



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **INOCENCIO ANTONIO FIGUEROA ARIZALETA**
Exp. Nro. 2014-0130

Mediante Oficio Nro. 2014-462 de fecha 21 de enero de 2014, recibido en esta Sala Político-Administrativa el 27 del mismo mes y año, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió los expedientes principales (acumulados) Nros. AP41-U-2006-000750 (de su nomenclatura) y AP41-U-2006-000754 (de la nomenclatura del Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la prenombrada Circunscripción Judicial), en virtud del recurso de apelación ejercido en fecha 26 de junio de 2013 por la abogada Lennys Amarilys Rodríguez León, inscrita en el INPREABOGADO bajo el Nro. 110.133, actuando con el carácter de apoderada judicial de la sociedad de comercio **FASCINACIÓN SAM, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del entonces Distrito Federal y Estado Miranda el 23 de abril de 1999, bajo el Nro. 70, Tomo 107-A; representación que se evidencia del instrumento poder cursante a los folios 295 y 296 de la pieza Nro. 9 de las actas procesales, contra la sentencia definitiva Nro. 2001 dictada por el Juzgado remitente el 31 de enero de 2013, que declaró sin lugar los recursos contenciosos tributarios interpuestos conjuntamente con solicitudes de medidas cautelares de suspensión de efectos, a tenor de lo previsto en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

Dichos medios de impugnación judicial fueron incoados en fecha 23 de octubre de 2006 por los abogados Ronald Colman V., Edgar Colman V. y Jesús Alberto Díaz, inscritos en el INPREABOGADO bajos los Nros. 37.594, 44.426 y 70.823, respectivamente, actuando como apoderados en juicio de la contribuyente (según instrumento poder cursante en los folios 145 y 146 de la pieza 1 de las actas procesales), contra los siguientes actos administrativos:

Contencioso Tributario # 1.

1.- Acta de Reparación Nro. RCA-SIV2/2003/9182-000084 de fecha 25 de febrero de 2004, levantada por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la cual se constató una diferencia de impuesto sobre la renta omitida durante el ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 2002, por la cantidad de Sesenta y Cinco Millones Cuatrocientos Cuarenta Mil Novecientos Treinta y Seis Bolívares con Veinticuatro Céntimos (Bs. 65.440.936,24), expresada actualmente en Sesenta y Cinco Mil Cuatrocientos Cuarenta Bolívares

con Noventa y Tres Céntimos (Bs. 65.440,93), derivada de “(...) *ingresos no declarados por concepto de facturas no impresas*” e “*ingresos no declarados por concepto de traspasos de mercancías (...)*”.

2.- Resolución (Artículo 191 del Código Orgánico Tributario) Nro. RCA/DSA/2005-000192 del 14 de abril de 2005, dictada por la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del precitado Servicio Autónomo, que culminó el procedimiento sumario abierto con ocasión del levantamiento del Acta de Reparación arriba mencionada, confirmando por una parte, la diferencia de impuesto sobre la renta advertida para el ejercicio fiscal 2002 y, por la otra, imponiendo sanción de multa, a tenor de lo dispuesto en los artículos 111 y 79, 95, 96 y 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, por la cantidad de Cuatro Mil Novecientas Setenta y Cuatro coma Treinta y Ocho Unidades Tributarias (4.974,38 U.T.), equivalente para el “*momento del pago*” a Ciento Cuarenta y Seis Millones Doscientos Cuarenta y Seis Mil Setecientos Setenta y Dos Bolívares (Bs. 146.246.772,00), actualmente Ciento Cuarenta y Seis Mil Doscientos Cuarenta y Seis Bolívares con Setenta y Siete Céntimos (Bs. 146.246,77), y liquidando intereses moratorios, según lo preceptuado en el artículo 66 *eiusdem*, por el monto de Veintinueve Millones Cincuenta y Siete Mil Seiscientos Sesenta y Cinco Bolívares con Cuarenta y Siete Céntimos (Bs. 29.057.665,47), ahora equivalentes a Veintinueve Mil Cincuenta y Siete Bolívares con Sesenta y Seis Céntimos (Bs. 29.057,66).

3.- Resolución Nro. GGSJ/DG/DRAAT/2006-1760 del 31 de julio de 2006, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido contra la Resolución (Artículo 191 del Código Orgánico Tributario) Nro. RCA/DSA/2005-000192 del 14 de abril de 2005, confirmando en todas sus partes.

Contencioso Tributario # 2.

1.- Acta de Reparación Nro. RCA-DF-SIV2/2003/9182-000085 de fecha 25 de febrero de 2004, emitida por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del señalado órgano exactor, en la cual se evidenció una diferencia de impuesto al valor agregado causado y no liquidado durante los períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero de 2002 y agosto de 2003, derivada de “*débitos fiscales no declarados por concepto de facturas no impresas*”, “*débitos fiscales no declarados por concepto de salidas de mercancías para otros contribuyentes*” y “*excedente de crédito fiscal de períodos de imposición anteriores no procedente*”, por la suma total de Sesenta Millones Ochocientos Treinta y Tres Mil Ochocientos Veinticuatro Bolívares con Siete Céntimos (Bs. 60.833.824,07), expresada actualmente en Sesenta Mil Ochocientos Treinta y Tres Bolívares con Ochenta y Dos Céntimos (Bs. 60.833,82).

2.- Resolución (Artículo 191 del Código Orgánico Tributario) Nro. RCA/DSA/2005/000191 del 14 de abril de 2005, dictada por la División de Sumario Administrativo de la aludida Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del órgano exactor, que culminó el procedimiento sumario iniciado en virtud de la emisión del Acta de Reparación antes descrita, confirmando la diferencia de impuesto al valor agregado advertida en ella, imponiendo sanciones de multa, según lo establecido en los artículos 111, 101, 102, 81 y 94 (contravención e ilícitos formales) del Código Orgánico Tributario de 2001, por la suma total de Ciento Veintidós Millones Cuatrocientos Cincuenta y Nueve Mil Ochenta y Cuatro Bolívares con Noventa y Un Céntimos (Bs.

122.459.084,91), equivalente a Ciento Veintidós Mil Cuatrocientos Cincuenta y Nueve Bolívares con Ocho Céntimos (Bs. 122.459,08), y liquidando intereses moratorios, conforme a lo preceptuado en el artículo 66 del aludido Código, por la cantidad de Treinta y Cuatro Millones Ochocientos Cuarenta y Nueve Mil Doscientos Un Bolívares con Cincuenta y Cuatro Céntimos (Bs. 34.849.201,54), expresada actualmente en Treinta y Cuatro Mil Ochocientos Cuarenta y Nueve Bolívares con Veinte Céntimos (Bs. 34.849,20).

3.- Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006-1759 del 31 de julio de 2006, emanada de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del aludido Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que decidió sin lugar el recurso jerárquico ejercido contra la preindicada Resolución (Artículo 191 del Código Orgánico Tributario) Nro. RCA/DSA/2005/000191, confirmándose en su totalidad las cantidades determinadas en ella por concepto de diferencia de impuesto al valor agregado para los períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero de 2002 y agosto de 2003; multas impuestas de acuerdo a lo estatuido en los artículos 111 (contravención), 101 y 102 (ilícitos formales), 81 y 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, así como los intereses moratorios liquidados conforme al artículo 66 del citado Código.

En fecha 11 de julio de 2013, el Tribunal *a quo* oyó en ambos efectos la apelación de la contribuyente y remitió el expediente a esta Alzada.

El 28 de enero de 2014 se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, la Magistrada Mónica Misticchio Tortorella fue designada Ponente. Igualmente, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

En fecha 19 de febrero de 2014 el abogado Ronald Colman V., previamente identificado, actuando en representación de la sociedad mercantil Fascinación Sam, C.A., conforme se evidencia del instrumento poder ya citado, consignó el escrito de fundamentación de la apelación.

El 26 de febrero de 2014 el abogado Carlos Coronel Bracamonte, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 29.322, actuando como sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, según instrumento poder cursante en los folios 443 al 450 de la pieza Nro. 9 de las actas procesales, presentó escrito de contestación a la apelación.

La causa entró en estado de sentencia el 11 de marzo de 2014, a tenor de lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El 29 de diciembre de 2014 se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel y Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta, designados y juramentados por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año.

En fecha 27 de octubre de 2015 el abogado Josffery Augusto Spósito Lugo, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 150.384, en su condición de sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, tal como se desprende del documento poder inserto en los folios 453 al 457 de la pieza Nro. 9 del expediente judicial, solicitó dictar el pronunciamiento respectivo en la presente causa.

El 28 de octubre de 2015 se hizo constar la elección de la Junta Directiva de este Tribunal Supremo de Justicia en fecha 11 de febrero de 2015 y se reasignó la Ponencia al Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta.

En fecha el 13 de junio de 2016 el apoderado judicial del Fisco Nacional, requirió dictar el fallo correspondiente.

El 14 de junio de 2016 se dejó constancia de la incorporación a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el 23 de diciembre de 2015, del Magistrado Marco Antonio Medina Salas y de la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en la última de las mencionadas fechas.

En fecha 22 de septiembre de 2016 el apoderado fiscal, solicitó emitir el pronunciamiento a que haya lugar en este juicio.

El 24 de febrero de 2017 se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado, Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada, Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado, Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta; y la Magistrada, Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

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

I ANTECEDENTES

Del análisis de las actuaciones insertas en el expediente, con particular énfasis en los actos recurridos, así como en lo alegado por la representación judicial de la sociedad mercantil Fascinación Sam, C.A. en los recursos contenciosos tributarios ejercidos por ella, observa esta Sala que la controversia de autos, tuvo su fundamento en los siguientes hechos:

El 25 de febrero de 2004 la contribuyente fue objeto de un procedimiento de fiscalización por parte de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en materia de impuesto sobre la renta para el ejercicio impositivo coincidente con el año civil 2002, de cuyo resultado surgió el Acta de Reparación Nro. RCA-DF-SIV2/2003/9182-000085 de la misma fecha, mediante la cual se formularon las siguientes objeciones fiscales: *i*) ingresos no declarados por concepto de ventas no declaradas (facturas no impresas), y *ii*) ingresos no declarados por concepto de traspaso o salidas de mercancías a otros contribuyentes. Derivado de lo cual, se reparó una diferencia de impuesto omitido en el ejercicio, por la cantidad de Sesenta y Cinco Millones Cuatrocientos Cuarenta Mil Novecientos Treinta y Seis Bolívares con Veinticuatro Céntimos (Bs. 65.440.936,24), hoy expresada Sesenta y Cinco Mil Cuatrocientos Cuarenta Bolívares con Noventa y Tres Céntimos (Bs. 65.440,93).

Estando en disconformidad con el contenido de la mencionada Acta de Reparación, la representación judicial de la sociedad mercantil Fascinación Sam, C.A., presentó en fecha 26 de abril de 2004, escrito de descargos contra la misma, abriéndose el procedimiento del sumario administrativo descrito en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

En fecha 14 de abril de 2005 la División de Sumario Administrativo, adscrita a la precitada Gerencia Regional de Tributos Internos, emitió la Resolución (Artículo 191 del Código Orgánico Tributario) Nro. RCA/DSA/2005-000192, confirmando la diferencia de impuesto sobre la renta omitida, imponiendo sanción de multa, a tenor de lo previsto en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, en concordancia con los artículos 79, 95, 96 y 94 *eiusdem*, por el monto de Cuatro Mil Novecientas Setenta y Cuatro coma Treinta y Ocho Unidades Tributarias (4.974,38 U.T.), equivalentes para “*el momento del pago*” a Ciento Cuarenta y Seis Millones Doscientos Cuarenta y Seis Mil Setecientos Setenta y Dos Bolívares (Bs. 146.246.772,00), expresado actualmente en Ciento Cuarenta y Seis Mil Doscientos Cuarenta y Seis Bolívares con Setenta y Siete Céntimos (Bs. 146.246,77), y liquidando intereses moratorios, conforme a lo establecido en el artículo 66 *eiusdem*, por la cantidad de Veintinueve Millones Cincuenta y Siete Mil Seiscientos Sesenta y Cinco Bolívares con Cuarenta y Siete Céntimos (Bs. 29.057.665,47), hoy expresada en Veintinueve Mil Cincuenta y Siete Bolívares con Sesenta y Seis Céntimos (Bs. 29.057,66).

Contra el precitado acto administrativo, la empresa ejerció el recurso jerárquico en fecha 23 de mayo de 2005, siendo declarado sin lugar mediante la Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006-1760, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) el 31 de julio de 2006, confirmándose en consecuencia en todas sus partes la Resolución (Artículo 191 del Código Orgánico Tributario) Nro. RCA/DSA/2005-000192.

Posteriormente, el 23 de octubre de 2006, la representación judicial de la contribuyente interpuso ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el recurso contencioso tributario conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, a tenor de lo previsto en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, contra la indicada Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006-1760 del 31 de julio de 2006, alegando los particulares siguientes:

Explicó, a manera de preámbulo, que su representada es una sociedad mercantil cuyo giro comercial consiste en la compra y venta al mayor y detal de artículos de quincallería, bazar, bisutería, fantasía, artículos de cuero, accesorios y relojes en general, entre otros actos de comercio acordados por su Junta Directiva; y que para el mejor desenvolvimiento de sus operaciones mantiene desde el año 1996, varios contratos con la sociedad de comercio Cohen de Venezuela, C.A., en los que esta última se obliga a prestarle servicios administrativos, de depósitos de mercancías, así como a efectuar compras a nombre de la contribuyente por vía de mandato.

Indicó que con ocasión de la prestación de tales servicios la señalada empresa sólo percibe como contraprestación económica el cobro de honorarios profesionales, siendo que para el caso de las compras verificadas por cuenta de la delegante, ésta adquiere la mercancía por vía de mandato, pagando el importe de los impuestos que se generen, bien por concepto de importaciones o por compras internas, absorbiendo tales negociaciones la delegante, quien es la que comercializa los bienes adquiridos.

Refirió que en fecha 19 de septiembre de 2003 su representada fue objeto de una medida preventiva de incautación, por parte de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del órgano exactor, mediante la cual se tomó posesión provisional de los equipos de computación de la empresa, así como de facturas, chequeras, puntos de ventas, reportes diarios de ventas, inventarios, entre otros, permaneciendo tales objetos en poder de la Administración Tributaria por más tiempo del establecido en los artículos 128 y 190 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Asimismo, manifestó haber sido objeto de una medida de cierre de establecimiento, lesiva de sus derechos a la defensa, al debido proceso, a la presunción de inocencia, a la capacidad contributiva y a la libertad económica.

Seguidamente, procedió a invocar de forma detallada sus argumentos defensivos contra los actos impugnados, indicando que éstos incurrieran en: **i)** violación del derecho al debido proceso, así como del principio de legalidad; **ii)** inmotivación; **iii)** falso supuesto; **iv)** contradicción flagrante de la realidad económica del hecho jurídico; **v)** vicios en las pruebas, y **vi)** violación del principio de capacidad contributiva y de la garantía de no confiscatoriedad. En este sentido, hizo valer los siguientes alegatos:

1.- Que en fecha 19 de septiembre de 2003 los funcionarios Mariam L. Fermín R. y Juan Hanna, efectuaron compras por separados de mercancías a la contribuyente sin recibir facturas, dando por sentado que la empresa “*no siempre emite facturas*”, contra la presunción de inocencia de la recurrente. Igualmente, alegó que en esa misma oportunidad y a los efectos de “*(...) conservar los medios de prueba, para evitar la alteración o desaparición de las mismas, procedieron a la incautación de los documentos y bienes de interés tributario, así como los equipos de computación que contienen el sistema de ventas de [la] contribuyente (...)*”. (Agregado de esta Sala).

