



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE
EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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, 26 de Noviembre de 2025

215° y 166°

ASUNTO:FP02-U-2025-000004 SENTENCIA N° PJ0662025000105

“visto sin informes de las partes”

La presente causa se inicia en fecha 27 de Enero de 2025, mediante escrito interpuesto por el ciudadano David Guillermo Isturiz Acevedo, titular de la cedula de identidad N° V-10.866.036, por ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (URDD) de este Primer Circuito Judicial, actuando en su carácter de Presidente de la sociedad mercantil VAMOS PA'LA RUMBA, C.A., inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Bolívar con sede en Puerto Ordaz, en fecha 25 de junio de 2016, bajo el N° 33, Tomo 53-A REGMERPRIBO, con ultima modificación inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Bolívar, con sede en Puerto Ordaz, bajo el N° 20, Tomo 59-A del año 2024 cuyo Registro de Información Fiscal (RIF) se encuentra inscrito bajo el N° J-40791481-2, con domicilio fiscal en Rio Plaza, local 04, Avenida Guarapiche C/C calle Chicanag, sector Unare II, Puerto Ordaz, Estado Bolívar. El referido escrito contentivo de Recurso Contencioso Tributario con solicitud de Medida Cautelar para la Suspensión de los Efectos del Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391

de fecha 09 de diciembre de 2024 y notificada en fecha 12 de diciembre de 2024, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria del Municipio Caroní, cuya Nulidad Absoluta constituye la pretensión jurídica de la contribuyente. Para el referido acto estuvo debidamente asistido por el abogado Roger José Quintana León, inscrito en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el N° 54.296.

Seguidamente en fecha 28 de Enero del año 2025, se le dio entrada bajo el epígrafe de la referencia; se ordeno a tal efecto notificar al Alcalde y Sindico Procurador del Municipio Caroní, a la Superintendencia de Administración Tributaria del Municipio Caroní y al Fiscal General de la República. (v. folio 98 primera pza); a tenor de lo establecido en el Parágrafo Único del artículo 291 del Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario de fecha 29 de Enero de 2020 (en lo sucesivo COT de 2020), se solicitó al ente exactor la consignación del expediente administrativo el cual ha debido conformarse con ocasión al procedimiento de Control Fiscal.

En fecha 18 de Febrero de 2025, el ciudadano David Guillermo Isturiz Acevedo, actuando en su carácter de Presidente de la firma mercantil Y Nos Vamos Para La Rumba, C.A., debidamente asistido por el abogado Orangel de Jesús Bonalde Rondón, inscrito en el IPSA bajo el N° 30.897, consignó por ante la URDD escrito de Reforma del escrito de Recurso Contencioso Tributario conjuntamente con Acción de Amparo Cautelar Constitucional. (v. folios 104 hasta el 118 primera pieza)

En fecha 20 de Febrero de 2025, se Admitió Provisionalmente el Recurso, para entrar a conocer y decidir sobre la Acción de Amparo Cautelar Constitucional, dictando sentencia interlocutoria N° PJ0662025000019, mediante la cual se declaró PROCEDENTE la misma, y en consecuencia se acordó la suspensión de los efectos del Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391 notificada en fecha 12 de diciembre de 2024, se abrió cuaderno separado bajo el epígrafe FF01-X-2007-000006, y posteriormente con la re implementación del Sistema Juris 2000, fue cambiada su nomenclatura a FF01-X02025-000007. (v. folios 1 hasta el 16 y folio 23 del cuaderno separado)

Estando las partes a derecho y por cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 286 y siguientes del COT de 2020 (en lo sucesivo COT de 2020); este Tribunal dicto Sentencia Interlocutoria N° PJ0662025000053 en fecha 21 de Mayo de 2025, mediante la cual se ADMITIO el presente Recurso Contencioso Tributario, ordenando así las notificaciones de ley. (v. folio 126 primera pza.).

En fecha 12 de Junio de 2025, el abogado Martín Barrios, inscrito el IPSA bajo el N° 92.915, actuando en su carácter de Sindico Procurador del Municipio Caroní, consignó por ante la URDD, copia certificada del Expediente Administrativo solicitado por este Tribunal Superior Contencioso Tributario, el cual consta de Una (1) pieza y Ciento Setenta y Tres (173) folios útiles. (v. folios 134 hasta 312 primera pieza)

En fecha 9 de Octubre de 2025, se dicto auto de “visto sin 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 2 segunda pieza).

-I-

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

Mediante la notificación de la Providencia Administrativa N° GFA 823/2023 de fecha 19 de Septiembre de 2023, la cual fue notificada en fecha 11 de Octubre de 2023, en la persona de Rossnalby Zamora, cédula de identidad N° 12.131.763, Contadora de la empresa, se inicia el procedimiento de control fiscal el cual culmina con el Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391 notificada en fecha 12 de Diciembre del año 2024, en la cual se confirma el reparo formulado a la contribuyente y notificado en Acta de Reparo N° 694/2023 notificada en fecha 20 de Noviembre de 2023 por la cantidad de: Ciento Diecinueve mil Quinientos Treinta y Seis Bolívares con Cuarenta y Cinco céntimos (Bs. 119.536,45) por concepto de impuestos causados y no pagados, lo cual equivale a Dos mil Quinientos Sesenta y Nueve con Cincuenta y Siete (2.569,57) veces el tipo de cambio de mayor valor publicado por el BCV; Doscientos Treinta y Nueve mil Setenta y Dos Bolívares con Noventa Céntimos (Bs. 239.072,90) por concepto de multa, lo cual equivale para a Cinco mil Ciento Treinta y Nueve con Catorce (5.139,14) veces el tipo de cambio de mayor valor publicado por el BCV; Ciento Treinta y Siete mil Seiscientos Veintidós Bolívares con Catorce Céntimos (Bs. 137.622,14). La fecha base para tomar como unidad de medida para la conversión, fue el 04/11/2024 (Euro Bs. 46,52). (v. vuelto folio 80 primera pieza)

-II-

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

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

- I. Del Vicio del Falso Argumento de Derecho y de la Invasión en la competencia del control fiscal.
- II. Del Vicio Inmotivación de la Resolución 2024/0391.
- III. De la Improcedencia de los Intereses Moratorios.
- IV. Del Quebrantamiento de la Efectiva Capacidad Contributiva.
- V. Vicio de Ausencia de Valoración de Pruebas.

