.
2. No se muestran los resultados de las pruebas de auditoría, ni se menciona su aplicación; solamente se hace mención de la información presentada en forma parcial, y en otra en forma consolidada, para ello las normas de auditoría contemplan las cédulas de auditoría y los cuadros analíticos.
3. Se observa en el cuadro analítico “H” que funge como anexo al acta de reparo, muchos datos, donde se puede presumir que fueron obtenidos de las declaraciones, no obstante, en cuanto a las diferencias no se explica su determinación, el dato comparativo para generar el resultado. No se puede observar, donde se aplicó el 16% del INPC, así como tampoco el valor del INPC tomado como referencia.

4. La aplicación de un factor para presumir una omisión de ingresos debe ser motivada, a los efectos de justificar su aplicación, lo cual no se aprecia en los actos administrativos Acta de Reparación N° 066/2022, ni de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629, la justificación del porqué se seleccionó ese factor.
5. En cuanto a la utilización no motivada del INPC para determinar diferencias de ingresos y por ende una presunción de un impuesto dejado de pagar, no es el elemento idóneo para la misma, por cuanto, este factor fue introducido en el sistema tributario venezolano en la reforma tributaria de 1994 con ocasión a la implementación del Ajuste Por Inflación y su aplicación estaba orientada a los “Activos No Monetarios” incorporados a la producción de la renta.

Se observa que la representación de la contribuyente en el lapso correspondiente a la promoción y evacuación de pruebas, ofreció los mismos elementos probatorios anunciados en la instancia del Sumario Administrativo, más la prueba de exhibición de los Manuales de Procedimientos de Verificación, de Fiscalización y Determinación; así como el Manual de Conformación de Expediente, prueba ésta en la cual no se mostraron tales manuales.

Esto tiene a demostrar que si existen los elementos para haber ejecutado la Fiscalización y Determinación mediante el sistema de Determinación Sobre Base Cierta, por cuanto se desprende del contenido de los Actos Administrativos de Trámite (un Acta de Requerimiento, un Acta de Recepción y el Acta de Reparación cuyos presunta omisión de ingresos se genera con la aplicación del 16% del INPC de cada período declarado) y del Acto Administrativo definitivo (Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo) una deficiente actividad investigativa y determinativa; y es que el principal elemento probatorio de los ingresos brutos son las facturas emitidas como soportes de las ventas, y no se hace mención de las pruebas de auditoría ni su resultado con relación a la comprobación de los ingresos brutos declarados; no se justifica el para que se requirieron las declaraciones del ISLR e IVA cuando la contribuyente presenta varios establecimientos en el país, distribuidos en varias jurisdicciones tributarias municipales; y por supuesto, de acuerdo con la máxima de experiencia, en un procedimiento de Fiscalización y Determinación a un contribuyente con un movimiento de operaciones alto y complejo, una sola Acta de Requerimiento y de Recepción no justifican una activa actuación fiscal; por cuanto, el volumen de información a requerir y de pruebas a realizar exigen una mayor número de actos preparatorios. Así se establece.

Dado su carácter excepcional, el sistema de Determinación Sobre Base Presuntiva, debe seguir los criterios establecidos en el artículo 143 del COT de 2020, cuya actividad debe ser demostrada mediante la motivación del criterio seleccionado y su vinculación con el hecho generador de la obligación tributaria, en el caso a quo, los Ingresos Brutos. Ahora bien, tomando en consideración las pruebas ofrecidas en la instancia sumarial, de la cual no se deja constancia de su valoración (la mención de insuficientes no es justificativo), y de la reiterada promoción en fase Contenciosa, considera este Superior Tributario que no fueron evaluados mediante los procedimientos pertinentes, los elementos para la aplicación de una Determinación Sobre Base Cierta. Así se establece.

Por cuanto, la determinación de la diferencia de ingresos (presuntos) se efectuó tomando en consideración un factor cuya inclusión en el sistema tributario venezolano esta destinada a la corrección monetaria, como un método para demostrar la pérdida del valor monetario por efectos de la inflación, lo cual no tiene vinculación con la estimación de ingresos brutos; el justificar su implementación constituiría una flagrante violación a la Tutela Judicial Efectiva, al principio de Capacidad Contributiva, y por supuesto avalar el vicio del error en el procedimiento, lo cual contradice el espíritu de Supremacía Constitucional, la cual

establece que el procedimiento judicial debe constituir la herramienta para alcanzar la justicia.

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 prescindan 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 trascendente* 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. “

Es importante acotar, y es lo que se desprende de la actuación de la Administración Tributaria Municipal, el hecho de no confundir el desarrollo de un procedimiento de Fiscalización y Determinación con el de Verificación, por cuanto la verificación la actuación es expedita en virtud de la comprobación de hechos ciertos; por lo que respecta a la Fiscalización y Determinación, tal como lo desarrolla la jurisprudencia ut supra citada, demanda un mayor tiempo su ejecución por cuanto el trabajo del examen de la cuenta (auditoría) requiere de una labor investigativa exhaustiva y metódica, y aún cuando se desconoce la existencia de un Manual de Procedimientos, las normas de auditoría establecen los pasos a seguir, y las evidencias que van a soportar cada prueba efectuada en la labor investigativa, lo cual no se menciona en el contenido de los actos administrativos levantados por el ente exactor. En razón de lo ut supra expuesto, el Acto Administrativo Contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2022/0629 de fecha 9 de Diciembre de 2022, emanada de la Superintendencia de Administración Tributaria del Municipio Caroní del estado Bolívar, debe ser declarada Nula. Así se decide.

En último lugar, correspondería condenar en costas procesales al Municipio Caroní del Estado Bolívar, de acuerdo a lo estatuido en el artículo 335 segundo aparte del Código Orgánico Tributario 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.

VI 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 Republica y por autoridad de la ley, declara CON LUGAR el presente Recurso Contencioso Tributario, en consecuencia:

PRIMERO: Se ANULA y deja sin efecto la Resolución Culminatoria del Administrativo N° 2022/0629 de fecha 9 de Diciembre de 2022, y por consecuencia el contenido del Acta de Reparación N° 066/2022, sin que ello desmerite las facultades de control fiscal de la Administración Tributaria Municipal.

SEGUNDO: En virtud de haber sido dictada la Sentencia de Mérito CON LUGAR, queda sin efecto alguno la Sentencia Interlocutoria N° PJ0662023000006 de fecha 7 de Febrero de 2023, dictada en el cuaderno de medida FF01-X-2023-000001.

SEGUNDO: NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta decisión judicial.

TERCERO: Se ordena la notificación de la presente decisión al Síndico Procurador del Municipio Caroní y a la contribuyente.

Se advierte a las partes que, de conformidad con el único aparte del artículo 304 del Código Orgánico Tributario, esta Sentencia admite apelación, por cuanto el quantum de la causa excede de las quinientas (500) unidades tributarias.

Publíquese, regístrese y emítase dos (02) ejemplares del mismo tenor. 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 Estado Amazonas, Bolívar y Delta Amacuro, en Ciudad Bolívar, a los Trece (13) días de Marzo de Dos mil Veinticuatro (2024). Año 213° de la Independencia y 164° 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 Dos y Veinticinco minutos post meridiem (2:25 p.m.) se dictó y publicó la sentencia N° PJ0662024000015.

LA SECRETARIA

ABG. ARELIS C. BECERRA A.