Que el mismo 19 de septiembre de 2003 la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización a la sociedad de comercio Cohen de Venezuela, C.A. “*(...) con la cual [la] contribuyente mantiene contratos de compra, administración y servicios, según planillas Nos. 48625 y 48627, (...)*”, dejando constancia que en dicha investigación se “*incautaron documentos, bienes y equipos de computación de interés fiscal y, en estos equipos de computación, identificaron el disco duro número 13, marca Samsung, serial 0349J1FR737219, encontrado en el tanque de una poceta del baño, según se evidencia del acta de incautación N° RCA-DF-SIV2-2003-7243 de fecha 19 de septiembre de 2003 (...)*”. (Agregado de esta Superioridad).

Adujo que en fecha 24 de septiembre de 2003 y mediante “*boletas de citación N° 00742 y 00742*”, el ciudadano Nissin Cohen, fue compelido en su condición de Director Gerente de la contribuyente Fascinación Sam, C.A. para que compareciera ante la Administración Tributaria el día 25 del mismo mes y año, a objeto de realizar el “*back up*” o respaldo de los equipos de computación incautados, haciéndose constar en esa oportunidad, que dicho ciudadano “*(...) no pudo ser notificado de dichas citaciones por no encontrarse en su oficina ni en su domicilio residencial, dejándose reflejada esta situación en Acta Constancia N° RCA-DF-SIV2-2003-007237-10 de fecha 25/09/2003, y se procedió a realizar la copia fiel y exacta de la información contenida en el disco duro del equipo incautado, en presencia de dos (2) funcionarios del Ministerio Público, (...) de lo cual se dejó constancia en Acta N° RCA-DF-SIV2-2003-007237-11 de fecha 26/09/2003 (...)*”.

2.- Que “(...) desde el inicio de la investigación por parte del sujeto activo, existen violaciones insubsanables al debido proceso, pues el presente proceso, se inició a través de un acta de constancia de fecha 19 de septiembre de 2003, donde según el acta de reparo, el sujeto activo deja constancia que los funcionarios Diana Vargas y Almir Ortega, (...), efectuaron compras por separados de mercancías a la contribuyente (...), sin que recibieran facturas por las referidas compras, calificando en la misma ‘que la contribuyente no siempre emite facturas’ (...)”, situación que produjo a su decir, una lesión del derecho al debido proceso, así como de los principios de presunción de inocencia y legalidad.

Enfatizó que el procedimiento llevado a cabo por la autoridad tributaria no resultaba el legalmente establecido (fiscalización), pues más que un Acta de Constancia o de Reparación, se debió dar inicio al mismo mediante una Providencia Autorizatoria, sin que se evidenciara en autos que ello hubiere ocurrido; lo anterior, aunado a que en el Acta de Reparación la funcionaria que se dice haber efectuado las compras a la empresa (Elsy Dobles), no resulta la misma de los funcionarios que se señalaran en el acta de constancia.

En cuanto a la presunta transgresión de la presunción de inocencia de su mandante, sostuvo que no existía sentencia definitivamente que determinase que la contribuyente “no siempre emite facturas”; siendo además, que por tal afirmación, ésta fue “condenada (...) al cierre de su sede”.

Aunado a lo que antecede, indicó que en el Acta de Reparación del 25 de febrero de 2004, se dejó constancia que el 19 de septiembre de 2003, los funcionarios actuantes se trasladaron al domicilio de la empresa y procedieron a preservar los medios de pruebas obtenidos en esa oportunidad, resultando ello violatorio del principio de legalidad, del derecho a la defensa, a la intimación y a la imputación, en “(...) razón de que en ese estado y grado del proceso no se había dado por notificado el ciudadano Nissin Cohen, en su carácter de representante legal actuando como director gerente de la contribuyente, (...)”, infringiéndose lo dispuesto en los artículos 178 del Código Orgánico Tributario de 2001, 7 y 8 de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, y en el artículo 49, numeral 1 del Texto Constitucional.

En concordancia con ello, alegó que en el Acta de Reparación recurrida se dejó constancia del procedimiento de fiscalización practicado a la sociedad de comercio Cohen de Venezuela C.A., siendo que esta era una persona jurídica distinta de su representada, y además, que las pruebas obtenidas en dicha investigación generaban “(...) la duda que (...) no hayan sido manipuladas o alteradas durante la investigación efectuada a la sociedad de comercio COHEN DE VENEZUELA, C.A. y aún más cuando a la referida prueba no se le efectuó la experticia de ley, el cual (sic) por su naturaleza requiere de conocimientos especiales, [resultando] evidente que incorporarla en el presente proceso, es violatorio del debido proceso y, en consecuencia, se encuentra viciada de nulidad absoluta (...)”. (Agregado de esta Sala).

3.- Respecto de la notificación del ciudadano Nissin Cohen, en su carácter de Director Gerente de la contribuyente, alegó que la Administración Tributaria incurrió en violación del principio de legalidad, por contravención del artículo 166 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, toda vez que no se evidenciaba en el Acta de Reparación que se hubieran agotado todos los medios previstos en dicho instrumento legal para practicar su notificación personal.

Señaló que para el momento en que se efectuó el traslado de la copia del disco duro supuestamente contenido en la computadora de la mencionada empresa, su representante no había sido legalmente notificada del procedimiento, pues no fue sino hasta el 6 de octubre de 2003, cuando el abogado Flavio Chávez, actuando en representación de la recurrente, se puso a derecho al comparecer ante la autoridad tributaria para dar respuesta a la “*boleta de citación N° RCA-DF-SIV2-2003-007237-12*”, situación que “*(...) permite aseverar que todas las actuaciones anteriores a la notificación de [su] representada, son nulas, pues no se le garantizó el debido proceso ni el derecho a la defensa (...)*”, por ser contrarias al artículo 167 del Texto Orgánico Tributario de 2001. (Agregado de esta Sala).

4.- En cuanto a los resultados obtenidos del disco duro incautado por la Administración Tributaria, manifestó que el informe de análisis del “*Sistema Fase 3*”, se encontraba viciado de nulidad absoluta por violación del debido proceso, toda vez que éste fue incorporado a la investigación de manera ilícita, habiendo sido extraído a la sociedad mercantil Cohen de Venezuela C.A., la cual era una persona jurídica distinta de la contribuyente investigada, sin notificársele previamente de tal circunstancia, a efectos de “*(...) permitirle acceso a las pruebas, para disponer del tiempo y de los medios para ejercer la debida defensa*”; motivos por los cuales, adujo que existían “*elementos considerables para fundar duda razonable, de que dicha prueba está viciada, (...)*”, pues ello debió verificarse según lo dispuesto en el artículo 157 del Código de la especialidad de 2001, aplicable en razón del tiempo.

Resaltó que el citado informe resultaba lesivo de los principios de amplitud, legitimidad, intermediación y control de la prueba al no permitirse a la contribuyente participar en su elaboración.

5.- En este contexto, sostuvo que las pruebas sobre las cuales se fundamentó la objeción fiscal fueron obtenidas de manera ilegal, partiendo de la información y datos contenidos en el disco duro de los equipos incautados a la empresa, específicamente, del programa denominado “*Venta*”, el cual era presuntamente utilizado por la contribuyente para registrar sus operaciones comerciales, y de cuyo examen infirió la Administración Tributaria que ésta simulaba “*la operatividad del programa de Venta y los programas conexos*”.

Asimismo, alegó que los referidos equipos de computación incautados a la recurrente fueron sustraídos sin estar presentes sus representantes legales, y “*(...) aun si éstos hubiesen estado presentes sólo estarían en conocimiento de la cantidad de equipos que se estaban incautando, (...) pero nunca del contenido de los mismos (...)*”, no pudiendo tenerse en consecuencia, certeza de la información comprendida en ellos.

6.- Prosiguiendo con sus argumentos defensivos, expuso que la autoridad fiscal incurrió en violación de los derechos a la defensa y al debido proceso, pues la “*resolución del sumario*” fue emitida “*como resultado de un procedimiento de verificación inmediata*”; siendo que “*(...) El funcionario que condujo los actos que dieron lugar a la Resolución Sancionatoria se fundamentó en el supuesto que realizó una solicitud de recaudos mediante el Acta de Requerimiento descrita en la narrativa de los hechos y no obtuvo la documentación correspondiente en su debido momento, por lo que procedió a emitir sin mas la Resolución Sancionatoria, ordenando entre otras cosas la orden de cierre del establecimiento comercial de [su] representada*”. (Agregado de esta Sala).

Sobre este particular, adujo que la autoridad fiscal practicó una “*incorrecta aplicación del procedimiento de verificación*”, lesionando con ello el debido proceso y la presunción de inocencia de su mandante, al resultar éste inapropiado para imponer una sanción de tal magnitud como el cierre del establecimiento, pues dicha medida sólo podía aplicarse mediante un procedimiento de determinación tributaria garantista de sus derechos.

7.- Indicó que al haberse impuesto el cierre del establecimiento fue lesionado el derecho a la libertad económica de su mandante, al impedírsele el ejercicio de sus actividades comerciales por un lapso de “48 horas”, incautándosele sus bienes por más tiempo del legalmente establecido (artículo 190 del Código Orgánico Tributario de 2001), e impidiéndosele el acceso a sus equipos electrónicos necesarios para sus actividades diarias.

8.- Destacó que los actos recurridos resultaban inmotivados, toda vez que la Administración Fiscal pretendió obtener un beneficio exagerado mediante la imposición de un reparo fiscal por supuestos impuestos adeudados por la contribuyente, sin expresar de dónde provenían los montos señalados ni el origen de los ingresos omitidos, limitándose a indicar cifras globales, supuestamente obtenidas del disco duro de los equipos de computación de un tercero.

Que ante dicha situación, la recurrente no podía conocer con precisión los motivos que tuvo el órgano exactor para determinar tales tributos, pues éstos fueron expresados de forma genérica sin establecer el nexo necesario entre las cantidades que conformaban el reparo y sus presupuestos fácticos, siendo que las pretensiones fiscales excedían con creces del monto total de las ventas de todos los inventarios de la contribuyente; que los actos impugnados no indicaron sobre cuáles facturas se constató la omisión de ingresos, ni qué criterios jurídicos y contables fueron aplicados por la fiscalización.

9.- Que los referidos actos también estaban viciados de falso supuesto de hecho al considerar como ingresos gravables los traspasos de mercancías efectuados por la contribuyente a otras empresas del mismo grupo, estimando de manera incierta unas ventas inexistentes, toda vez que si se observaba el inventario inicial de la empresa, resultaba imposible que ésta pudiera llegar a obtener tales ingresos aún si hubiera vendido la totalidad de sus inventarios. A tales efectos, señaló que en el supuesto negado de considerarse gravables dichos traspasos “(...) sólo debería ser el efecto neto derivado de la diferencia originada entre lo que salió del inventario de mercancía y lo que entró en el inventario de mercancía (...)”.

10.- Explicó, que los proveimientos impugnados resultaban lesivos del principio de la realidad económica del hecho jurídico, al pretender gravar los traspasos de mercancías efectuadas por la contribuyente a otras empresas del mismo grupo económico, sin considerar de manera global que la adquisición de esas mercancías fue realizada en una única oportunidad y lo verificado posteriormente, fueron traspasos entre empresas, sin que mediaran ingresos gravables por tales operaciones.

Que no podía la Administración Tributaria gravar presuntos enriquecimientos que nunca ingresaron en el patrimonio de la contribuyente, y que dichos montos sobrepasaban con creces el valor total del inventario de la empresa, en detrimento de su capacidad contributiva, de la garantía de no confiscación y del principio de legalidad, pues no se consideraron el inventario inicial, las compras efectuadas y el inventario final de la

recurrente a los fines de determinar la mercancía que podía ser objeto de venta; siendo además, que en el supuesto en que la contribuyente hubiese vendido todo su inventario, ello no se compadecería con los montos que pretendió la fiscalización, por cuanto no podría venderse más mercancía que la existente.

11.- Por otra parte, sostuvo que la Administración Tributaria desconoció el hecho notorio comunicacional relativo al paro cívico nacional acaecido en el país durante los meses de diciembre de 2002 y enero de 2003, que trajo como consecuencia que la compañía accionante se viera imposibilitada de ejercer sus actividades económicas generadoras de rentas.

12.- En otro contexto, recalcó que los actos recurridos resultaban viciados de nulidad absoluta por violación del principio de exhaustividad de las decisiones administrativas como expresión del derecho a ser oído, toda vez que el órgano tributario dejó de pronunciarse sobre importantes elementos probatorios y alegatos de la contribuyente.

13.- Finalmente, solicitó la suspensión de efectos de los proveimientos recurridos, a tenor de lo previsto en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, invocando como sustento del *fumus boni iuris*, las presuntas violaciones de índole constitucional y legal presuntamente cometidas por el Fisco Nacional, y como *periculum in damni*, la afectación económica grave de la cual sería objeto de llegar a ejecutarse dichos actos y la dificultad que comportaría la restitución de las cantidades embargadas.

Ahora bien, importa destacar que paralelamente a los hechos descritos, y como producto de la investigación fiscal amplia (verificación, fiscalización y determinación) llevada a cabo por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), también le fueron formuladas a la empresa recurrente objeciones en materia de impuesto al valor agregado respecto de los períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero de 2002 y agosto de 2003.

En este sentido, los funcionarios actuantes levantaron el Acta de Constancia Nro. RCA-DF-SIV2-2003-007242 en fecha 19 de septiembre de 2003, en la cual se dejó sentado que éstos realizaron de forma separada compras de mercancía a la empresa, dejando testimonio de los resultados de tales operaciones al señalar que en unos casos la contribuyente no entregó la factura correspondiente, mientras que en otros sí. En esa misma oportunidad, incautaron documentos y equipos de la sociedad de comercio, designándose como depositaria de los mismos a la Gerencia General de Informática del órgano exactor.

El 22 de octubre de 2003 la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dictó la Resolución Nro. RCA-DF-SIV2-2003-007242, imponiendo sanción de “*CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO FASCINACIÓN SAM, C.A. (...), desde el día veintidós (22) del mes de octubre de 2003 a las 11:00 am horas, hasta el veintisiete (27) del mes de octubre de 2003 a las 11:00 am horas, sin perjuicio de la sanción pecuniaria y de las facultades de fiscalización establecidas en el Código Orgánico Tributario [de 2001] (...)*”, a tenor de lo previsto en los artículos 101 y 173 del precitado instrumento normativo. (Agregado de esta Sala).

En fecha 25 de febrero de 2004 fue dictada el Acta de Reparación Nro. RCA-DF-SIV2/2003/9182-000085, en la cual se advirtieron diferencias por los siguientes conceptos: **i)** débitos fiscales no declarados por concepto de facturas no impresas; **ii)** débitos fiscales no declarados por concepto de salidas de mercancías; y **iii)** excedente de créditos fiscales de períodos de imposición anteriores no procedentes.

Derivado de lo cual, se objetó una diferencia de impuesto omitido por la cantidad de Sesenta Millones Ochocientos Treinta y Tres Mil Ochocientos Veinticuatro Bolívares con Siete Céntimos (Bs. 60.833.824,07), actualmente expresada en Sesenta Mil Ochocientos Treinta y Tres Bolívares con Ochenta y Dos Céntimos (Bs. 60.833,82).