Alega la representación judicial de la contribuyente, que no era procedente la implementación de la determinación sobre base presuntiva, por cuanto la misma resultaba inadecuada, al no estar dados los puestos para aplicar la misma, y que la misma debe ser aplicada en supuestos excepcionales, cuando es absolutamente imposible aplicar la determinación sobre base cierta.

Que la Administración Tributaria podía perfectamente conocer los ingresos brutos, tal como se observa en la documentación presentada en el Acta de Recepción N° 823/2023/2. Que la no presentación de la relación de entrada y salida de inventario no constituye ninguna infracción a la normativa municipal, así como tampoco impide el control y determinación del Impuesto a las Actividades Económicas.

Que la base imponible para determinar el impuesto a las Actividades Económicas lo constituyen los ingresos brutos efectivamente percibidos, por lo cual no puede aseverar la fiscalización que el asiento del registro de entrada y salida de inventarios se deba traducir per se en una falta física de inventario, ni mucho menos, se interprete como ventas omitidas.

Que aun cuando la fiscalización reconoce la entrega de las declaraciones de ingresos brutos y del IVA, las cuales fueron consignadas en forma aleatoria por solicitud de muestra efectuada por el funcionario, no obstante en el Acta de Recepción se deja constancia de la entrega de todos los ítems con excepción a la relación de entrada y salida de inventarios; por lo cual considera la representación de la contribuyente que el ente exactor contaba con los documentos y elementos

necesarios para efectuar la determinación sobre base cierta.

Que el ente exactor menciona que tomó el monto declarado en el mes de Enero, para establecer la comparación con la declaración del ISLR y observó inconsistencias; no obstante no explica cuales son las supuestas inconsistencias encontradas.

Que la Administración Tributaria manifiesta que la determinación sobre base presuntiva se aplicó por una presunción de posibles alteraciones, sin demostrar tales afirmaciones, e imponiendo el pago de diferencias y sanciones excesivas. Que el auditor ejecutó su procedimiento bajo la premisa de que la contribuyente no presentó los libros de inventarios, con lo cual incurrió en el vicio de Falso Argumento de Derecho e incurrir en la invasión en la competencia de control fiscal del SENIAT, de acuerdo con lo establecido en el numeral 12 del artículo 156 del Texto Constitucional.

El ente exactor en el acta de reparo N° 694/2023 notificada en fecha 20 de Noviembre de 2023; señala en la parte de la Determinación, lo siguiente:

“La sociedad mercantil Y NOS VAMOS PARA LA RUMBA C.A. consigno la información solicitada una parte en físico y otra en digital, su declaración de ISLR es de periodo regular y para los periodos correspondiente a esta auditoría inicia en Febrero del año antes mencionado se tomó el monto declarado en el mes de Enero para compararlo con lo declarado en ISLR en lo que se observó inconsistencia, en su libro de venta hubieron meses con montos diferentes a lo declarado al municipio Caroní y sumado a esto no llevan la relación de entrada y salida de mercancía de los inventarios, mensual, por unidades y a valores de costo, de conformidad con principios establecidos en la Normas Internacionales de Contabilidad que los documentos contables sean cónsonos y fundamente en conciliación con los antecedentes de los registros por productos e ingresos derivados de las ventas para no generar dudas en las declaraciones realizadas. Entre la documentación consignada estaba la declaración de ingresos brutos correspondiente al mes de Diciembre del año 2022 de la sociedad mercantil OPERADORA LAS AMERICAS, C.A. (...), con la planilla y el pago de Y NOS VAMOS PARA LA RUMBA, C.A, que es la empresa establecida para el proceso de auditoría, por lo que se comparó ambas declaraciones y se observó que las dos empresas contaban con los mismos rubros y el monto declarado eran iguales para cada rubro, lo que es prueba de posibles alteraciones en sus registros contables.”

Señala el ente exactor, que en virtud de que la contribuyente no aportó los soportes contables suficientes para valorar y corroborar las operaciones efectuadas por ésta, procedió a la determinación de los ingresos y el impuesto causado sobre base presuntiva, de acuerdo con lo establecido en el numeral 4 del artículo 142 del COT de 2020:

“Artículo 142. La Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre base presuntiva, cuando los contribuyentes o responsables:

(Omissis...)

1. No presenten los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria, o no proporcionen las informaciones relativas a las operaciones registradas.
2. Ocurre alguna de las siguientes irregularidades:
3. Omisión del registro de operaciones y alteración de ingresos, costos y deducciones.
4. Se adviertan otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones, las cuales deberán justificarse razonadamente.”

Señala en el acta de reparo N° 694/2023 notificada en fecha 20 de Noviembre de 2023, la

Administración Tributaria Municipal, determinó los reparos aplicando la siguiente metodología: Tomó como base los ingresos declarados en cada uno de los períodos, y les aplicó los INPC publicados por el BCV, cuyo incremento fue considerado como la diferencia de ingresos, lo cual generó la cuantía de la obligación tributaria determinada sobre base presuntiva.

En el mismo orden de ideas, tenemos que en el Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391 notificada en fecha 12 de Diciembre del año 2024, en la motivación sobre la opción de efectuar la determinación sobre base presuntiva, señala:

“Que vistos los alegatos expresados por el Contribuyente en su Escrito de Descargo, así como las actuaciones del Auditor Fiscal, éste Despacho para decidir observa lo siguiente:

En atención a todo lo señalado por el funcionario en el acta fiscal, éste despacho estima que la revisión fiscal fue levantada de manera correcta y amparada legalmente, por tal razón con consideramos admisible los alegatos presentados por el contribuyente en su escrito de descargos, ya que el mismo en su oportunidad lega se observó inconsistencia en lo declarado en el mes de Enero en comparación con lo declarado en el ISLR, en su libro de venta hubieron meses con montos diferentes a lo declarado al municipio Caroní y sumado a esto no llevan la relación de entrada y salida de mercancía de los inventarios, mensual, por unidades y a valores de costo. Siendo todo ello motivo suficiente para que el fiscal actuante procediera a estimar sobre base presuntiva. En este sentido se desvirtúa el argumento planteado.”