En fecha 26 de abril de 2004, fueron presentados los descargos en el procedimiento sumario administrativo abierto con ocasión de la mencionada Acta de Reparación, y el 14 de abril de 2005, fue emitida la Resolución (Artículo 191 del Código Orgánico Tributario) Nro. RCA/DSA/2005-000191, por parte de la División de Sumario Administrativo de la aludida Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del órgano exactor, en la que se confirmó la diferencia de impuesto al valor agregado omitida, se impusieron sanciones de multas, según lo previsto en los artículos 111 (disminución indebida de ingresos tributarios) y 101 y 102 (ilícitos formales) del Código Orgánico Tributario de 2001, en concordancia con los artículos 81 y 94 *eiusdem*, por la suma total de Ciento Veintidós Millones Cuatrocientos Cincuenta y Nueve Mil Ochenta y Cuatro Bolívares con Noventa y Un Céntimos (Bs. 122.459.084,91), expresada actualmente en Ciento Veintidós Mil Cuatrocientos Cincuenta y Nueve Bolívares con Ocho Céntimos (Bs. 122.459,08).

Igualmente, fueron liquidados intereses moratorios, según el artículo 66 del Código de la especialidad de 2001, vigente *ratione temporis*, por la suma de Treinta y Cuatro Millones Ochocientos Cuarenta y Nueve Mil Doscientos Un Bolívares con Cincuenta y Cuatro Céntimos (Bs. 34.849.201,54), hoy expresada en Treinta y Cuatro Mil Ochocientos Cuarenta y Nueve Bolívares con Veinte Céntimos (Bs. 34.849,20).

El 23 de mayo de 2005 los apoderados de la empresa actora ejercieron el recurso jerárquico contra la mencionada Resolución (Artículo 191 del Código Orgánico Tributario) Nro. RCA/DSA/2005-000191; siendo declarado sin lugar mediante la Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006-1759 del 31 de julio de 2006, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del referido Servicio Autónomo.

Posteriormente, el 23 de octubre de 2006, la representación judicial de la contribuyente presentó ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, contra la Resolución Nro. GGSJ/GR/DRAAT/2006-1759 del 31 de julio de 2006, alegando los mismos particulares que hiciera valer respecto del reparo formulado por concepto de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal del año civil 2002, salvo en lo relativo al tercero del cual se obtuvo la información en la investigación fiscal (*"Inversiones F Mayor, C.A."*); respecto de la invocación específica del vicio de inmotivación; la referencia teórica a la garantía de no confiscación, así como en torno a la denuncia particular de violación de la capacidad contributiva de la recurrente.

Así, observa esta Sala que el primero de los recursos ejercidos fue asignado al Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, siendo admitido el 27 de febrero de 2007; mientras que el segundo, correspondió al Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la aludida Circunscripción Judicial, el cual fue admitido el 21 de marzo del mismo año.

En fechas 13 y 28 de marzo de 2007 la representación judicial de la contribuyente, solicitó ante ambos Tribunales la acumulación de las referidas causas.

El 25 de abril de 2007 el Tribunal Superior Quinto de Contencioso Tributario acordó la acumulación de las causas distinguidas con los Nros. AP41-U-2006-000750 y AP41-U-2006-000754, para su conocimiento y decisión.

Por sentencia interlocutoria S/N del 4 de julio de 2007, el Juzgado remitente "(...) AC[ORDÓ] LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN DE LOS EFECTOS de los (...) Actos Administrativos (...)" recurridos.

II DECISIÓN JUDICIAL APELADA

Mediante sentencia definitiva Nro. 2001 del 31 de enero de 2013, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, declaró sin lugar los recursos contenciosos tributarios interpuestos (acumulados), con fundamento en la siguiente motivación:

"(...) En el caso sub judice, la presente controversia se suscita en dilucidar la legalidad de las Resoluciones No. (sic) GGSJ/GR/DRAAT/2006/1759 y GGSJ/GR/DRAAT/2006/1760 de fecha 31 de julio de 2006, emanada (sic) de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Ministerio de Finanzas. Este Tribunal pasara (sic) analizar si en las presentes Resoluciones existen: i) Violación del Derecho a la Defensa y Presunción de Inocencia, ii) Violación del Debido Proceso, iii) Violación al Derecho a la Libertad Económica iv) Violación del Principio de Legalidad, Principio de Intimación, Derecho a la Defensa, Principio de Imputación, v) Vicio de Inmotivación y Falso Supuesto, vi) Realidad económica del hecho jurídico, vii) Principio de la capacidad contributiva, viii) Hecho notorio Comunicacional y ix) Principio de exhaustividad de las decisiones administrativa (sic) como expresión del Derecho a ser oído.

i) Violación del Derecho a la Defensa y (sic) Presunción de Inocencia

En cuanto este (sic) punto manifestó la contribuyente (...) que del acta de reparo se desprende los (sic) siguiente: '...el sujeto activo deja constancia que los funcionarios Diana Vargas y Almir Ortega, identificados en autos, efectuaron compras por separados de mercancías a la contribuyente Fascinación SAM, C.A., sin que recibieran facturas por las referidas compras, calificando en la misma 'que la contribuyente no siempre emite facturas'...'. Señaló la contribuyente que al imputarle a su mandante que esta (sic) comprobado que la contribuyente no siempre emite facturas al realizar las ventas se estaba violando el principio de presunción de inocencia.

Es de observar por este Tribunal, que tanto las actas que dan inicio al procedimiento administrativo, así como todos aquellos actos dictados en el transcurso del mismo, se consideran actos administrativos de mero trámite o de sustanciación del proceso, son

providencias interlocutorias que se dictan en el curso del proceso, en ejecución de normas procesales, dirigidas a asegurar la marcha del procedimiento, que no implican la decisión de una cuestión controvertida y, que por no producir gravamen alguno a las partes, son inapelables, pero pueden ser revocados por contrario imperio a solicitud de parte o de oficio por el juez.

Que en virtud de ello no podría considerarse que la simple precalificación que pudiera realizar la Administración Tributaria, sea un señalamiento definitivo que viole la Presunción de Inocencia, por cuanto que la investigación fiscal o la determinación de oficio por parte del sujeto activo tributario está basada en la información que recibe del análisis de los hechos que recoge durante la investigación y de los aportes que haga el investigado, sin que las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria en esa fase de sustanciación sea consideradas como que la contribuyente sea definitivamente culpable. En consecuencia de ello considera esta Juzgadora que en el presente caso no se violan el Derecho a la Defensa y la Presunción de Inocencia. Y ASÍ SE DECLARA.

ii) Violación al Debido Proceso

Al respecto adujo la contribuyente la nulidad de los actos administrativos por cuanto manifestó que desde un inicio al procedimiento administrativo se violaron derechos y garantías constitucionales como lo son el Debido Proceso, la Legalidad, el Derecho a la Defensa y el Derecho a la Libertad Económica, por cuanto señalaron que el mismo se originó de un acta de constancia de fecha 19 de septiembre de 2003, que eso no era un procedimiento a seguir para efectuar la fiscalización por parte de la Administración Tributaria por cuanto señaló que se requiere una Providencia Administrativa para practicar dicha fiscalización, que entre otras cosas señaló que existe una contradicción por cuanto los funcionarios Diana Vargas y Almir Ortegas no eran los mismos que efectuaron las compras a la contribuyente, que en la constancia de fecha 19 de septiembre de 2003 suscrita por la funcionaria Diana Varga (sic) establece que la ciudadana Elsy Dobles fue quien efectuó en la referida fecha 19 de septiembre de 2003 unas compras sin recibir factura, que consecuencia (sic) era violatorio del principio de legalidad.

Que existía violación del derecho a la defensa por cuanto la contribuyente debió ser notificada desde el primer acto de procedimiento, a los fines de tener conocimiento sobre los medios de pruebas incorporados dentro del proceso, que también existe violación del principio de intimación por cuanto el ciudadano Nissin Cohen no tenía conocimiento del procedimiento de fiscalización efectuado a su representante Fascinación Sam, C.A., que no se le había notificado con las formalidades de la ley. Que no se evidencia de los autos que para el momento del aseguramiento de los supuestos medios de pruebas, obtenidos supuestamente de la contribuyente se encontrara presente el ciudadano Nissin Cohen y que no se le informó sobre los derechos que tenía por el hecho que se le imputa a la contribuyente.

Entre otras cosas señaló que el procedimiento de fiscalización seguido por la sociedad de comercio que se distingue con la denominación mercantil Cohen de Venezuela, C.A., se trataban de dos personas jurídicas diferentes.

(...). Así observamos que la contribuyente indica en su escrito recursivo de que se dio inicio el procedimiento sin dictar previamente la respectiva Providencia Administrativa y sin notificarla a la recurrente, impidiéndole conocer los hechos que se le investigan, evidencia esta Juzgadora que contrario (sic) lo indicado por la contribuyente, la Administración Tributaria actuó de conformidad con lo dispuesto en el artículo 178 del Código Orgánico Tributario, el cual dispone lo siguiente: (...).

Así vemos que de lo anterior se evidencia, que la Providencia Administrativa es el acto administrativo por medio del cual se inicia el procedimiento de verificación o fiscalización.

Se desprende de la cuarta (4ta) pieza del presente expediente en los folios 3 y 4 las Providencias Administrativas No. RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 18 de septiembre de 2003, notificada en fecha 19 de septiembre de 2003, y la Providencia Administrativa complementaria signada con el No. RCA-DF-SIV2-2003-9182 de fecha 25 de noviembre de 2003, notificada en fecha 12 de enero de 2004.

Entre otras cosas manifestó lo siguiente: ‘...las actas que conforman el presente expediente, se observa que los funcionarios precedentemente identificados como Diana Vargas y Almir Ortega, no son los mismos que efectuaron las compras a la contribuyente Fascinación SAM, C.A., pues que solo (sic) se evidencia de los autos, el acta de constancia signada bajo la nomenclatura RCA-DF-SIV2-2003-00723803, de fecha 19 de septiembre de 2003, suscrita por la funcionaria Diana Varga (sic), en su condición de funcionaria adscrita a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria y la Gerente Zulia Gorín, en su carácter de gerente (sic) de [su] representada Fascinación SAM C.A., donde se establece que la ciudadana Elsy Dobles, fue la que efectuó en la referida fecha 19 de septiembre de 2003, unas compras, sin recibir factura alguna...’.

Observa quien aquí decide que en ambos recurso (sic) (acumulados en la presente causa), se evidencia que la contribuyente hace la aseveración de que los funcionarios que efectuaron dichas compras no estaban facultados a través de (sic) Providencia Administrativa. Así vemos que del Acta de Constancia No. RCA-DF-SIV2-2003-00-7242 de fecha 19 de septiembre de 2003, que se encuentra inserta en la cuarta (4ta) pieza del presente expediente en el folio tres (03), se dejó (sic) constancia que los funcionarios que realizaron las respectivas compras fueron los funcionarios Mariam Fermín y Juan Hanna, que fueron debidamente autorizados mediante Providencia Administrativas No. RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 19 de septiembre de 2003 y la Providencia Administrativa complementaria signada con el No. RCA-DF-SIV2-2003-9182 de fecha 25 de noviembre de 2003, ello contrario a lo expresado por la contribuyente, también vale acotar que el Acta de Constancia es la No. RCA-DF-SIV2-2003-007242 y no la No. RCA-DF-SIV2-2003-00723803, como así lo afirmó la contribuyente en uno de sus escritos.

Entre otras cosas adujo que existe violación (sic) derecho a la defensa por cuanto la contribuyente debió ser notificada desde el primer acto de procedimiento, a los fines de tener conocimiento sobre los medios de pruebas incorporados dentro del proceso, que también existe violación del principio de intimación por cuanto el ciudadano Nissin Cohen no tenía conocimiento del procedimiento de fiscalización efectuado a su representante Fascinación SAM, C.A., que no se le había notificado con las formalidades de la ley.

Este Tribunal observa en autos que consta la Providencia Administrativa RCA-DF-SIV2-2003-007242, de fecha 18 de septiembre de 2003, que fue notificada en fecha anterior a todos los demás actos de procedimiento, el día 19 de septiembre de 2003, a la ciudadana Glexis Sosa, titular de la cédula de identidad número 10.530.721, en su carácter de Gerente, en dicha providencia se designó a la ciudadana Mariam Fermín, titular de la cédula de identidad número 6.516.368, funcionario (sic) adscrito (sic) a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital para que practique fiscalización en materia de Impuesto al Valor Agregado para los periodos de imposición comprendidos entre enero 2002 hasta agosto 2003, ambos inclusive, y la facturación y/o el registro de las operaciones diarias de ventas y/o prestaciones de servicio para el día 19 de septiembre de 2003.

En fecha 12 de enero de 2004, fue notificada a la recurrente en la persona del ciudadano Flavio Chávez, titular de la cédula de identidad No. 5.303.829, en su carácter de apoderado de la contribuyente, la Providencia Administrativa Complementaria RCA-DF-SIV2-2003-9182, de fecha 25 de noviembre de 2003, la cual designa a la funcionaria

Marian Fermín, titular de la cédula de identidad número 6.516.368, funcionario adscrito a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital, a los efectos de verificar y determinar a través de Investigación Fiscal al Sujeto Pasivo arriba identificado, en materia de Impuesto sobre la Renta...’.

Verificado lo anterior, resulta infundado el hecho que la contribuyente alegue que no fue notificada y no tenía conocimiento desde un inicio el procedimiento de fiscalización, y nuevamente se demuestra que la funcionaria Mariam Fermín estaba debidamente facultada mediante Providencia Administrativa. Y ASÍ SE DECLARA.

iii) En cuanto a que la medida de cierre violó su derecho a la libertad económica previsto en el artículo 112 de la Constitución.

*En relación a este punto se evidencia que la Gerencia Regional de Tributos Internos, mediante Providencia Administrativa No. RCA-DF-SIV2-2003-007242, de fecha 18 de septiembre de 2003, notificada en fecha 19 de septiembre de 2003 y Providencia Complementaria No. RCA-DF-SIV2-2003-9182, de fecha 25 de noviembre de 2003, notificada el 12 de enero de 2004, ordenó una amplia investigación en sede de la contribuyente, a los fines de verificar el cumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado y determinar el quantum de la obligación tributaria generada en materia de Impuesto sobre la Renta, todo con fundamento en las disposiciones que facultan a la Administración Tributaria para ejecutar los procedimientos de verificación, de fiscalización y determinación oficiosa establecidos en los artículos 121, 127, 129, 130, 131 y 169 al 193 del Código Orgánico Tributario, ahora bien, el Órgano Tributario Regional, mediante Resolución de Imposición de Sanción No. RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 22 de octubre de 2003, procedió a imponer Clausura del establecimiento comercial de la contribuyente por cuanto se evidenció que la contribuyente incumplió con lo establecido en el artículo 54 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado en concordancia con el artículo 62 de su Reglamento que (sic) lo cual constituye un ilícito formal previsto en el artículo 101 del Código Orgánico Tributario. **Quedando demostrado que la Administración Tributaria Regional no infringió el derecho al debido proceso y por ende el derecho a la defensa ni al derecho a la libertad económica, por cuanto el procedimiento aplicado a la contribuyente, es el procedimiento indicado para detectar los incumplimientos cometidos en materia de facturación del Impuesto al Valor Agregado, y es el idóneo procedimiento para imponer la medida de clausura o cierre de establecimiento, así como cualquier otra sanción de incumplimiento de deberes formales, así bien, esta actuación sancionatoria viene a representar el ejercicio de una potestad respaldada por el Principio de Legalidad, que impone la obligatoriedad de actuar represivamente cuando la conducta del contribuyente o responsable se subsuma dentro del supuesto tipificado en el artículo 101 del Código Orgánico Tributario, a los fines de disuadir (sic) nuevos ilícitos tributarios y castigar a los que incurrir en tales incumplimientos (sic), siendo dicha disposición una normativa de carácter sancionadora, respaldada por el principio de legalidad, por lo tanto mal podría decirse que dicha actuación viola principios Constitucionales o la libertad económica de la contribuyente. Y ASÍ SE DECLARA.***

iv) En cuanto a la violación del Principio de Legalidad, Principio de Intimación, Derecho a la Defensa, Principio de Imputación.