En el mismo orden de ideas, dentro de la motiva del Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391 notificada en fecha 12 de Diciembre del año 2024, señala:

“Por lo tanto y estimando la omisión de los soportes contables suficientes, que permitieren valorar y corroborar las operaciones efectuadas por la contribuyente, este Despacho procedió a la determinación de los ingresos y el impuesto causado sobre base presuntiva.

Que la carga probatoria sobre el contribuyente, quien habiendo alegado lo anteriormente señalado, no puede pretender éste enervar el resultado de la revisión fiscal sin consignar elementos significativos que permitan demostrar tal pretensión, para que de ésta manera lograr desvirtuar la presunción de legitimidad de la cual gozan los actos administrativo, haciendo éste despacho la salvedad de que, efectivamente el contribuyente presentó elementos probatorios que ya reposan en el expediente administrativo, los cuales no aportaron la carga probatoria necesaria para lograr contradecir la revisión fiscal practicada por el funcionario actuante”.

En cuanto al alegato del vicio de Inmotivación, la representación judicial de la contribuyente, señala que la Administración Tributaria Municipal, instauró un acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391, bajo argumentos y premisas inconsistentes, al generar unos reparos ficticios, sin señalar con claridad: ¿de dónde y cómo? Se originaron las diferencias, limitándose a indicar cifras basadas en hipótesis no probadas ni argumentadas.

Por lo que respecta a los intereses moratorios, alega la representación de la contribuyente que el hecho de que el Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391, se encuentra en etapa administrativa y contra el mismo se ha interpuesto el Recurso Contencioso Tributario, razón por la cual consideran que no es un acta

definitivo, y en consecuencia no puede generar aún intereses moratorios.

En cuanto al alegato referido sobre el quebrantamiento del principio de capacidad contributiva, denuncia la improcedencia de la metodología empleada por el ente exactor en el Control Fiscal, la cual considera arbitraria, sin fundamento en cuanto a la presunción de la existencia de omisión de ingresos, imponiendo el pago de diferencias y sanciones excesivas, el cual supera el criterio jurisprudencial contenido en la sentencia N° 00675 de fecha 21 de mayo de 2009, caso Tiendas Karamba San Fernando, C.A.

En el mismo orden de ideas, y con relación al alegato referido al vicio de la ausencia en la valoración de las pruebas, expone la contribuyente, que en acta de recepción N° 823-2023-2 de fecha 18/10/2023, el funcionario dejó constancia de los documentos consignados a la fiscalización, a saber:

1. Acta Constitutiva y última modificación, consignada en físico.
2. Registro de Información Fiscal (RIF), consignado en físico.
3. Licencia de actividades económicas, consignada en físico año 2023.
4. Declaración de ingresos brutos, consignado en físico año 2023.
5. Libros de contabilidad, relativos a la sede ubicada en la jurisdicción del municipio Caroní, objeto del procedimiento de Fiscalización y Determinación, consignado en digital.
6. Facturas de venta, notas de crédito y notas de débito aplicadas a dichas facturas, de las operaciones efectuadas dentro de la jurisdicción del municipio Caroní, correspondiente a los ejercicios fiscalizados, consignadas en digital.
7. Comprobantes de pago de los anticipos y del impuesto complementario, correspondiente a los ejercicios fiscalizados, consignado en digital.
8. Declaración del ISLR, correspondiente a los ejercicios fiscalizados, consignado en digital año 2022.
9. Declaración del IVA de los meses correspondientes a los ejercicios fiscalizados, consignado en digital.
10. Libros especiales de Ventas del IVA de los meses correspondientes a los ejercicios fiscalizados, consignado en digital.
11. Reportes de compras y ventas correspondientes a los ejercicios fiscalizados, discriminado por facturas con indicación del tipo de actividad, monto de la venta sin incluir IVA u otros tributos, de las operaciones efectuadas dentro del territorio del municipio Caroní, consignado en digital.
12. Relación de entradas y salidas de inventario de productos terminados o para comercialización, con indicación de órdenes de despacho o salida de inventarios, facturas a las que aplicaron estas, y autoconsumo (según sea el caso), correspondientes a los ejercicios fiscalizados. No consignó.
13. Estados financieros, (Balance General y Estado de Resultado), consignados en digital.
14. Exhibición de Actas fiscales anteriores, consignado en digital.
15. Números de Cuentas Bancarias y Estados de Cuenta conjuntamente con las conciliaciones bancarias, consignadas en digital.

De acuerdo con lo expuesto por la contribuyente, el ente exactor no señaló en el Acta de Reparación N° 694/2024, ni en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391; los motivos por los cuales no fueron valoradas estas documentales, lo cual les hace incurrir en el denunciado vicio de Ausencia de Valoración de las Pruebas.

-III-

PRUEBAS TRAIIDAS AL PROCESO

En la oportunidad procesal correspondiente al lapso probatorio, las partes estuvieron ausentes del mismo, no obstante es pertinente acotar que el abogado Martín José Barrios, actuando en su condición de Síndico Procurador del Municipio Caroní, acatando la solicitud de este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, consignó ante la URDD, copia certificada del expediente administrativo constante de Una (1) pieza y Ciento Setenta y Tres (173) folios útiles, cumpliendo con lo establecido en el parágrafo único del COT de 2020.

-IV-

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

El thema decidendum se circunscribe a la validez de la implementación del procedimiento de determinación sobre base presuntiva que dio origen al Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391; emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria adscrita a la Alcaldía del Municipio Caroní del estado Bolívar.

Alega la representación judicial de la contribuyente, que no era procedente la implementación de la determinación sobre base presuntiva, por cuanto la misma resultaba inadecuada, al no estar dados los puestos para aplicar la misma, y que la misma debe ser aplicada en supuestos excepcionales, cuando es absolutamente imposible aplicar la determinación sobre base cierta.

Que la Administración Tributaria podía perfectamente conocer los ingresos brutos, tal como se observa en la documentación presentada en el Acta de Recepción N° 823/2023/2. Que la no presentación de la relación de entrada y salida de inventario no constituye ninguna infracción a la normativa municipal, así como tampoco impide el control y determinación del Impuesto a las Actividades Económicas.

Señala el ente exactor, que en virtud de que la contribuyente no aportó los soportes contables suficientes para valorar y corroborar las operaciones efectuadas por ésta, procedió a la determinación de los ingresos y el impuesto causado sobre base presuntiva, de acuerdo con lo establecido en el numeral 4 del artículo 142 del COT de 2020

En este sentido, y a los efectos de determinar si el acto administrativo emitido por la Administración Tributaria Municipal, está configurado de acuerdo con la normativa que rige la materia, es menester analizar el iter procedimental que se desprende de las actuaciones en autos.

El procedimiento se inicia en fecha 11 de Octubre de 2023, mediante notificación vía correo electrónico de Providencia Administrativa N° GFA-823-2023 y de Acta de Requerimiento General N° 823/2023-1, en la cual se solicitaron los siguientes recaudos, para su presentación en un lapso de Tres (3) días hábiles siguientes a su notificación:

1. Acta Constitutiva y última modificación. En físico.
2. Registro de Información Fiscal (R.I.F.) En Físico.
3. Licencia de Actividades Económicas. En Físico.
4. Declaraciones de ingresos brutos de los ejercicios fiscalizados. En Físico.
5. Declaraciones de ingresos brutos en otras jurisdicciones municipales y constancia de pago del respectivo impuesto.
6. Libros de Contabilidad, Diario, Mayor, Inventario, Compras, Banco y Cuenta de Ingresos.

7. Facturas de venta, notas de crédito y notas de débito aplicadas a dichas facturas. Reporte de Máquina Fiscal, Punto de Venta.
8. Comprobantes de pago de los anticipos y del impuesto complementario, correspondientes a los ejercicios fiscalizados. Físico
9. Declaraciones del Impuesto Sobre la Renta, correspondientes a los ejercicios fiscalizados. Físico.
10. Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de los meses, correspondientes a los ejercicios fiscalizados. Físico.
11. Libros de Ventas de Impuesto al Valor Agregado de los meses , correspondientes a los ejercicios fiscalizados.
12. Libro de Compras correspondiente a los ejercicios fiscalizados, discriminado por facturas, con indicación del tipo de actividad, monto de la compra sin incluir Impuesto al Valor Agregado u otros tributos.
13. Facturas de Compras, (últimos 3 meses por cada año fiscalizado).
14. Relación de las entradas y salidas de inventario de productos terminados o para comercialización, con indicación de órdenes de despacho o salidas de inventarios, facturas a las que aplicaron estas, y autoconsumo.
15. Copias de Contratos de servicios u obras, con indicación del monto ejecutado y facturado por cada uno de estos.
16. Detalle de ingresos por intereses y otros ingresos no ordinarios obtenidos por la contribuyente en el lapso fiscalizado.
17. Estados Financieros, (Balance General y Estado de Resultado) en valores históricos, correspondientes a los ejercicios fiscalizados.
18. Exhibición de Actas fiscales anteriores y/o decisiones administrativas o judiciales con que concluyeron efectivamente dichos procedimientos.
19. Solvencias Municipales.
20. Pronunciamiento emitido por el SENIAT de exención al IVA, y/o empresas sin fines de lucro. Físico.
21. Números de Cuenta Bancarios y Estados de Cuenta conjuntamente con las conciliaciones, debidamente certificado.

En fecha 18 de Octubre de 2023 se levantó Acta de Recepción N° 823/2023-2, en la cual se deja constancia de la presentación de los siguientes recaudos:

1. Acta Constitutiva y última modificación. Consignado en físico.
2. Registro de Información Fiscal (R.I.F.) Consignado en Físico.
3. Licencia de Actividades Económicas. Consignado en Físico, año 2023.
4. Declaraciones de ingresos brutos de los ejercicios fiscalizados. Consignado en Físico.
5. Declaraciones de ingresos brutos en otras jurisdicciones municipales y constancia de pago del respectivo impuesto. No aplica.
6. Libros de Contabilidad, Diario, Mayor, Inventario, Compras, Banco y Cuenta de Ingresos. Consignado en Digital.
7. Facturas de venta, notas de crédito y notas de débito aplicadas a dichas facturas, de las operaciones efectuadas dentro de la jurisdicción del municipio Caroní, correspondientes a los ejercicios fiscalizados. Consignado en Digital.

8. Comprobantes de pago de los anticipos y del impuesto complementario, correspondientes a los ejercicios fiscalizados. Consignado en Digital.
9. Declaraciones del Impuesto Sobre la Renta, correspondientes a los ejercicios fiscalizados. Consignado en Digital año 2022.
10. Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de los meses, correspondientes a los ejercicios fiscalizados. Consignado en Digital.
11. Libros de Ventas de Impuesto al Valor Agregado de los meses correspondientes a los ejercicios fiscalizados, discriminado con las operaciones efectuadas dentro de la jurisdicción del municipio Caroní. Consignado en Digital.
12. Libro de Compras correspondiente a los ejercicios fiscalizados, discriminado por facturas, con indicación del tipo de actividad, monto de la compra sin incluir Impuesto al Valor Agregado u otros tributos. Consignado en Digital.
13. Facturas de Compras, (últimos 3 meses por cada año fiscalizado).
14. Relación de las entradas y salidas de inventario de productos terminados o para comercialización, con indicación de órdenes de despacho o salidas de inventarios, facturas a las que aplicaron estas, y autoconsumo. No consignó.
15. Copias de Contratos de servicios u obras, con indicación del monto ejecutado y facturado por cada uno de estos. No aplica.
16. Detalle de ingresos por intereses y otros ingresos no ordinarios obtenidos por la contribuyente en el lapso fiscalizado. No aplica.
17. Estados Financieros, (Balance General y Estado de Resultado) en valores históricos, correspondientes a los ejercicios fiscalizados. Consignado en físico y digital.
18. Exhibición de Actas fiscales anteriores y/o decisiones administrativas o judiciales con que concluyeron efectivamente dichos procedimientos. Consignada en digital.
19. Solvencias Municipales. No consignó.
20. Pronunciamiento emitido por el SENIAT de exención al IVA, y/o empresas sin fines de lucro. Físico. No aplica.
21. Números de Cuenta Bancarios y Estados de Cuenta conjuntamente con las conciliaciones, debidamente certificado. Consignado en digital.