Alegada por el recurrente, por cuanto señaló que al no estar presente la representación legal, ni judicial de la contribuyente Fascinación SAM, C.A., que se generaba la duda que las pruebas (sic) no hayan sido manipuladas o alteradas durante la investigación efectuada a la sociedad de comercio Cohen de Venezuela C.A., que entre otras cosas que la referidas pruebas no se le efectuó la experticia de ley, y que por su naturaleza requiere de

conocimientos especiales, que incorporarlas en el presente proceso, es violatorio del debido proceso y se encuentra viciada de nulidad absoluta.

En relación a este punto vale acotar que de conformidad con lo establecido en el artículo 127 numeral 14 del Código Orgánico Tributario, la Administración dispone de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, (...). En el presente caso la Administración consideró que existían fundados elementos de comisión de un ilícito tributario y de la (sic) cual se levantó Acta de Incautación No. RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 19 de septiembre de 2003, donde se detallan los bienes incautados a la contribuyente, sin que ello cercene Principios Constitucionales, ni violación del Derecho a la defensa, vale acotar que dicha acta fue notificada a la ciudadana Glexis Sosa, en su carácter de Gerente de la empresa Fascinación SAM, C.A., así mismo al haberse encontrado el funcionario frente a bienes que revelen elementos presuntivos suficientes de comisión de ilícitos tributarios, el mismo disponga de herramientas legales idóneas que le permitan tomar posesión de ellos, sin más limitaciones que las establecidas para tales casos y así evitar que se pueda entorpecer la potestad de fiscalización y control tendente a comprobar la veracidad de la suposición fiscal al momento de incautar temporalmente los mismos. Entre otras cosas se observa de las Actas de Reparo que:

‘Se evidencia en Actas Constancias No. 007243 y 007244, ambas de fecha 19 de septiembre de 2003, simultáneamente, se efectuó procedimiento similares de fiscalización a las empresa INVERSIONES F MAYOR, C.A. No. DE R.I.F. J-30109986-9 y COHEN DE VENEZUELA, C.A., No. DE R.I.F. J-00230196-1, manteniendo la contribuyente con esta última, los siguientes contratos de servicio por concepto de la gestión diaria de la administración propia de la contribuyente, tal como: llevar la contabilidad y los libros de contabilidad de la contribuyente, movilizar las cuentas corrientes y dinero en efectivo, proveniente de las obligaciones, de cualquier especie, asumidas por la contribuyente por terceros, la compra-venta, distribución e importación de mercancía deposito (sic) de bienes y mercancía, registrados en (sic) Notaría Pública 33 del Municipio Libertador, el día 02 de marzo de 1999, planilla No. 48625, 48626 y 48627, repetitivamente, cuyas copias fotostáticas corren insertas en los folios n° 209 al 223 del expediente administrativo del expediente administrativo (sic).

En dicho procedimiento se incautaron documentos, bienes y equipos de computación de intereses fiscal (sic) correspondientes a las empresas antes identificadas... (omissis)... según se evidencia en las Actas Constancia No. RCA-DF-SIV2-2003-7243 y No. RCA-DF-SIV2-2003-7244, ambas de fecha 19 de septiembre de 2003, cuya copia fotostática se anexa al expediente administrativo en los folios 224 al 226, ya que contienen el sistema contable que registra y conserva las operaciones de la contribuyente FASCINACIÓN SAM C.A. el cual, tal como se describe mas adelante en este PUNTO PREVIO, permite registrar e imprimir las ventas realizadas, numerando las facturas desde la 001 hasta la 499, las cuales se declara (sic), permitiendo también registrar ventas sin imprimir la respectiva factura, las cuales quedan registradas bajo una numeración correlativa diferente que va desde e (sic) número 500 en adelante; es decir, el sistema de facturación de la contribuyente registra todas las operaciones de ventas realizadas por la contribuyente.

Igualmente para este procedimiento se designó como depositaria (sic) al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en la persona de la ciudadana NANCY RONDON, titular de la cédula de identidad No. 6.215.098, con el cargo de Gerente General de Informática, ubicándose la misma en la sede del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), Centro Comercial Mata de Coco, Chacao, según consta en Actas No. 007243 y 007244, de fecha 19 de septiembre de 2003, inserta en el expediente administrativo de la empresa INVERSIONES

F MAYOR , C.A., No. DE RIF. J-30109986-9 y COHEN DE VENEZUELA, C.A, No. DE R.I.F. J-00230196-1.

Posteriormente, Mediante Boletas de Citación No. 0007242 y 007242, ambas de fecha 02 de octubre de 2003, se citó al Representante Legal de la contribuyente FASCINACIÓN SAM, C.A., para el día 03 de octubre de 2003, a fin de realizar una entrevista para aclarar los hechos relacionados con la actuación fiscal iniciada mediante Providencia Administrativa antes indicada, referente a la no emisión de facturas entre otros incumplimientos y a objeto de obtener copia fiel y exacta de la información contenida en el (los) disco(s) duro(s) de los equipo(s) incautados a la contribuyente Fascinación SAM, C.A. dando cumplimiento a dicha Boleta de Citación el día 03 de octubre de 2003 y estando presente los apoderados legales, según consta en documento autentico en la Notaria (sic) Publica (sic) Sexta del Distrito (sic) Libertador del Distrito Capital, de fecha 26 de septiembre de 2003, ciudadanos Ronald Colman y Flavio Chávez, titulares de la cédulas de identidad No. 6.897.351 y No. 5.303.829 respectivamente. Se procedió a obtener la copia fiel y exacta de la información en dichos equipos... '.

*Evidenciando con lo ut supra transcrito del Acta de Reparación que efectivamente la contribuyente estuvo en conocimiento y fue notificada en la persona de los ciudadanos Ronald Colman y Flavio Chávez identificados como los apoderados legales de la contribuyente Fascinación SAM, C.A., entre otras cosas a los fines de preservar la integridad de las pruebas se realizaron las respectivas actas de incautación donde se deja constancia de los bienes, y que fueron depositados los equipos incautados en la persona de la ciudadana Nancy Rondón con el cargo de Gerente General de Informática, ubicándose la misma en la Sede del SENIAT, Centro Comercial Mata de Coco, Chacao, según consta en Acta No. RCA-DF-SIV2-2003-007242, de fecha 03 de octubre de 2003, que así mismo entre las amplias facultades de la Administración Tributaria vale destacarse **que las facultades a que se contrae el artículo 127 del Código Orgánico Tributario no son restringidas, son en esencia la consagración de amplias facultades, sin que se puedan simular excesos administrativos para desconocer derechos y garantías esenciales, en definitiva son facultades genéricas de investigación de la Administración Tributaria y de acuerdo con las cuales, el ente (sic) administrativo posee las más amplias facultades de indagación a los fines de constatar el correcto cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes, entre ellas se encuentra la solicitud de información a terceros conforme a lo expuestos en el artículo 127 del Código Orgánico Tributario, si bien la contribuyente manifestó que en cuanto a la fiscalización realizada a la empresa Cohen de Venezuela, C.A. se trataba de otra persona jurídica, se constató que entre dichas empresas existe una estrecha vinculación administrativa, a lo que haya de considerar que los bienes incautados a la empresa Cohen de Venezuela entre ellos un Disco Duro marca Samsung, serial 0349J1FR737219, fue incorporado a la investigación como un prueba pertinente en el proceso de fiscalización y determinación, y procediendo también de conformidad con lo dispuesto en el artículo 129 del Código Orgánico Tributario, las facultades de fiscalización podrán desarrollarse donde exista alguna prueba, al menos parcial del hecho imponible así no sea la sede del contribuyente. Por lo tanto mal puede aducirse que hay violación de derechos sustanciales a la recurrente por haber procedido la Administración a tomar posesión de los bienes y equipos en uso de las atribuciones que le están conferidas en forma amplia y muy específicamente.***

Vale decir que de la investigación fiscal realizada por la Administración Tributaria evidenciaron que sólo las operaciones de los últimos tres meses estaban guardados en el mencionado disco duro del equipo incautado en (sic) la contribuyente FASCINACIÓN SAM, C.A., a saber, julio, agosto y septiembre de 2003; por cuanto que todos los registros contables de la contribuyente, son enviados periódicamente por vía electrónica a la empresa COHEN DE VENEZUELA C.A., la cual lleva la contabilidad de la contribuyente a través de un contrato de administración, que por dicha razón, la actuación fiscal

procedió a efectuar cruce de la información con los datos obtenidos de los equipos incautados de la empresa Cohen de Venezuela, C.A. al igual que con la información contenida en los disco (sic) duros incautados a la contribuyente Inversiones F Mayor, C.A., No. R.I.F. J-30109986-9, obteniendo así la información completa de las operaciones realizadas por la contribuyente en los períodos de imposición sujetos a investigación (enero 2002 a agosto 2003, ambos inclusive), todo de conformidad con el artículo 123 del Código Orgánico Tributario. Del informe emanado por la Gerencia General de Informática se concluye que el sistema de facturación que disponía la recurrente tiene la posibilidad de imprimir o no facturas por las ventas efectuadas, efectuar traspasos de mercancía a empresas filiales, efectuar canjes y los mismos son asociados a un número único, independiente al número de transacciones y que también el sistema emite dos soportes:

1. Reporte de ventas totales (incluye y discrimina las ventas con facturas impresas y las ventas con facturas no impresas).

2. Reporte exclusivo de ventas (solo facturas impresas). Vale a cotar (sic) que el procedimiento fue realizado por funcionarios competentes para incautar los equipos, y los mismos fueron trasladados a las oficinas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) donde estuvieron debidamente resguardados, obteniéndose la información que en ellos contenía en presencia de los apoderados de la contribuyente, teniendo la contribuyente conocimiento ya que fue notificado (sic) en todo el proceso como se puede apreciar en las distintas actas consignadas en el expediente administrativo insertas en el presente expediente.

*Entre otras cosas la contribuyente manifestó que la fiscalización sólo se basó en los datos y números contenidos en los archivos, ahora bien se observa de la fiscalización que se encontraba en presencia de una doble contabilidad previsto (sic) en el artículo 128 literal C, en su párrafo único. Que así mismo también existen pruebas de los testimonios de los fiscales actuantes dejada en acta de constancia No. RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 19 de septiembre de 2003, relacionado a la No emisión de Facturas, también se verifico (sic) la información de los equipos de la contribuyente, la información de los archivos de Cohen de Venezuela y el cruce de información realizada por la Gerencia General de Informática del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (sic) (SENIAT), por la tanto no fueron (sic) uno si no varios los elementos que llevaron a la Administración Tributaria a determinar la omisión de ingresos por parte de la contribuyente. **En razón de todo lo anterior resulta evidente que no hubo violación de los principios alegados, en virtud de que todas las actuaciones realizadas fueron ajustadas a la Constitución y las Leyes.***

*En relación al alegato de la contribuyente de que el disco duro marca Samsung, serial 0349JIFR737219 no fue sometido a una experticia de ley, conforme a lo establecido en el artículo 157 del Código Orgánico Tributario. Al respecto, existe la presunción que los funcionarios actuantes posean la suficiente pericia, para efectuar el análisis de los datos contenidos en los discos duros, por lo cual no resulta necesario la elaboración de un experticia, como lo afirma la contribuyente, entre otras cosas no se le podría otorgar a terceros las amplias facultades que otorga el Código Orgánico Tributario a los funcionarios fiscales. Y en virtud de la presunción de legalidad que gozan los actos administrativos, surten plena fe las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria, teniendo la contribuyente la carga de la prueba, quien deberá demostrar que las operaciones de análisis y copiados del disco duro incautado a la empresa Cohen de Venezuela, alteraron la información contenida originalmente de los equipos incautados. **Y ASÍ SE DECIDE.***

v) Vicio de Inmotivación y Falso Supuesto.

En relación al vicio de Inmotivación del acto administrativo, señaló que se pretendió obtener un beneficio exagerado mediante la imposición de un reparo fiscal por supuestos impuestos adeudados por la contribuyente, establecido en el acto administrativo expresamente identificado en el inicio del presente escrito, sin expresar discriminadamente de dónde provienen tales montos, no establecen el origen de los supuestos ingresos, sólo se limitan a expresar cifras globales; violando así uno de los presupuestos de validez del acto administrativo, como lo es las razones o motivos del acto administrativo, también afirma la contribuyente en relación a las resoluciones recurridas, que están viciadas de falso supuesto de hecho por cuanto que la Administración Tributaria, pretende gravar traspasos de mercancía o inventarios realizados a otras empresas del mismo grupo económico.

*Advierte quien aquí decide, que la contribuyente en su escrito recursivo alego (sic) la inmotivación y el falso supuesto; situación que conlleva a aclarar la confusión planteada por el recurrente, ya que es necesario precisar las peculiaridades que se presentan cuando se alegan en un mismo acto, la inmotivación y el falso supuesto. Sobre este tema la Sala (sic) ha sido constante en afirmar que al alegarse simultáneamente los vicios de inmotivación y falso supuesto, se produce una incoherencia en la fundamentación de los supuestos expresados que no permite constatar la existencia de uno u otro, dado que se trata de conceptos mutuamente excluyentes. Tanto es así que la inmotivación supone la omisión de los fundamentos de hecho y de derecho que dieron lugar al acto, y el falso supuesto alude a la inexistencia de los hechos, a la apreciación errada de las circunstancias presentes, o bien a la fundamentación en una norma que no resulta aplicable al caso concreto. **Siendo ello así, cómo podría afirmarse que un mismo acto, por una parte, no tenga motivación, y por otra, tenga una motivación errada en cuanto a los hechos o el derecho, por lo tanto, se le advierte a la contribuyente que alegar tales vicios en conjunto son vicios que se excluyen entre sí, por lo tanto se considera improcedente el vicio de inmotivación alegado por el contribuyente. Y ASI SE DECLARA.***

No cabe duda que lo que la contribuyente quería invocar en su escrito recursivo era el vicio de falso supuesto de hecho y no así al vicio de inmotivación al que hizo referencia, el cual fue desestimado en todas sus partes, así bien, en relación al vicio de falso supuesto de hecho, resulta pertinente hacer referencia a la sentencia No. 00386 dictada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 5 de mayo de 2010 (caso: Sociedad Mercantil Banco de Venezuela, S.A., Banco Universal), el cual estableció (...).

Ahora bien, los actos administrativos gozan de presunción de legalidad y legitimidad no vale alegar solo el hecho de que los funcionarios actuantes consideraron erróneamente como gravables el traspaso de mercancía entre compañías pertenecientes a un mismo grupo económico, pero no se consigna en el presente expediente los medios de pruebas necesarios que desvirtúen los alegatos de la recurrente, teniendo la contribuyente la carga de la prueba de demostrar que dichos traspasos de mercancía se habían producido en forma gratuita, puesto que la realidad de los hechos detectados por la Administración, permiten concluir, entre otras circunstancias, que la recurrente tenía una doble contabilidad, lo cual constituye un verdadero ilícito tributario de conformidad con el artículo 128 literal 'c' del Código Orgánico Tributario.

De las pruebas aportadas por la recurrente, las cuales constan en copias certificadas de actos de la propia Administración Tributaria, sólo prueban una vez más que la recurrente desincorporó de su inventario una cantidad de bienes que forman parte de su giro, las cuales se encuentran gravadas con el tantas veces mencionado Impuesto al

Valor Agregado, por lo que debe desecharse el argumento planteado respecto a este punto y confirmarse los actos recurridos. Y ASÍ SE DECLARA.

vi) Realidad económica del hecho jurídico.

Entre otras cosas la contribuyente alegó que son improcedentes los actos administrativos recurridos por contrariar expresamente el principio de realidad económica del hecho jurídico aduciendo que las actividades que se pretenden gravar deben ser analizadas dentro del contexto de la realidad económica por cuanto señaló que no constituyen operaciones comerciales el traspaso de mercancías de la contribuyente a otras de las empresas del mismo grupo económico, ahora bien, la contribuyente no demostró en autos que las actuaciones fiscales hayan incurrido en una errada apreciación al considerar que los traspasos de mercancías a otras empresas del mismo grupo económico constituyen operaciones de ventas, mientras no se desvirtué (sic) dicha verificación, será rechazado cualquier alegato por falta de prueba, sin que ello signifique que los reparos vayan en contra del principio de realidad económica del hecho jurídico. Y ASÍ SE DECLARA.

viii) Principio de la Capacidad Contributiva

Por otra parte, señaló la recurrente que la Administración Tributaria violó el Principio de Capacidad Contributiva, por cuanto la fiscal actuante no consideró el inventario inicial, las compras y el inventario final a fin de determinar la mercancía que puede ser objeto de venta, que en el supuesto de que la contribuyente hubiese vendido todo su inventario, no podría representar los montos que pretende la fiscalización, que mal podría vender mas de la mercancía existente, que no podría vender mercancía que no compró y aún suponiendo que vendió todo, el máximo de las ventas tendría que estar necesariamente representado por el 100% del inventario, el cual está determinado por la sumatoria de los valores del inventario inicial más las compras realizadas. Por ello, rechaza que la funcionaria actuante haya determinado para los meses de diciembre del año 2002 y enero del año 2003, unos montos por supuestas ventas no facturadas.

Ahora bien, si ciertamente la contribuyente pudiera afirmar que no podría vender mas del inventario inicial, los hechos verificados en la fiscalización demuestran que la contribuyente llevaba una doble contabilidad, donde se demostraba que se había producidos ventas superiores no registradas y por consiguientes ingresos omitidos. Por lo tanto, la realidad contable y comercial de la recurrente determinada en la fiscalización, hace que la lógica del referido argumento mal pueda generar convicción a los efectos de desvirtuar el reparo efectuado, pues al estimarse alteración en los inventarios reales y las ventas efectuadas, surge una nueva determinación generadora de reparos. De allí que deba desestimarse la pretensión de la contribuyente. Y ASÍ SE DECLARA.

viii) Hecho Notorio y Comunicacional del Paro Nacional

Alega la recurrente, que son improcedentes los montos determinados en los meses de diciembre de 2002 y enero de 2003, debido a la situación de paro nacional que existió en el país desde el 02 de diciembre del año 2002, lo cual manifiesto (sic) que es un 'hecho notorio' ya que es por todos conocido y es como consecuencia de ese acontecimiento de fuerza mayor que se le hizo imposible haber vendido las cantidades que se le determinan; por lo que considera que los montos reparados resultan a todas luces improcedentes.

Es el caso que no sólo esta circunstancia no fue demostrada, sino que la Administración Tributaria comprobó todo lo contrario en el procedimiento de fiscalización, pues se determinó que durante el período cuando habría ocurrido el aludido hecho notorio y comunicacional, la recurrente sí realizó ventas y sí tuvo actividad comercial; por lo que atendiendo a la presunción de legitimidad y veracidad que gozan los hechos constatados

por los funcionarios actuantes, debe desecharse el argumento planteado. Y ASÍ SE DECLARA.

ix) Principio de exhaustividad de las decisiones administrativas como expresión del Derecho a ser oídos.

Señaló que la Administración Tributaria dejó de pronunciarse sobre importantes elementos probatorios y alegatos de la contribuyente. Que en efecto tanto la Resolución Culminatoria del Sumario como la que decidió el Recurso Jerárquico mantiene idénticos vicios. Que se le lesionó el derecho a la defensa de la contribuyente, por cuanto manifestó que el ente (sic) exactor omitió cualquier tipo de pronunciamiento sobre los aspectos fundamentales planteados, solicitaron la nulidad absoluta de los actos recurridos por violar normas de orden Constitucional.

Resulta infundada la denuncia realizada por la contribuyente sobre este particular, siendo que no precisó de manera puntual a cuáles eran los hechos y las pruebas a las cuales no se pronunció la Administración Tributaria siendo vaga tal aseveración. Entre otras cosas la Administración Tributaria recabó la información de los discos duros de los equipos de computación incautados a la empresa recurrente, en presencia del apoderado legal de ésta, por lo que no se aprecia en el caso de autos que la Administración Tributaria incurriera en la ‘violación del principio de exhaustividad de las decisiones administrativas como expresión del derecho a ser oído’, razón por la cual se desecha el alegato de la contribuyente. Y ASÍ SE DECLARA.

En consecuencia, considera esta Juzgadora que la contribuyente no consignó en autos por sí misma ni por medio de apoderados, algún elemento probatorio que pudiera desvirtuara (sic) el contenido de las Resoluciones impugnadas supra identificada, por lo que estas (sic) deben surtir sus plenos efectos legales, en virtud de la presunción de legalidad, legitimidad y veracidad de que gozan los Actos Administrativos. Por lo tanto se confirma el contenido de las Resoluciones No. GGSJ/GR/DRAAT/2006/1760 y No. GGSJ/GR/

DRAAT/2006/1759 ambas de fecha 31 de julio de 2006 emanada (sic) de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Y ASI SE DECLARA.

DISPOSITIVA

*Por todo lo antes expuesto, este Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario, (...) declara: **SIN LUGAR el Recurso Contencioso Tributario** interpuesto, (...) contra de la **Resolución No. GGSJ/GR/DRAAT/2006/1760 de fecha 31 de julio de 2006**, emanada de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) adscrita al Ministerio de Finanzas, en la cual impuso la cantidad de Doscientos cuarenta millones setecientos cuarenta y cinco mil doscientos ocho (Bs. 240.745.208,00) equivalente en Bolívares Fuertes en la cantidad de Doscientos cuarenta mil setecientos cuarenta y cinco con veintiún céntimos (Bs.F. (sic) 240.745,21) por concepto de impuesto, multas e intereses moratorios para el período fiscal 01 de enero de 2002 al 31 de diciembre de 2002 en materia de Impuesto Sobre la Renta y la **Resolución No. GGSJ/GR/DRAAT/2006/1759, de fecha 31 de julio de 2006** emanada de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) adscrita al Ministerio de Finanzas, mediante la cual impuso la cantidad de Doscientos quince millones trescientos treinta y dos mil novecientos cuatro bolívares (Bs. 215.332.904,00) equivalente en bolívares fuerte a la cantidad de Doscientos quince mil trescientos treinta y dos bolívares fuertes con noventa céntimos (Bs.F. (sic) 215.332,90) por concepto de impuesto, multas e intereses moratorios para el período fiscal enero de 2002 hasta agosto de 2003 en materia de Impuesto al Valor Agregado. (...))’.* (Destacados y agregado de esta Sala).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En el escrito contentivo de las razones de hecho y de derecho que sustentan su apelación, la representación judicial de la sociedad mercantil Fascinación Sam, C.A., esgrime algunas de las consideraciones que hiciera valer en sus recursos contenciosos tributarios, las cuales se resumen así:

1.- Violación al debido proceso (violación de los principios de presunción de inocencia y legalidad).

Sobre este punto, manifiesta que desde el inicio de la investigación practicada por la Administración Tributaria se cometieron violaciones insubsanables al debido proceso y a los principios de presunción de inocencia y legalidad, al señalarse en el Acta de Constancia del 19 de septiembre de 2003 (reflejada en el Acta de Reparación) que los funcionarios Diana Vargas y Almir Ortega, efectuaron compras a la empresa, “(...) *sin que recibieran facturas por las referidas compras, calificando en la misma ‘que la contribuyente no siempre emite facturas (...)’*”.

Tal afirmación, resulta a su decir, lesiva de la presunción de inocencia de su mandante, al prejuzgarse que ésta “*no siempre emite facturas*”, atribuyéndosele una conducta antijurídica antes de otorgársele la oportunidad de defenderse, destacándose además, “(...) *desde el inicio del procedimiento, [que la recurrente] fue considerada y tratada durante el procedimiento como culpable (...)*”. Ello, aunado a que en los actos impugnados “(...) *no se expresan cuales (sic) son los elementos concatenados que lleven a conocer con exactitud el monto del reparo formulado, lo cual es un claro indicio, no sólo de una situación de indefensión, sino que demuestra que en ningún momento se logró desvirtuar la presunción de inocencia (...)*”. (Agregado de esta Alzada).

Sostiene, que en el caso bajo examen “(...) *pareciera ser que el único elemento que apreció la Administración Tributaria, estaría constituido por los datos supuestamente encontrados en los equipos de computación de la empresa COHEN DE VENEZUELA, C.A. pero unos simples datos, anotaciones, estadísticas no pueden ser considerados como plena prueba de esa supuesta deuda tributaria, ya que no existen elementos concatenados que demuestren de manera fehaciente los alegatos de la Administración (...)*”. Por tal motivo, estima que ello “(...) *no puede ser una prueba determinante, pues eso no es un documento público, no tiene plena fe y mucho menos pleno valor probatorio. Además son números y datos que supuestamente se encontraron en esos equipos, [que] pudieron ser colocados allí por cualquier persona, si es que en verdad allí se encontraron (...)*”. (Añadido de esta Sala).

Para concluir sobre dicho argumento, indica que “(...) *el claro prejuzgamiento contenido en las actas de reparo y la ausencia de elementos probatorios que impliquen a [su] representada, evidencian el grave vicio ocurrido en el procedimiento administrativo, el cual ha tenido y tiene absoluta incidencia sobre la conformidad a derecho de los actos impugnados, viciándolos de nulidad absoluta (...)*”. (Corchetes de esta Máxima Instancia).

En cuanto a la presunta violación del principio de legalidad, explica que la misma se verificó al no seguir la Administración Tributaria el procedimiento de fiscalización, pues las actuaciones llevadas a cabo por ésta partieron de la emisión del Acta de Constancia de fecha 19 de septiembre de 2003, reseñadas en las Actas

de Reparación, en las cuales se indicó que los funcionarios Diana Vargas y Almir Ortega efectuaron compras por separado a la contribuyente sin recibir facturas. Sin embargo, afirma que en los aludidos actos, no se constata que tales funcionarios hubiesen sido facultados mediante Providencia Administrativa, para realizar las referidas compras e iniciar a partir de ello, el procedimiento de fiscalización.

Sostiene, que resulta contradictorio que “(...) los funcionarios precedentemente identificados como Diana Vargas y Almir Ortega, no son los mismos que efectuaron las compras a la contribuyente FASCINACIÓN SAM, C.A., pues sólo se evidencia de los autos, el acta de constancia signada bajo la nomenclatura RCA-DF-SIV2-2003-00723803, de fecha 19 de septiembre de 2003, suscrita por la funcionaria Diana Vargas en su condición de funcionaria adscrita a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria y la gerente Zulia Gorín, en su carácter de gerente de [su] representada Fascinación Sam, C.A. donde se establece que la ciudadana Elsy Dobles, fue la que efectuó en la referida fecha 19 de septiembre de 2003, unas compras, sin recibir factura alguna”. (Agregados de esta Sala).

2.- Vicio en la causa o falso supuesto.

Denuncia que la Administración Tributaria incurrió en los vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho al apreciar los siguientes aspectos:

a) Traspaso de mercancías para su reparación o depósito.

Sostiene que la fiscalización pretendió “(...) gravar actividades que no son susceptibles de ser gravadas, puesto que no constituyen ingresos; y al no constituir un ingreso para la contribuyente, mal podría ésta cancelar (sic) un impuesto por cantidades que no han ingresado a su patrimonio; porque no significan una venta como pretende erradamente hacer ver el funcionario actuante. Es así, que en el supuesto siempre negado que sea considerado algo como gravable, sólo debería ser el efecto neto derivado de la diferencia originada entre lo que salió del inventario de mercancía y lo que entró en el inventario de mercancía como compras (...)”.

En concordancia con lo anterior, estima que la autoridad tributaria erró al precisar “(...) que la totalidad de los traspasos efectuados por [su] representada a la depositaria y talabarterías, fueron ventas, pero adicionalmente consideró de manera equívoca unas ventas o ingresos que son inexistentes, pues si observamos el inventario inicial de la contribuyente más las compras, resulta imposible que pudiera llegar a obtener tales ingresos aún si hubiera vendido en el mejor de los casos la totalidad de sus inventarios (...)”. (Agregado de esta Sala).

Afirmaciones estas que pueden colegirse del Acta de Requerimiento Nro. RCA-DF-2003-9182-2 del 20 de enero de 2004, en la que se dejó constancia de los traspasos efectuados a la sociedad mercantil Cohen de Venezuela, C.A., que fueron considerados como ingresos o ventas en las Actas Fiscales, siendo improcedente su gravabilidad por tratarse de un supuesto de mercancías enviadas a depósito (sobre este punto, indica que fue promovido el contrato suscrito con la mencionada empresa).

No obstante, aduce que en el supuesto de llegar a considerarse que dichas operaciones de depósito debían ser gravadas, resultaba necesario que en las Actas Fiscales se comprobara la emisión de las respectivas

facturas, la recepción del bien y el pago del precio, lo cual no ocurrió en el caso de autos, ya que no se realizó la operación que se pretende gravar.

b) Entrada de mercancías no consideradas como compras.

Expone que la Administración Tributaria calificó como ventas los traspasos de mercancías a depósito para su reparación; no obstante, debió estimar que “(...) *los traspasos recibidos por [la contribuyente] de otras compañías deberían ser considerados como compras o gastos y, por ende, ser considerados como compras para los efectos del Impuesto al Valor Agregado y como gastos deducibles a los efectos del Impuesto Sobre la Renta (...)*”, y que para enervar dicha objeción promovió “*documentos administrativos*” (Actas Fiscales) emitidos por el propio Fisco Nacional, notificados a otras empresas del Grupo Fascinación de los cuales se evidencian los traspasos efectuados por las sociedades mercantiles Fascinación Sabana Grande, C.A.; Fascinación Margarita, C.A.; Fascinación Las Madrices, C.A.; Fascinación Boulevard, C.A., a la contribuyente durante los ejercicios fiscales 2002 y 2003, que no fueron considerados en las Actas de Reparación impugnadas, lesionándose con ello los principios de equidad, justicia y capacidad contributiva del sujeto pasivo, al aplicar “(...) *un criterio contrario a la equidad, en el cual los traspasos de mercancías constituyen ventas gravables, más los traspasos recibidos no constituyen compras o gastos deducibles (...)*”.

c) Operaciones de imposible realización.