Como fundamento para la implementación del sistema de determinación sobre base presuntiva, el ente exactor alega que la contribuyente:

“...no presentó la relación de entrada y salida de inventario y en la documentación entregada se evidencia la alteración de los ingresos brutos, siendo esto un elemento distorsionador que dificulta la apreciación de los hechos comerciales registrados por la contribuyente durante los períodos auditados, imposibilitando el análisis sobre un enfoque de determinación sobre base cierta”.

Antes de analizar cada uno de los recaudos enumerados ut supra, este juriscente considera pertinente establecer en qué consiste el procedimiento de control fiscal de Fiscalización y Determinación; en este orden de ideas, 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 íter 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.”

La Sala ha sido clara en cuanto a la descripción del procedimiento de Fiscalización y Determinación, resaltando la actividad investigativa de una primera fase, la cual puede culminar con una Acta de Conformidad o con un Acta de Reparo; pero a todo evento, ¿Qué es lo que se va a determinar?, en el caso a quo la veracidad de la información presentada en cada una de las Declaraciones de ingresos brutos de acuerdo con el período impositivo (mensual); para ello debe contar con los elementos empleados por la contribuyente en su procedimiento de autoliquidación, cuyo resultado fue el mostrado en la correspondiente Declaración.

En este caso, de acuerdo con la máxima de experiencia, la labor del Auditor consiste en primera instancia en verificar a través de las pruebas de auditoría la veracidad de la información presentada en cada una de las declaraciones de Ingresos Brutos; es decir, determinar si lo declarado se encuentra debidamente soportado (para ello se elaboran las cédulas de auditoría), y de acuerdo con el comportamiento de las mismas evaluar la posibilidad de profundizar la labor investigativa ante la presunción de inconsistencias en la información manejada; actividad no observada en el expediente administrativo consignado por el ente exactor.

En cuanto a la omisión del reporte Registro de Entradas y Salidas de Inventario, aún cuando podría considerarse como un elemento orientado a la determinación de los Ingresos Brutos, es importante citar la normativa contenida en el Reglamento General de la Ley del Impuesto sobre la Renta

publicado en G.O.N° 5.662 de fecha 24 de Septiembre de 2003, el cual señala en su artículo 177 señala:

“Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a llevar y mantener en el domicilio fiscal o establecimiento a través de medios manuales o magnéticos cuando la Administración Tributaria lo autorice, la siguiente información relativa al registro detallado de entradas y salidas de mercancías de los inventarios, mensuales, por unidades y valores así como, los retiros y autoconsumo de bienes y servicios”.

Es pertinente aclarar, que de acuerdo con los principios de Contabilidad generalmente aceptados y las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), señalan que los ingresos se perfeccionan con la transferencia a título oneroso de los bienes y o servicios, en el presente caso sería con la entrega del producto objeto del giro económico de la contribuyente, y por supuesto se soporta con la entrega de la factura, u otro documento equivalente en caso de que la operación se efectúe a crédito, para lo cual se encuentran las cuentas por cobrar como asiento contable.

De acuerdo con los hechos narrados en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391, este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario hace las siguientes observaciones con relación al procedimiento de Fiscalización y Determinación:

1. No se desprende del contenido de los Actos Administrativos: de trámite Acta de Reparación N° 694/2024, y definitivo Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391, 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, para ello las normas de auditoría contemplan las cédulas de auditoría y los cuadros analíticos.

3. Se observa en el cuadro analítico inserto en el cuerpo del acta de reparación, 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 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° 694/2024, Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391; la justificación del porqué se seleccionó ese factor.

5. En cuanto a la utilización del INPC para determinar omisión de ingresos y por ende una presunción de un impuesto dejado de pagar; este no constituye el elemento pertinente para la misma, más aún cuando el calificativo del reparo implica un “ilícito penal” como lo constituye la “Defraudación” por disminución “ilegítima de ingresos fiscales”. Es importante destacar, que 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.

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 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; 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 823/2023-1 y de Recepción N° 823/2023-2 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.

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 sí 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 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)

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. (...)”

De la narrativa del Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391 se hace mención de documentales promovidas en esta instancia judicial (v. folio 77 y vto. Primera pieza), no obstante en la misma narrativa el ente exactor señala:

“CONSIDERANDO

Que en el Acta Fiscal N° 694/2023, de Fecha 13 de Noviembre de 2023, el Auditor Fiscal, ciudadano JAIRO JOSE BRITO, titular de la cédula de identidad N° 16.845.529, en su parte motiva deja constancia de lo siguiente:

...Omissis...

La sociedad mercantil Y NOS VAMOS PARA LA RUMBA, C.A, consigno la información solicitada una parte en físico y otra en digital, su declaración de ISLR es de período regular y para los períodos correspondientes a esta auditoría consignaron la del año 2022, debido a que esta auditoría inicia en febrero del año antes mencionado se tomó el monto declarado en el mes de Enero para compararlo con lo declarado en ISLR en lo que se observó inconsistencia, en su libro de venta hubieron meses con montos diferentes a lo declarado al municipio Caroní y sumado a esto no llevan la relación de entrada y salida de mercancía de los inventarios, mensual, por unidades y a valores de costo, de conformidad con principios establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad que los documentos contables sean cónsonos y fundamente en conciliación con los antecedentes de los registros por productos e ingresos derivados de las ventas para no generar dudas en las declaraciones realizadas.”

De acuerdo con los documentales traídos por la contribuyente al proceso, los consignados por la Administración Tributaria Municipal en el expediente administrativo, y lo relatado en el Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario N° 2024/0391, y en aras de salvaguardar la Tutela Judicial Efectiva y el Debido Proceso, pasa este jurisdiscente a valorar estos elementos probatorios.

En el expediente administrativo consignado por el ente exactor, no se observan las documentales consignadas en medio de almacenamiento digital por la contribuyente en la fase de Fiscalización, las cuales están descritas en el acta de recepción N° 823/2022-2, aún cuando en el Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario N° 2024/0391, se confirma la consignación de las mismas, con lo cual se violenta el principio de unidad de expediente por parte de la Administración Tributaria Municipal, con lo cual considera este jurisdiscente silencio estas pruebas, lo cual constituye una flagrante violación al debido proceso, a la Tutela Judicial Efectiva y por supuesto al Derecho a la Defensa. Así se establece.

La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en el artículo 31 referida a la Actividad Administrativa, señala:

“De cada asunto se formará expediente y se mantendrá la unidad de éste y de la decisión respectiva, aunque deban intervenir en el procedimiento oficinas de distintos Ministerios o Institutos Autónomos”

El expediente administrativo, constituye la prueba fundamental de la actuación de la Administración

Tributaria, por cuanto contiene el iter procedimental del funcionario actuante en la configuración del Acto Administrativo, y traerlo al proceso, es obligación de ésta tal como lo señaló la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Sentencia N° 01125 de fecha 01/10/2008, y en la que se 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...”.

Es menester destacar y aclarar el principio de la unidad del expediente, y tal como lo señala el artículo 31 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (ut supra citado), de “cada asunto se formará expediente y se mantendrá la unidad de éste...”; en materia de procedimientos de control fiscal, y en el caso a quo, el expediente se comienza a conformar a partir de la Providencia Administrativa GFA 823-2023, de fecha 19 de Septiembre de 2023, y el mismo debe ir incorporando cada uno de las actuaciones de la Administración Tributaria, en cada una de las fases del procedimiento de Fiscalización y Determinación, lo cual incluye por supuesto los elementos consignados por el sujeto pasivo en el proceso, los cuales también deben ser incorporados.

Obligación que en la presente causa no se cumplió y que conlleva a que la Administración Tributaria Nacional 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 mencionada y que debe estar inserta en el expediente. Así se establece.

En el mismo orden de ideas, se observa en la actuación fiscal, una actitud propia de un procedimiento de Verificación de Deberes Formales donde el objeto es comprobar hechos ciertos, en cuanto a las prestaciones de hacer y no hacer: presentar declaración, presentar recaudos, emitir y entregar facturas, llevar los libros de acuerdo con las normas, presentarlos al ser exigidos por la autoridad, etc. No se observa en el expediente administrativo las cédulas de auditoría propias de un procedimiento de Fiscalización, así como tampoco las pruebas de auditoría en las cuales se pueda mostrar la actividad inquisitiva del funcionario en su actuación.

Al contrario de la verificación, el procedimiento de Fiscalización, tal como lo señala la Sala, implica una actividad investigativa, y la misma se desarrolla en dos fases: una primera fase en la cual se requiere del contribuyente los soportes de la información presentada en cada una de las

Declaraciones de Ingresos Brutos (facturas, notas crédito, débito, estados de cuenta bancario, etc.), asientos contables, y cualquier otro elemento que le permita determinar la exactitud de los declarada, actividad inquisitiva reflejada en las cédulas de auditoría, y en los actos preparatorios; es menester resaltar, dada la naturaleza de la Fiscalización (auditoría), el tiempo de la actuación es proporcional a los períodos sujetos de revisión, y la actividad se desarrolla principalmente en el domicilio fiscal de la contribuyente dada la privacidad de la información que se maneja.

La segunda etapa, ya posterior a la emisión y notificación del Acta de Reparación, y una vez vencido el lapso para el allanamiento, se desarrolla en un Sumario Administrativo, en el cual al contribuyente la norma le permite manifestar cualquier inconformidad a través del escrito de Descargos, teniendo la oportunidad probatoria para demostrar sus alegatos, pruebas que deben ser valoradas por el sumariador y en el caso de no considerar su pertinencia, el debido proceso y la tutela judicial efectiva exigen manifestar o dejar constancia de su apreciación.

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.

Es pertinente citar la normativa contenida en la Ordenanza que crea el Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios y de Índole Similar, con relación a la base imponible que está constituida por los ingresos brutos, en este sentido tenemos:

“Artículo 44. Se entiende por ingresos brutos, todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.”

De acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia patria, en materia impositiva municipal, los ingresos brutos gravables deben reunir las siguientes condiciones: proventos recibidos de forma regular, que esté relacionado con la actividad económica gravada y que sobre ellos no pese una obligación de restitución.

La misma norma, define el elemento esencial para establecer la base imponible, en este caso tenemos:

Artículo 43. “La base imponible del impuesto sobre actividades económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio Caroní o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ordenanza, en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal o en los acuerdos o convenios celebrados a tales efectos.”

En la narrativa del Acta de Reparación N° 694/2024, y en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/039; la Administración Tributaria Municipal, señala la comparación efectuada a la información contenida en las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta, declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, contra los ingresos presentados en las Declaraciones del Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similares; es menester establecer la diferencia de las base imponible: de acuerdo con lo establecido en el

artículo 16 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en G.O.Nº 6.210 Extraordinario de fecha 30 de Diciembre de 2015, se consideran ingresos brutos el monto de las ventas de bienes y servicios en general; en materia del IVA, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial Nº 6.152 extraordinario de fecha 18 de Noviembre de 2014, define la base imponible en su artículo 20, en los casos de ventas de bienes muebles a crédito o a contado, el precio facturado.

En virtud de lo antes expuesto, considera este jurisdiscente, que las cantidades contenidas en los formularios del ISRL e IVA, como base imponible, no constituyen per se, elementos que presupongan la omisión de ingresos en materia del Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similares, por cuanto estas difieren en la configuración del Hecho Imponible y de la Base Imponible; aun cuando puedan ser utilizadas como guía, se requiere de una actividad inquisitiva por parte del funcionario actuante a los efectos de incorporar a su labor investigativa el comportamiento contable de cuentas que inciden directamente en la determinación del “Ingreso efectivamente percibido”, tal es el caso de las cuentas por cobrar. Así se decide.

De igual forma, dentro de su actividad fiscalizadora, señala haber comparado la Declaración de Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios e Índoles Similares correspondientes al período Diciembre 2022, con la presentada por la empresa Operadora las Américas, C.A., resaltando la existencia de cifras idénticas, reproduciendo la Planilla de Declaración Definitiva de Ingresos Brutos en el cuerpo del Acta e Reparo Nº 694/2024, de igual manera se observa en el expediente administrativo la copia del formulario de la Declaración de la contribuyente Y nos Vamos Para La Rumba, C.A., (v. folio 173 primera pieza), más no se observa la Declaración correspondiente a Operadora las Américas, C.A.