Refiere que la Administración Fiscal imputó a la empresa una serie de operaciones durante los meses de diciembre de 2002 y enero de 2003, “(...) *las cuales fueron de imposible realización ya que para esa fecha el centro comercial desde el cual [su] representada ejerce su actividad económica se encontraba cerrado con ocasión de los conflictos que atravesaba el país por concepto del denominado Paro Cívico Nacional (...)*”. (Agregado de esta Sala).

Que durante los referidos meses la contribuyente no pudo abrir sus puertas al público, toda vez que el Centro Comercial donde se encuentran sus instalaciones (Sambil Caracas), permaneció cerrado debido a los sucesos acaecidos en el país, siendo prueba de ello, los comprobantes de retención del impuesto sobre la renta emitidos por distintas instituciones bancarias, de lo cual se observa que durante estos meses no se realizaron operaciones comerciales.

Así, respecto de las ventas o ingresos relacionados en el Acta de Requerimiento Nro. RCA-DF-2003-91-82-2 del 20 de enero de 2004, explica que no se constata “(...) *a qué personas se efectuó la supuesta venta (nombre y apellidos, número de cédula de identidad o número de R.I.F., y domicilio de los supuestos compradores), la emisión de la factura, el cobro del precio, o el registro de la cuenta por cobrar (...)*”.

d) Incongruencia entre el inventario disponible y las supuestas ventas celebradas.

Sobre el particular, considera que “(...) *para poder vender los montos determinados por el SENIAT en las actas fiscales, debe existir necesariamente la compra de esa mercancía, lo cual no se determinó en el acta fiscal, que no se reconoce el costo de la mercancía vendida ni tampoco determinaron lo comprado para cada ejercicio o período (...)* no hay manera de soportar el monto determinado, pues el inventario total no llega ni siquiera de manera cercana al valor que se dice obtuvo la contribuyente como ingresos, y ello es fácilmente

verificable (...)” de la observancia de las declaraciones de impuesto sobre la renta que cursan en el expediente administrativo, así como del libro diario y de compras de la empresa.

e) Facturas no impresas.

Denuncia que la Administración Tributaria partió de un falso supuesto de hecho al indicar que durante los ejercicios examinados la contribuyente dejó de imprimir una serie de facturas; no obstante, alega que ni en las Actas de Reparación o de Requerimiento levantadas en el caso de autos, constan los datos de las personas que efectuaron las supuestas compras, tales como su nombre y apellido, número de cédula de identidad, registro de información fiscal (R.I.F.) y la indicación de su domicilio fiscal, a fin de comprobar la entrega del bien presuntamente vendido. Aunado a que tampoco se evidencia que se haya cobrado el precio de venta, toda vez que no ingresó dinero en caja o banco y no existen registros de cuentas por cobrar (ventas a crédito).

f) Error de derecho en la determinación de la sanción aplicable.

Aduce para el supuesto de llegar a considerarse que su representada incurrió en violación del deber formal de imprimir facturas, que la autoridad fiscal erró en la forma de determinar las multas aplicables; así, y después de reproducir el artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001 (conforme al cual fue sancionada), explica que la *“(...) principal confusión en que incurre (...) la Administración Tributaria gira en torno a la extensión temporal que debe dársele a la frase ‘por cada período o ejercicio fiscal’, (...) frase ésta (sic) que debe ser entendida como anual y no mensual, (...)”*.

Ello se evidencia, a su juicio, de lo establecido en el Parágrafo Segundo del mencionado artículo, según el cual *“(...) la sanción para el caso de omisión absoluta en la emisión de facturas, (...) que se impondrán hasta un máximo de 200 U.T. ‘por cada período o ejercicio fiscal’, no dejando cabida a dudas de que se trata de un lapso anual al referirse concretamente a ‘ejercicio fiscal’, (...). En tal sentido, queda en evidencia como el Legislador ha querido emplear, a modo de sinónimos, ambos términos: período y ejercicio fiscal (...)”*.

Asimismo, considera que el artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, no contempla ninguna remisión expresa a las previsiones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado que lleve a considerar que la expresión *“período”*, equivale al ejercicio gravable regulado en la misma [un (1) mes calendario]. Derivado de lo cual, no podría la Administración Tributaria en el marco del principio de legalidad, hacer *“(...) remisiones a otras leyes o interpretar el término ‘período’ de forma distinta de lo establecido en el articulado del COT, so pena de afectar el acto dictado de nulidad absoluta (...)”*.

En concordancia con lo anterior, indica que el artículo 79 del instrumento orgánico de 2001, remite supletoriamente a los principios y normas del derecho penal; por tal motivo, estima que no estableciendo el aludido Código una regulación expresa para el supuesto de ilícitos continuados, debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 99 del Código Penal; en consecuencia, y siendo que la empresa *“habría venido cometiendo las mismas infracciones durante meses distintos”*, debió el Fisco Nacional agrupar las distintas infracciones y sancionarlas *“(...) como una sola en un mismo ejercicio fiscal, y no mes a mes como infracciones distintas, hasta llegar al monto máximo legalmente establecido como multa de 200 U.T. (...)”*.

3.- Violación de los derechos constitucionales al debido proceso y a la defensa.

Indica que en el supuesto de autos la autoridad fiscal incurrió en las aludidas transgresiones, toda vez que “(...) *la Resolución Sancionatoria emitida por la Administración Tributaria fue elaborada como resultado de un procedimiento de verificación inmediata. El funcionario que condujo los actos que dieron lugar a la Resolución Sancionatoria se fundamentó en el supuesto que realizó una solicitud de recaudos mediante el Acta de Requerimiento descrita en la narrativa de los hechos y no obtuvo la documentación correspondiente en su debido momento, por lo que procedió a emitir sin más la Resolución Sancionatoria, ordenando entre otras cosas la orden de cierre del establecimiento comercial (...)*”.

De esta forma, sostiene que la mencionada transgresión al orden constitucional de su mandante, se constata en el caso bajo examen al “(...) *aplicar incorrectamente [la Administración Tributaria] el procedimiento de verificación (...)*” previsto en el artículo 173 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, no siendo éste el “(...) *apropiado para lograr una medida de tal magnitud como puede ser el cierre del establecimiento comercial de [su] representada. Tal resultado sólo ha podido ser logrado mediante el seguimiento de un procedimiento completo de determinación tributaria, mediante el cual se garantizarán a [su] representada todos los derechos, y se le permitiera a la misma exponer todos los alegatos y argumentos en relación con el caso, siguiendo además, todos los lineamientos y principios aplicables del derecho penal tributario, que permitirán determinar o no, a plenitud la culpabilidad de [su] representada (...)*”. (Agregados de esta Sala).

4.- Violación del derecho a la libertad económica.

Fundamenta dicho alegato en el hecho de habersele impedido a la contribuyente el ejercicio de su actividad económica debido al cierre de su establecimiento, así como por “(...) *haber mantenido la Administración Tributaria en su poder los bienes incautados a la contribuyente por tantos meses, a pesar de estar ello expresamente prohibido por lo establecido en el artículo 190 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 112 de la Constitución (...)*”.

5.- Improcedencia de los actos recurridos por contrariar expresamente el principio de realidad económica del hecho jurídico.

Explica que en el asunto de autos la fiscalización pretendió asimilar las operaciones llevadas a cabo entre las compañías pertenecientes a un mismo grupo económico como ventas generadoras de ingresos gravables, “(...) *cuando la realidad es que la adquisición de mercancías fue realizada en una única oportunidad y posteriormente lo que se da son traspasos de mercancías de [su] representada a otras compañías del mismo grupo y viceversa (...)*”; siendo que tales operaciones debieron examinarse dentro del contexto de la realidad económica de las actividades de la empresa, atendiendo a su capacidad contributiva. (Corchetes de esta Superioridad).

De esta forma, manifiesta que en el caso de autos “(...) *debe el órgano administrativo tributario competente para la supuesta determinación del tributo, establecer la importancia que reviste alejarse del formalismo para entender que es la relación económica creada por [su] representada y las demás empresas pertenecientes al mismo grupo, para así determinar lo que interesa al derecho tributario como presupuesto de la obligación impositiva; ya que en la voluntad de las partes en forma alguna podrá ni crear ni extinguir tributos,*

visto de esta forma en la pretende (sic) la fiscalización [su] representada [pagaría] dos veces el mismo tributo (...)". (Interpolados de este Alto Tribunal).

6.- Nulidad absoluta de los actos recurridos por violación del principio de exhaustividad de las decisiones administrativas como expresión del derecho a ser oído.

Sostiene que en el caso de autos "*(...) la Administración Tributaria dejó de pronunciarse sobre elementos probatorios y alegatos de [la contribuyente]. En efecto, tanto la Resolución Culminatoria de Sumario como la que decidió el Recurso Jerárquico mantienen idénticos vicios (...)*", en contravención de los artículos 62 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (Agregado de esta Sala).

IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

Por su parte, el apoderado judicial del Fisco Nacional rechaza los argumentos invocados por la contribuyente en su apelación, comenzando por destacar que ésta lejos de invocar quebrantamientos de forma o fondo en contra de la sentencia recurrida, se limita a esgrimir similares consideraciones a las que hiciera valer en la primera instancia.

Sin embargo, y en cuanto a las presuntas violaciones a los derechos constitucionales a la defensa y al debido proceso, así como a la presunción de inocencia, sostiene que las mismas no se configuran en el caso de autos, toda vez que la recurrente pudo agotar contra las actuaciones dictadas por la autoridad fiscal, tanto la vía administrativa como la jurisdiccional, garantizándosele en ambas instancias el pleno ejercicio de sus derechos.

Que en el presente asunto las actuaciones del Fisco Nacional fueron cumplidas conforme a derecho, bajo los procedimientos de verificación y fiscalización establecidos en los artículos 172 al 176 y 177 al 196 del Código Orgánico Tributario de 2001; siendo por consiguiente, que "*(...) Acoger la tesis de la recurrente de que [en] el proceso de verificación de deberes formales [se] ‘(...) efectuaron compras por separado de mercancías a la contribuyente Fascinación SAM, que no se evidenciaba que dichos funcionarios estaban facultados a través de providencia administrativa (...)*’, sería un absoluto sin sentido y falta de conocimiento del mencionado procedimiento. Dado que, las dos ciudadanas mencionadas en el Acta de Reparación, que efectuaron compras por separado en el citado establecimiento comercial, no lo hicieron con el carácter de funcionarias actuantes dentro de ese procedimiento, realizaron simplemente dos transacciones comerciales como dos clientes mas, que se dieron cuenta de que la contribuyente en ambos casos no emitió facturas (...)" (Agregados de esta Alzada).

Que el aludido procedimiento de verificación tuvo su génesis en las Actas de Reparación Nros. RCA-SIV2/2003/9182-000084 y RCA-SIV2/2003/9182-000085, ambas del 25 de febrero de 2004, dictadas conforme a lo previsto en el artículo 172 del Código Orgánico Tributario de 2001 y que posteriormente, después de constatarse la no emisión de facturas de ventas por parte de la contribuyente, se emitió la "*resolución de imposición de sanción de clausura del establecimiento*", según lo dispuesto en los artículos 101 y 175 del mencionado instrumento normativo.

En cuanto al procedimiento de fiscalización aduce que éste se inició a través de la Providencia Administrativa Nro. RCA-DF-SIV2-2003-007242 del 18 de septiembre de 2003, notificada el 19 del mismo mes y año, siendo dictada bajo los términos descritos en el artículo 178 del Texto Orgánico Tributario de 2001, señalándose en ella los funcionarios designados para llevar a cabo la referida investigación fiscal. Por tal motivo, indica, que la empresa sí fue “(...) notificada de los procedimientos iniciados por la Administración Tributaria, y se le abrió (sic) actas de Requerimiento Nros. RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 02/10/03, RCA-DF-SIV2-2003-007242-1 de fecha 16/10/03, RCA-DF-SIV2-2003-007242-2 de fecha 28/10/2003, RCA-DF-SIV2-2003-007242-2 (sic) de fecha 23/01/2004, a los fines de que tuviese conocimiento sobre los recaudos y los medios de pruebas que debía y podía incorporar a los procedimientos (...)”.

Aunado a ello, aduce que “(...) las Actas Constancias identificadas con los Nros. RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 03 de octubre de 2003, RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 08 de octubre de 2003 y RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 27 de octubre de 2003, es (sic) consecuencia del procedimiento iniciado a través de las Providencias Administrativas antes mencionadas, a los fines de dejar constancia del incumplimiento del deber formal de emitir facturas por las transacciones efectuadas por la contribuyente por lo cual la Gerencia Regional de Tributos Internos, emitió la Resolución de Imposición de Sanción N° RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 22 de octubre de 2003 (...)”.

Con relación a la falta de notificación a la empresa de la investigación fiscal, señala que en los folios 3 y 4 de la pieza Nro. 4 del expediente, cursan las Providencias Administrativas Nros. RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 18 de septiembre de 2003, notificada el 19 del mismo mes y año y la Providencia Administrativa complementaria signada con el Nro. RCA-DF-SIV2-2003-9182 de fecha 25 de noviembre de 2003, puesta en conocimiento de los representantes legales de la empresa el día 12 de enero de 2004; razón por la cual, alega que la aplicación del artículo 164 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, debe hacerse en consonancia con el artículo 161 *eiusdem*.

Manifiesta que la “(...) Providencia Administrativa en cuestión no debe considerarse como un acto administrativo firme, sino simplemente como un acto administrativo de mero trámite, visto que no produjo efectos individuales, en todo caso es un acto preparatorio del procedimiento de fiscalización en materia de impuesto al valor agregado, así como sobre la facturación y/o registro de las operaciones diarias de ventas y/o prestación de servicio. Cabe señalar, que en este acto es (sic) la apertura de un procedimiento donde el destinatario podrá invocar y hacer por (sic) todo medio de prueba autorizado por la ley (...)”. Motivo por el que considera no se configuran las denunciadas violaciones al debido proceso y a la legalidad.

Respecto a la presunta transgresión del derecho a la libertad económica de la empresa, expone que la misma tampoco se materializa en el caso de autos, ya que simplemente la actuación de la Administración Tributaria estuvo enmarcada dentro de las amplias facultades de que goza para constatar el cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes.

Por otra parte, explica que “(...) la sentencia recurrida (sic) no incurre en el vicio de inmotivación y mucho menos viola el principio de falso supuesto (sic), porque bien y como lo señala la propia sentencia objeto de impugnación, fue perfectamente analizada por el juez de instancia (...)”.

Sobre el alegato de violación a la realidad económica del hecho jurídico, sostiene que el mismo tampoco se verifica en el caso de autos, toda vez que como lo decidiera el Tribunal de instancia, la recurrente no logró demostrar que las actuaciones del órgano exactor “(...) *hayan estado viciadas o hayan incurrido en falsas apreciaciones al considerar que las operaciones entre el contribuyente y otras empresas del mismo grupo económico no constituyan operaciones de ventas (...)*”.

En igual sentido, manifiesta que los actos recurridos tampoco incurren en violación del principio de la capacidad contributiva, pues sólo “(...) *se le está gravando a la contribuyente en relación a operaciones de ventas efectuadas por ella misma, tal como se demuestra en la determinación efectuada por la fiscalización (...), dichas transacciones de ventas ponen de manifiesto la capacidad para (sic) la contribuyente de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, por lo que mal puede aducir la existencia de un desbalance entre las operaciones efectuadas con el monto del impuesto a pagar (...)*”.