Ahora bien, aparte de estos razonamientos expuestos por la Administración Tributaria Municipal en la Resolución Culminatoria del Sumario Nº 2024/0391, resulta palmaria la ausencia de elementos concretos para poder evaluar la procedencia en la aplicación del sistema de determinación sobre base presuntiva; y ante la ausencia de valoración de la documentación presentada por el contribuyente en las dos fases del procedimiento de Fiscalización y Determinación, al ser consideradas como “no suficientes”; considera este Superior Contencioso Tributario, que el ente exactor omitió etapas fundamentales en el iter procedimental, sin llegar a demostrar la imposibilidad de la aplicación del procedimiento de determinación sobre base cierta. Así se establece.

Ahora bien, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, y la misma Ordenanza que crea el Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios y de Índole Similar, cada operación que genere el hecho imponible, debe estar respaldada por el soporte legal; es decir, por la factura, regulada en materia impositiva nacional por una norma contenida en la Providencia Administrativa SNAT/2011/0071 publicada en G.O.Nº 39795 de fecha 8 de Noviembre de 2011; de la cual la Ordenanza recoge como un ilícito formal “No emitir facturas u otros documentos obligatorios o emitirlos en un medio no autorizado”.

En el presente caso, aun 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. En este sentido, 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 atención al poder inquisitivo que detenta este jurisdiscente, al determinar que el Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391; y al observar la existencia de elementos legales y pertinentes para ejecutar la Fiscalización sobre base cierta, en atención al valor supremo de Justicia, como objetivo del proceso judicial, pasa a considerar el vicio del procedimiento administrativo.

En este orden de ideas, la Sala Político Administrativa del TSJ, en sentencia N° 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 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. “

En atención al criterio establecido en la sentencia citada ut supra, y sobre la base de los elementos que rielan en autos, este Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Guayana, observa que el ente exactor en su actividad de control fiscal, transgredió fases del procedimiento de fiscalización, comunes en toda auditoría o examen de la cuenta, al justificar la implementación del sistema de determinación sobre base presuntiva, por la omisión del contribuyente en consignar el Registro Especial de entradas y salidas de inventario; sin demostrar (no consta en autos) mediante la aplicación de normas y principios de auditoría, que los ingresos declarados en cada período objeto de la fiscalización, no representan los ingresos brutos obtenidos por la contribuyente, más aún cuando fueron suministrados en formato digital las facturas de ventas, tal como dejó constancia en Acta de Recepción N° 823/2023-2 de fecha 18 de Octubre de 2023.

De acuerdo con los elementos traídos por la contribuyente, y los que rielan en el expediente administrativo consignado por el apoderado judicial del órgano exactor; resulta evidente que la Administración Tributaria Municipal, en el ejercicio del procedimiento de Fiscalización y Determinación, incurrió en el vicio del procedimiento administrativo, el cual se manifiesta en: la carencia total y absoluta de los trámites procedimentales legalmente establecidos, al omitir efectuar las pruebas de auditoría para demostrar la existencia de elementos que hacen presumir que los ingresos declarados por la contribuyente no se corresponden al real ejercicio de su actividad económica; el implementar la excepcional vía de la determinación sobre base presuntiva sin cumplir con fases importantes en la comprobación de la imposibilidad de actuar sobre base cierta, constituye un vicio que afecta la certeza y confiabilidad del Acto Administrativo, y por cuanto el sumariador no corrigió tal hecho en la fase administrativa, es forzoso para este Tribunal Superior Contencioso Tributario declarar la nulidad absoluta del Acto Administrativo. Así se decide.

Por lo que respecta al alegato presentado con relación al presunto vicio de Inmotivación, considera pertinente este jurisdiscente, citar el criterio reiterado y pacífico de la SPA con relación al mismo, y en sentencia N° 002807 de fecha 21/11/2001; caso Héctor Prince y otros, señaló:

“Ahora bien, tal como lo ha señalado la jurisprudencia de esta Sala, el vicio de inmotivación, se produce cuando no es posible conocer cuáles fueron los motivos del acto y sus fundamentos legales, o cuando los motivos del acto se destruyen entre sí, por ser contrarios y contradictorios. (Sentencia de esta Sala de fecha 9 de mayo de 1991). En efecto, advierte la Sala que la insuficiente inmotivación de los actos administrativos, solo da lugar a su nulidad cuando no permite a los interesados conocer los fundamentos legales y los supuestos de hecho que constituyeron los motivos en que se apoyó el órgano administrativo para dictar la decisión, pero no cuando, a pesar de la sucinta motivación, ciertamente, permite conocer la fuente legal, las razones y los hechos apreciados por el funcionario. (Sentencia de esta Sala de fecha 21 de marzo de 1984). “

En el caso a quo, la Administración Tributaria Municipal, tanto en su acto administrativo de trámite (Acta de Reparación N° 694/2023) como en el acto administrativo definitivo (Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391); señaló:

1. La omisión de ingresos, basado en un procedimiento de determinación sobre base presuntiva, basada en el numeral 4 del artículo 142 del COT de 2020.
2. El quantum del reparo, generado por la aplicación aritmética, cuyo resultado se genera al aplicar el INPC correspondiente al período declarado.
3. Y la razón por la cual aplicó el procedimiento de Fiscalización y Determinación sobre base presuntiva, debido a la omisión del parte del contribuyente en entregar el Registro de Entradas y Salidas de Inventario de Mercancías, así como lo que consideró la alteración de los ingresos brutos, y en fase del Sumario Administrativo, la no consignación de elementos suficientes que desvirtuaran el reparo.

De acuerdo con el criterio jurisprudencial citado ut supra, y lo narrado por el ente exactor, el denunciado vicio de inmotivación no se materializa, por cuanto el Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391, adolece del vicio del error en el procedimiento, tal como fue analizado y establecido ut supra. Así se decide.

En el mismo orden de ideas, el artículo 201 del COT de 2020, 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 constatadas 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, 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.”
(resaltado por este Juridiscente)

Es menester, recordar a la representación judicial de la contribuyente, que todo acto administrativo debe cumplir con los requisitos establecidos en la norma, y aún cuando la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391 notificada en fecha 12 de Diciembre de 2024, no reviste carácter de Cosa Juzgada, el cálculo de los Intereses Moratorios, como accesoria, forma parte de la obligación tributaria determinada en esa instancia administrativa, la cual corre la misma suerte de la obligación principal; la misma está ajustada al principio de legalidad, razón por la cual el presente alegato queda desestimado. Así se decide.