Finalmente, en cuanto a lo alegado sobre el hecho notorio y comunicacional inherente al paro cívico nacional acaecido en el país durante los meses de diciembre de 2002 y enero de 2003, aduce que la Administración Tributaria “(...) *comprobó en el procedimiento de fiscalización y el Juez de instancia así lo sentenció, que durante el período cuando habría ocurrido el referido hecho notorio y comunicacional, el (sic) contribuyente sí tuvo actividad comercial y realizó venta de mercancías (...)*”.

V

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos en que fue dictado el fallo recurrido, los alegatos esgrimidos en su contra por la representación judicial de la sociedad mercantil Fascinación Sam, C.A., así como las defensas opuestas por el apoderado en juicio del Fisco Nacional, observa esta Sala que la presente apelación se circunscribe a decidir respecto de la conformidad a derecho de la sentencia definitiva Nro. 2001 dictada el 31 de enero de 2013 por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró sin lugar los recursos contenciosos tributarios (acumulados) interpuestos por la prenombrada empresa, contra las Actas de Reparación Nros. RCA-DF-SIV2-2003-9182-000084 y RCA-DF-SIV2-2003-9182-000085 del 25 de febrero de 2004, de las Resoluciones (Artículo 191 del Código Orgánico Tributario) Nros. RCA/DSA/2005-000192 y RCA/DSA/2005-000191 del 14 de abril de 2005, así como de las Resoluciones Nros. GGSJ/DG/DRAAT/2006-1760 y GGSJ/GR/DRAAT/2006-1759 del 31 de julio de 2006 (decisorias de los recursos jerárquicos), emanadas de Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital y de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por concepto de diferencia de impuesto sobre la renta (ejercicio fiscal 2002) e impuesto al valor agregado (períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero de 2002 y agosto de 2003), multas e intereses moratorios.

No obstante lo anterior, esta Superioridad estima importante advertir preliminarmente, que los fundamentos de la apelación de autos no van dirigidos a atacar directamente el pronunciamiento del Tribunal *a quo* mediante la denuncia de vicios de forma o de fondo contra la sentencia de instancia.

Frente a tales circunstancias, este Alto Tribunal juzga oportuno reiterar el criterio asumido en numerosos fallos [*vid.*, entre otras, las sentencias dictadas por esta Sala Nros. 00647, 01914, 02595, 01290, 02625 y 00693, de fechas 16 de mayo de 2002, 4 de diciembre de 2003, 5 de mayo de 2005, 18 de mayo y 22 de noviembre de 2006 y 13 de junio de 2012, casos: *Cervecería Polar, C.A.*; *Gerard Páez Monzón*; *Sucesión Julio Bacalao Lara*; *Gerardo Daida Orlando*; *Cervecería Modelo, C.A.*; y *Grupo Casco de Venezuela, C.A., (CASCO)*, respectivamente], referente a las situaciones a las que hay que atender para considerar defectuosa o incorrecta una apelación.

Conforme se expuso en esas decisiones judiciales, en las que el sustento normativo de la carga que tiene el recurrente para fundamentar la apelación se encontraba previsto en el artículo 162 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, norma que se mantuvo en similares términos en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela de 2004, así como en el artículo 92 de la vigente Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; ocurre una fundamentación defectuosa o incorrecta cuando el escrito carece de substancia, es decir, no indica los vicios de orden fáctico o jurídico en que pudo incurrir el fallo contra el cual se recurre; o bien cuando el recurrente se limita a transcribir las argumentaciones que ha expuesto en la instancia.

Igualmente, es preciso referir que el requisito de la fundamentación de la apelación tiene como fin poner en conocimiento al Juez revisor, de los vicios que se le atribuyen al fallo de primera instancia, así como los motivos de hecho y de derecho en que se fundamentan los mencionados vicios, pues ello será lo que permita definir los perfiles de la pretensión impugnatoria de aquel que solicita el análisis o la revisión de la sentencia que, en su criterio ha causado un gravamen a los intereses controvertidos en juicio.

De esta forma, ha sostenido esta Máxima Instancia que la correcta fundamentación de la apelación exige; en primer lugar, la oportuna presentación del escrito correspondiente y; en segundo término, la exposición de las razones de hecho y de derecho en que basa el apelante su recurso, aun cuando tales motivos se refieran a la impugnación del fallo por vicios específicos o a la disconformidad con la decisión recaída en el juicio. Esto último se deriva de la naturaleza propia del recurso de apelación, el cual puede servir como medio de impugnación o de defensa frente a un gravamen causado a juicio de quien recurre, por el fallo cuestionado.

Por consiguiente, las exigencias relativas a la fundamentación del recurso de apelación, no pueden en modo alguno compararse con los formalismos y técnicas que exige el recurso extraordinario de casación por las notables diferencias existentes entre ambas instituciones, sino que basta con que el apelante exprese las razones de disconformidad con la sentencia de instancia o los vicios de los cuales -a su decir- ésta adolece. Asimismo, tampoco podría esta Alzada, aplicar en el caso de autos la consecuencia establecida en la parte *in fine* del artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Bajo la óptica de lo expresado, este Supremo Tribunal aprecia en el caso concreto que aun cuando el escrito de fundamentación de la apelación presentado por la representación judicial de la contribuyente no profundiza en el desarrollo de sus argumentaciones de hecho y de derecho, del mismo se infiere claramente los motivos por los cuales discrepa del fallo recurrido al resultar desfavorable a los intereses de su representada. Por tal razón, juzga la Sala que la recurrente dio cumplimiento a los requisitos *ex lege* establecidos en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, toda vez que la falta de indicación en forma

expresada de los vicios de los cuales adolece la sentencia, no puede considerarse como un motivo suficiente para aplicar la consecuencia jurídica contemplada en el aparte *in fine* del mencionado artículo.

Sobre la base de las consideraciones que anteceden, esta Sala tiene como válida la fundamentación de la apelación formulada por la representación judicial del recurrente, toda vez que se desprende su disconformidad con el pronunciamiento del Tribunal de la causa que confirmó las pretensiones fiscales. **Así se decide.**

En este sentido, habrá esta Alzada de examinar las denuncias formuladas por la contribuyente apelante, referidas a: **1)** violación del derecho al debido proceso, así como a los principios de presunción de inocencia y legalidad tributaria; **2)** vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho; **3)** violación del derecho a la defensa y al debido proceso; **4)** violación del derecho a la libertad económica; **5)** improcedencia de los actos recurridos por contrariar el principio de la realidad económica del hecho jurídico; y **6)** nulidad absoluta de los proveimientos impugnados por violación del principio de exhaustividad de las decisiones administrativas como expresión del derecho a ser oído.

Ello así, advierte este Máximo Juzgado que aún cuando el apoderado judicial de la compañía accionante hizo valer en su escrito de fundamentación de la apelación similares argumentos a los que invocara en el recurso contencioso tributario, éste no contrarió expresamente algunos pronunciamientos emitidos por el Tribunal de instancia que le resultaron desfavorables, los cuales quedan **firmes** al no resultar desfavorables a la República, relativos a: **i)** no violación del derecho al debido proceso por falta de notificación de la empresa de los actos autorizatorios de los procedimientos llevados a cabo por la Administración Tributaria; **ii)** improcedencia del alegato de violación del derecho a la defensa y de los principios de legalidad, intimación e imputación, por falta de notificación de las actuaciones inherentes a la preservación de las pruebas, así como de las actas de incautación dictadas en la investigación fiscal; **iii)** que en virtud de las facultades establecidas en los artículos 127 y 129 del Código Orgánico Tributario de 2001, podía la Administración Tributaria solicitar información a terceros (“*Cohen de Venezuela, C.A.*”), sin desconocer derechos y garantías esenciales de los contribuyentes; **iv)** no violación de derechos sustanciales de la recurrente por haber procedido la autoridad fiscal a tomar posesión de sus bienes y equipos; **v)** que en virtud de la estrecha vinculación administrativa existente entre la contribuyente y la empresa Cohen de Venezuela, C.A. podían ser incorporados a la investigación como prueba pertinente los resultados obtenidos del Disco Duro marca Samsung, serial 0349J1FR737219 incautado a la precitada sociedad de comercio; **vi)** que sólo las operaciones de ventas realizadas por la recurrente durante los últimos tres (3) meses a la fiscalización (julio, agosto y septiembre de 2003) estaban guardadas en el disco duro que le fuera incautado a ésta (Fascinación Sam, C.A.); **vii)** que del cruce de los datos del sujeto pasivo de la obligación tributaria con los obtenidos de las sociedades de comercio “*Inversiones F Mayor, C.A.*” y “*Cohen de Venezuela, C.A.*”, se obtuvo la información completa de los períodos impositivos del impuesto al valor agregado sujetos a investigación (enero de 2002 a agosto de 2003); **viii)** que de tal información se constató que el sistema de facturación de la empresa permitía la posibilidad de imprimir o no facturas por las ventas realizadas, efectuar trasposos de mercancía a compañías filiales, practicar canjes y que los mismos fuesen asociados a un número único, independiente de la cantidad de transacciones, emitiendo el sistema dos (2) soportes; **ix)** que “(...) *se observa de la fiscalización que se encontraba en presencia de una doble contabilidad previsto (sic) en el artículo 128 literal C, en su párrafo único (...)*”; **x)** improcedencia del argumento relativo a que el disco duro marca Samsung, serial 0349J1FR737219 (de la compañía Cohen de Venezuela, C.A.) no fue sometido a una

experticia de Ley, conforme a lo establecido en el artículo 157 del Código Sustantivo de 2001; y **xi)** no procedencia del vicio de inmotivación de los actos impugnados. **Así se declara.**

Circunscrita de esta forma la *litis*, pasa esta Máxima Instancia a decidir en los siguientes términos:

Ahora bien, vistos los alegatos propuestos por la sociedad mercantil Fascinación Sam, C.A. en su escrito de fundamentación de la apelación, observa esta Sala que la aludida compañía denuncia las presuntas violaciones por parte de la Administración Tributaria de sus derechos constitucionales a la defensa, al debido proceso y a la libertad económica, así como de los principios de rango constitucional inherentes a la presunción de inocencia y legalidad; por tal motivo, dada la jerarquía de los aludidos preceptos, esta Alzada procederá a conocerlos con carácter previo, luego de lo cual, examinará el argumento de violación del principio de la capacidad contributiva conjuntamente con el fondo del asunto en controversia. **Así se establece.**

1.- Violación del debido proceso (transgresión de los principios de presunción de inocencia y legalidad).

Sostiene la contribuyente que desde el inicio del procedimiento llevado a cabo por la Administración Tributaria mediaron violaciones insubsanables al debido proceso, así como a los principios de presunción de inocencia y de legalidad, pues la autoridad fiscal dio comienzo al mismo a través de un acta de constancia de fecha 19 de septiembre de 2003, en donde reflejó que dos funcionarios adscritos a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), constituidos en las instalaciones de la empresa, efectuaron compras de mercancías por separado, sin recibir facturas, hecho éste que hacía presumir que la recurrente no siempre emitía facturas.

En este contexto, adujo que la presunción de inocencia y el debido proceso resultaron lesionados: **i)** al indicarse desde el inicio de la investigación que la “*contribuyente no siempre emitía facturas*”, atribuyéndosele “*la comisión de una conducta antijurídica antes de otorgarle la oportunidad para desvirtuar tal afirmación*”, siendo “*considerada y tratada durante todo el procedimiento como culpable*”; **ii)** al no expresarse en los actos impugnados “*cuáles son los elementos concatenados que lleven a conocer con exactitud el monto del reparo formulado, lo cual es un claro indicio, no sólo de una situación de indefensión, sino que en ningún momento se logró desvirtuar la presunción de inocencia*” de la recurrente, y **iii)** que el único sustento de las objeciones fiscales pareciera derivar de las pruebas obtenidas por la Administración Tributaria de los equipos electrónicos que le fueron incautados a ésta, así como a la sociedad mercantil Cohen de Venezuela, C.A. con la que mantiene relaciones comerciales.

Asimismo, aduce que el debido proceso y el principio de legalidad, fueron transgredidos, por cuanto: **i)** la Administración Tributaria dio inicio al procedimiento de fiscalización a través de un acta de constancia y no mediante un acto autorizatorio; **ii)** los fiscales actuantes no fueron facultados previamente mediante providencia administrativa dictada al efecto, para realizar las referidas compras y a partir de ello, dar inicio al procedimiento de fiscalización; y **ii)** que entre las actas de constancia y de reparo existe una contradicción, pues en éstas se indican que las compras de mercancías fueron realizadas por funcionarios distintos.

Para decidir sobre las presuntas transgresiones a la esfera constitucional de la recurrente, la Sentenciadora *a quo* consideró lo siguiente:

“i) Violación del Derecho a la Defensa y Presunción de Inocencia

(...). Es de observar por este Tribunal, que tanto las actas que dan inicio al procedimiento administrativo, así como todos aquellos actos dictados en el transcurso del mismo, se consideran actos administrativos de mero trámite o de sustanciación del proceso, son providencias interlocutorias que se dictan en el curso del proceso, en ejecución de normas procesales, dirigidas a asegurar la marcha del procedimiento, que no implican la decisión de una cuestión controvertida y, que por no producir gravamen alguno a las partes, son inapelables, pero pueden ser revocados por contrario imperio a solicitud de parte o de oficio por el juez.

Que en virtud de ello no podría considerarse que la simple precalificación que pudiera realizar la Administración Tributaria, sea un señalamiento definitivo que viole la Presunción de Inocencia, por cuanto que la investigación fiscal o la determinación de oficio por parte del sujeto activo tributario está basada en la información que recibe del análisis de los hechos que recoge durante la investigación y de los aportes que haga el investigado, sin que las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria en esa fase de sustanciación sea consideradas como que la contribuyente sea definitivamente culpable. En consecuencia de ello considera esta Juzgadora que en el presente caso no se violan el Derecho a la Defensa y la Presunción de Inocencia. Y ASÍ SE DECLARA.

ii) Violación al Debido Proceso

(...) Así observamos que la contribuyente indica en su escrito recursivo de que se dio inicio el procedimiento sin dictar previamente la respectiva Providencia Administrativa y sin notificarla a la recurrente, impidiéndole conocer los hechos que se le investigan, evidencia esta Juzgadora que contrario (sic) lo indicado por la contribuyente, la Administración Tributaria actuó de conformidad con lo dispuesto en el artículo 178 del Código Orgánico Tributario, el cual dispone lo siguiente: (...).

Así vemos que de lo anterior se evidencia, que la Providencia Administrativa es el acto administrativo por medio del cual se inicia el procedimiento de verificación o fiscalización. Se desprende de la cuarta (4ta) pieza del presente expediente en los folios 3 y 4 las Providencias Administrativas No. RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 18 de septiembre de 2003, notificada en fecha 19 de septiembre de 2003, y la Providencia Administrativa complementaria signada con el No. RCA-DF-SIV2-2003-9182 de fecha 25 de noviembre de 2003, notificada en fecha 12 de enero de 2004.