En cuanto referidos al presunto quebrantamiento del principio de capacidad contributiva, y el de ausencia en la valoración de las pruebas, los mismos fueron suficientemente analizados en la consideración del primer alegato, y en el cual, este Tribunal Superior Contencioso Tributario, concluyó que la Administración Tributaria Municipal, incurrió en el vicio del error en el

procedimiento, al transgredir fases del procedimiento de Fiscalización y Determinación, los cuales constituyen garantías esenciales en la configuración del acto administrativo, como lo constituye la valoración de las pruebas documentales aportadas por la contribuyente, las cuales constan en el Acta de Requerimiento N° 823/2022-2 de fecha 18 de Octubre de 2023; lo cual se refleja en la ausencia de las pruebas de auditoría y de las cedulas de auditoría donde refleje el trabajo investigativo, para demostrar la necesidad de utilizar el sistema de determinación sobre base presuntiva, ante la imposibilidad de aplicar la determinación sobre base cierta.

Considerando lo antes expuesto de nulidad del Acto Administrativo objeto de impugnación, quien suscribe, determina que es ineficaz pronunciarse sobre estos dos argumentos planteados, en efecto se acoge al criterio sostenido por la sentencia de Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, N° 00360, del Magistrado Malaquías Gil Rodríguez, de fecha 4 de agosto de 2022, Caso: Móvil Enlace Capital(Antes Taxitel Capital) Vs. SENIAT”, respecto a la incongruencia negativa, dio por sentado lo siguiente:

“En consecuencia, este Tribunal (...) advierte que la Providencia Administrativa N° RCA-DF-VDF/2005-4264 de fecha 15 de julio de 2005 (folio 150 del expediente judicial), mediante la cual se autoriza la realización del procedimiento de verificación, carece de las formalidades o requisitos exigidos en el numeral 4 del artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con lo establecido en el Parágrafo Único del artículo 172 del Código Orgánico Tributario de 2001, toda vez que no se indicó expresamente con grafismos propios del formato de la autorización, la identificación del contribuyente, ni el domicilio fiscal donde se verificaría el cumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto a los Activos Empresariales correspondientes a los ejercicios fiscales 2003 y 2004; e Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos desde enero de 2004 hasta junio de 2005; sino que los datos identificatorios del recurrente aparecen escritos a mano por la funcionaria actuante, lo cual trae como consecuencia la nulidad absoluta de la referida Providencia por haber sido dictada con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido. Así se decide.

Visto que, la nulidad de la Providencia Administrativa Providencia Administrativa N° RCA-DF-VDF/2005-4264 de fecha 15 de julio de 2005, acarrea también la nulidad de los posteriores actos administrativos, este Tribunal estima inoficioso entrar a analizar los demás aspectos controvertidos. Así se establece (...).”

Ahora bien, del fallo apelado se aprecia que el Juez de la causa luego de analizar los argumentos planteados por las partes, haciendo uso de sus amplios poderes y ciñéndose a los hechos que constan en las actas procesales, entró a conocer de oficio sobre la legalidad del procedimiento de verificación iniciado por el órgano exactor, determinando que el mismo se encontraba viciado por no cumplir con los requisitos estatuidos en el artículo 172 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; razón por la cual estimó inoficioso pronunciarse sobre las demás alegaciones presentadas en el caso bajo examen.

Atendiendo a las anteriores consideraciones, esta Máxima Instancia advierte del texto de la sentencia recurrida que el hecho de no haber compartido el Juez a quo las pretensiones del Fisco Nacional al valorar sus alegatos, bajo ningún supuesto puede entenderse como el acaecimiento del vicio de incongruencia negativa, pues del análisis del fallo apelado se observa que el Tribunal remitente basó su decisión en las actas procesales, formando -en principio- correctamente su criterio

en la presente causa. (Vid., sentencias de esta Alzada Nros. 00351 y 00381 de fechas 22 de junio de 2017 y 5 de abril de 2018, casos: Wonke Occidente, C.A.; y Mediterranean Shipping Company de Venezuela, C.A., respectivamente).

Como en efecto ocurrió en el caso concreto, fue declarada la nulidad del acto administrativo impugnado, por lo que, resultó inoficioso conocer de cualquier otro particular al haber quedado satisfecha en su totalidad la pretensión de la prenombrada sociedad de comercio accionante, en consecuencia, esta Alzada desestima el vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento, incoada por la representación judicial de la República. Así se declara.” (Subrayado de este Tribunal Superior)

Aun cuando este Superior Contencioso Tributario de la Región Guayana, se pronunció con relación al cálculo de los intereses moratorios en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391 notificada en fecha 12 de Diciembre de 2024; ante la inexistencia de la obligación tributaria exigida, por vía de consecuencia, los accesorios, multas, siguen la suerte de lo principal es por ello que indefectiblemente no tiene ningún sentido entrar a verificar la procedencia de los Intereses Moratorios, planteados por la contribuyente, quedando satisfecha la pretensión jurídica de la sociedad mercantil Y nos Vamos Para La Rumba, C.A., Así se declara.

Con relación al cuaderno separado identificado con el epígrafe FF01-X02025-000007, en el cual mediante sentencia interlocutoria N° PJ0662025000019, de fecha 20 de Febrero de 2025, se declaró PROCEDENTE la solicitud de Amparo Cautelar para la Suspensión de los efectos del Acto Administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391 notificada en fecha 12 de Diciembre de 2024; dicha medida se mantiene hasta la firmeza de la presente decisión de fondo. Así se declara.

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.

-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 Culminatoria del Sumario Administrativo N° 2024/0391 de fecha 09 de diciembre de 2024 y notificada en fecha 12 de diciembre de 2024.

SEGUNDO: Se EXIME de la condenatoria en costas a la Administración Tributaria Municipal.

TERCERO: Se advierte a las partes que, de conformidad con el único aparte del artículo 305 del COT de 2020 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 al ciudadano Sindico Procurador del Municipio Caroní del estado Bolívar en cumplimiento a las prerrogativas del Estado, y a la contribuyente. 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 Veinticuatro (24) días del mes de Noviembre del año Dos mil Veintiséis (2025). Años 215° de la Independencia y 166° 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 Tres y Veinticinco minutos post meridiem (3:25 p.m) se dictó y publicó la Sentencia N° PJ0662025000105.

LA SECRETARIA

ABG. ARELIS C. BECERRA A.

JGNR/Acba/