(...) Observa quien aquí decide que en ambos recurso (sic) (acumulados en la presente causa), se evidencia que la contribuyente hace la aseveración de que los funcionarios que efectuaron dichas compras no estaban facultados a través de Providencia Administrativa. Así vemos que del Acta de Constancia No. RCA-DF-SIV2-2003-00-7242 de fecha 19 de septiembre de 2003, que se encuentra inserta en la cuarta (4ta) pieza del presente expediente en el folio tres (03), se dejó (sic) constancia que los funcionarios que realizaron las respectivas compras fueron los funcionarios Mariam Fermín y Juan Hanna, que fueron debidamente autorizados mediante Providencia Administrativas No. RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 19 de septiembre de 2003 y la Providencia Administrativa complementaria signada con el No. RCA-DF-SIV2-2003-9182 de fecha 25 de noviembre de 2003, ello contrario a lo expresado por la contribuyente, también vale acotar que el Acta de Constancia es la No. RCA-DF-SIV2-2003-007242 y no la No. RCA-DF-SIV2-2003-00723803, como así lo afirmó la contribuyente en uno de sus escritos.

(...) Este Tribunal observa en autos que consta la Providencia Administrativa RCA-DF-SIV2-2003-007242, de fecha 18 de septiembre de 2003, que fue notificada en fecha anterior a todos los demás actos de procedimiento, el día 19 de septiembre de 2003, a la ciudadana Glexis Sosa, titular de la cédula de identidad número 10.530.721, en su carácter de Gerente, en dicha providencia se designó a la ciudadana Mariam Fermín, titular de la cédula de identidad número 6.516.368, funcionario adscrito a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital para que practique fiscalización en materia de Impuesto al Valor Agregado para los períodos de imposición comprendidos entre enero 2002 hasta agosto 2003, ambos inclusive, y la facturación y/o el registro de las operaciones diarias de ventas y/o prestaciones de servicio para el día 19 de septiembre de 2003.

En fecha 12 de enero de 2004, fue notificada a la recurrente en la persona del ciudadano Flavio Chávez, titular de la cédula de identidad No. 5.303.829, en su carácter de apoderado de la contribuyente, la Providencia Administrativa Complementaria RCA-DF-SIV2-2003-9182, de fecha 25 de noviembre de 2003, la cual designa a la funcionaria Marian Fermín, titular de la cédula de identidad número 6.516.368, funcionario adscrito a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital, a los efectos de verificar y determinar a través de Investigación Fiscal al Sujeto Pasivo arriba identificado, en materia de Impuesto sobre la Renta...’.

Verificado lo anterior, resulta infundado el hecho que la contribuyente alegue que no fue notificada y no tenía conocimiento desde un inicio el procedimiento de fiscalización, y nuevamente se demuestra que la funcionaria Mariam Fermín estaba debidamente facultada mediante Providencia Administrativa. Y ASÍ SE DECLARA.

Visto lo anterior, observa esta Alzada, tal como lo señalara la Juzgadora de instancia en su fallo, que cursante al folio tres (3) de la cuarta pieza del expediente, se encuentra la Providencia Administrativa Nro. RCA-DF-SIV2-2003-007242 del 18 de septiembre de 2003, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual, actuando de conformidad con el “(...) artículo 4, numerales 8, 9, 10, 34, 44 de la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, (...), en concordancia con los Artículos 121, 127, 129, 130, 131 y 169 al 193 del Código Orgánico Tributario, (...) artículo 57 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, 94, numeral 10 y 98 de la Resolución 32 de fecha 24-03-95 (...)”, se designó a la ciudadana Mariam Fermín, titular de la cédula de identidad Nro. 6.516.368, en su condición de funcionaria adscrita a la División de Fiscalización de la mencionada Gerencia Regional, para “(...) que practique fiscalización [a la sociedad mercantil Fascinación Sam, C.A.], en materia de Impuesto al Valor Agregado para los períodos de imposición comprendidos entre enero 2002 hasta agosto 2003, ambos inclusive, y la facturación y/o registro de las operaciones diarias de ventas y/o prestaciones de servicio para el día 19/09/2003, sobre lo cual deberá las actas, actos e informes fiscales que como consecuencia de su actuación, y los expedientes de investigación tributaria y el administrativo, en aquellos casos en que este último sea procedente, todo ello de conformidad con el artículo 179 del Código Orgánico Tributario. En este sentido, el funcionario actuante podrá intervenir los libros, documentos y bienes, tomando las medidas de seguridad para su conservación, incautarlos y solicitar el auxilio de la fuerza pública cuando la gravedad del caso lo requiera (...)”. (Agregado de esta Sala).

Asimismo, en el mencionado acto se dejó constancia que la referida funcionaria estaría acompañada en calidad de apoyo de los ciudadanos Juan Hanna y Cesar Merchán, titulares de las cédulas de identidad Nros.

10.481.831 y 7.965.767, en sus condiciones de Profesional Tributario y Profesional Informático, respectivamente, adscritos a la precitada dependencia administrativa. Tal providencia, importa destacar, fue notificada a la contribuyente en la persona de Glexis Sosa, actuando con el cargo de “Gerente” de la empresa el día 19 de septiembre de 2003.

De igual forma, pudo constatar este Alto Tribunal que en ejercicio del referido acto, los mencionados funcionarios Maríam Fermín y Juan Hanna, constituyéndose en el domicilio de la sociedad de comercio Fascinación Sam, C.A. el día 19 de septiembre de 2003, procedieron a emitir el Acta de Constancia Nro. RCA-DF-SIV2-2003-00-7242 (cursante en el folio 6 de la cuarta pieza del expediente), dejando por sentado que en esa oportunidad efectuaron compras de mercancías por separado a la contribuyente, constatándose que en algunas operaciones “*no se entregó facturas*”, mientras que en otras, “*si se dio factura cancelando con cheque (...) el cual se dejó en blanco*”. Cabe resaltar que la notificación de la mencionada acta fue practicada en esa misma fecha en la ciudadana Glexis Sosa, en su condición de Gerente de la empresa.

Asimismo, advierte este Supremo Tribunal que cursante en el folio cuatro (4) de la aludida cuarta pieza del expediente judicial, riel la Providencia Administrativa Nro. RCA-DF-SIV2-2003-9182 de fecha 25 de noviembre de 2003, notificada a la contribuyente el día 12 de enero de 2004, conforme a la cual el Jefe de la División de Fiscalización, conjuntamente con la Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Capital del órgano exactor, actuando de conformidad con el “*(...) artículo 4, numerales 8, 9, 10, 34, 44 de la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, (...) en concordancia con los Artículos 121, 127, 129, 130, 131 y 169 al 193 del Código Orgánico Tributario, (...) artículo 57 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, 94, numeral 10 y 98 de la Resolución 32 de fecha 24-03-95 (...)*”, autorizaron a la ya identificada funcionaria Maríam Fermín, “*(...) a los efectos de verificar y determinar a través de investigación Fiscal al sujeto pasivo arriba identificado, en materia de Impuesto Sobre la Renta, con respecto a: Ingresos correspondientes al ejercicio 2002, Impuesto al Valor Agregado correspondiente al Período desde Enero de 2002 hasta Agosto de 2003 y la facturación y/o el registro de las operaciones diarias de ventas y/o prestación de servicio para el día 19-09-2003. Con el objeto de determinar el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias, y detectar y sancionar posibles ilícitos fiscales cometidos (...)*”. En dicha autorización también fueron nombrados con carácter de profesionales de apoyo los ciudadanos Juan Hanna y Cesar Merchán.

De las precitadas providencias observa esta Sala contrariamente a lo alegado por la recurrente, que en el caso de autos la Administración Tributaria, autorizó la realización tanto de un procedimiento de verificación como de fiscalización, emitiendo a tales efectos los correspondientes actos autorizatorios para que los funcionarios fiscales designados al efecto, practicasen una investigación fiscal completa a la sociedad mercantil Fascinación Sam, C.A., en materia de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta para los períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero de 2002 y agosto de 2003 y el ejercicio fiscal 2002, respectivamente, siéndole válidamente notificados a la empresa, a los efectos no sólo de ponerla en conocimiento de las actuaciones que llevaría a cabo la autoridad tributaria, sino para que ésta pudiera hacer valer dentro de tales procedimientos sus derechos a la defensa y al debido proceso, entre otros. Derivado de lo cual, juzga esta Alzada, al igual que lo hiciera la Juzgadora de mérito en el fallo recurrido, que en el supuesto en controversia la Administración Tributaria no incurrió en la denunciada violación de los derechos a la defensa y

al debido proceso, así como del principio de legalidad por falta de emisión de las Providencias Autorizatorias de la investigación fiscal practicada a la contribuyente. **Así se declara.**

Ahora bien, en cuanto a la presunta contradicción en la indicación de los funcionarios que realizaron las compras existentes entre el Acta de Constancia y las Actas de Reparación dictadas en el presente proceso, observa esta Sala que tal como se señalara en forma precedente, la funcionaria Mariam Fermín fue autorizada mediante la aludida Providencia Nro. RCA-DF-SIV2-2003-007242 del 18 de septiembre de 2003, para que practicase investigación fiscal (verificación y fiscalización) a la contribuyente tanto en materia de impuesto al valor agregado como de impuesto sobre la renta, siendo facultados asimismo para que acompañasen a la mencionada funcionaria en calidad de apoyo, los profesionales tributario e informático Juan Hanna y César Merchán.

De esta forma, y encontrándose suficientemente facultados para tal proceder, la referida funcionaria en compañía del ciudadano Juan Hanna, procedieron a realizar de forma separada las indicadas compras de mercancía a la empresa dejando testimonio de los resultados de tales operaciones en el Acta de Constancia Nro. RCA-DF-SIV2-2003-00-7242 del 19 de septiembre de 2003, en la cual se indicó que en unos casos la contribuyente no entregó la factura correspondiente, mientras que en otros sí.

Asimismo, esta Alzada pudo constatar de las Actas de Reparos Nros. RCA-SIV2/2003/9182-000084 y RCA-SIV2/2003/9182-000085 del 25 de febrero de 2004, que en su punto previo se indica con suficiente claridad lo siguiente (se transcribe parte del Acta Nro. RCA-SIV2/2003/9182-000084, la cual se encuentra en similares términos a la Nro. RCA-SIV2/2003/9182-000085):

“(...) En fecha 19-09-2003, los funcionarios Mariam L. Fermín R. y Juan Hanna, titulares de las Cédulas de Identidad N° 6.516.368 y 10.481.831, respectivamente, se constituyeron en el Centro Comercial SAMBIL, Nivel Autopista, Local AC-47, Chacao, Caracas, donde efectuaron por separado compras de mercancías a la contribuyente Fascinación SAM, C.A. no recibiendo en ambos casos, facturas por parte de la misma, comprobando así que la contribuyente no siempre emite las facturas que se generan al realizar sus ventas. Por tal razón, constatado el incumplimiento del artículo 54 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, hecho que representa indicio de omisión de ventas, y ejerciendo las facultades de fiscalización establecidas en los artículos 127, 128 y 190 del Código Orgánico Tributario, se procedió a la notificación de la Providencia Administrativa N° RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 18-09-2003, del Acta de Requerimiento N° RCA-DF-SIV2-2003-007242 y del Acta de Constancia N° RCA-DF-SIV2-2003-007242, todas de fecha 19-09-2003, que corren insertas en los folios n° 01, 03, y 04 del expediente administrativo (...)”.

De igual forma, se advierte del Acta de Requerimiento Nro. RCA-DF-SIV2-2003-007242 del 19 de septiembre de 2003 [folio seis (6) de la cuarta pieza del expediente], señalada en las aludidas actas de reparación, que los funcionarios indicados en ésta como intervinientes en el procedimiento practicado a la contribuyente, son identificados como Mariam Fermín y Juan Hanna; por tal motivo, estima esta Alzada, tal como lo decidiera la Juzgadora de instancia en su fallo, que en el caso de autos no se evidencia ninguna contradicción en la identificación de los funcionarios que efectuaron las compras a la recurrente en fecha 19 de septiembre de 2003.

Así se declara.

Por otra parte y en cuanto a las denuncias de violación del principio de presunción de inocencia y debido proceso, al considerar la Administración Tributaria que la “contribuyente no siempre emitía facturas”,

atribuyéndosele “(...) la comisión de una conducta antijurídica antes de otorgarle la oportunidad para desvirtuar tal afirmación” y considerándola “durante todo el procedimiento como culpable (...)”; no expresándose en los actos impugnados “(...) cuáles son los elementos concatenados que lleven a conocer con exactitud el monto del reparo formulado, lo cual es un claro indicio, no sólo de una situación de indefensión, sino que en ningún momento se logró desvirtuar la presunción de inocencia (...)”, y sustentando las objeciones fiscales solamente en las pruebas obtenidas por la Administración Tributaria de los equipos electrónicos que le fueron incautados a ésta, así como a la sociedad mercantil Cohen de Venezuela, C.A., esta Sala observa lo siguiente:

La referida afirmación presuntamente lesiva de la presunción de inocencia y del derecho al debido proceso de la contribuyente Fascinación Sam, C.A. relativa a que ésta “no siempre emite facturas”, fue formulada por la Administración Tributaria en la ya mencionada Acta de Constancia Nro. RCA-DF-SIV2-2003-00-7242 del 19 de septiembre de 2003, emitida en el marco de los procedimientos de verificación y fiscalización autorizados por la autoridad competente respecto de la situación tributaria de la empresa en materia de impuesto al valor agregado (períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero de 2002 y agosto de 2003) e impuesto sobre la renta (ejercicio fiscal 2002).

Así, entiende esta Máxima Instancia que la comprobación por parte de los fiscales actuantes de la no emisión de facturas por parte de la empresa respecto de algunas operaciones de ventas efectuadas por ésta, sería la objeción que daría lugar al examen exhaustivo de la realidad de la empresa, a través del desarrollo de los procedimientos de verificación y fiscalización ya señalados; de esta forma, observa la Sala que correspondiendo a la Administración Tributaria constatar si efectivamente la contribuyente había incurrido en el referido incumplimiento de sus obligaciones tributarias, a través de la práctica de la investigación en referencia en donde habrían de constatarse las circunstancias fácticas y jurídicas vinculadas al caso, así como atenderse a la preservación de los derechos a la defensa y al debido proceso en la formación de la voluntad administrativa contenida en los actos administrativos de primer grado, no podría considerarse que por el simple hecho de formularse la mencionada objeción fiscal previa al desarrollo de los aludidos procedimientos tributarios, la mencionada empresa ya resultaba “culpable” de la misma, pues bien podía ésta, como en efecto hizo, participar en la referida investigación a los fines de comprobar la improcedencia del dicho de la Administración Tributaria, a través del ejercicio de sus derechos constitucionales.

Entender así, que desde el inicio del procedimiento la misma fue tratada y considerada como culpable del cargo que se le imputa, sería tanto como estimar nugatorias las facultades de la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de la normativa tributaria por parte de los contribuyentes, así como la participación que tuvo la empresa en los procedimientos llevados a cabo por la autoridad fiscal a los efectos de constatar la veracidad de dicha circunstancia, que le permitieron hacer valer sus derechos e intereses en el curso de los mismos.

También importa destacar, como lo hiciera el Tribunal de instancia en su fallo, que la referida objeción fiscal fue formulada mediante el acta de constancia del 19 de septiembre de 2003, la cual no constituye un acto administrativo definitivo, sino una actuación de mero trámite o sustanciación dictada en el desarrollo de los procedimientos de verificación y fiscalización, que daría lugar inclusive a diversas actuaciones de prosecución

de los mismos, hasta su debida culminación a través de las resoluciones definitivas de los mismos, contra las cuales cabrían tanto el procedimiento administrativo de segundo grado, como el jurisdiccional.

Por las razones que anteceden, juzga este Alto Tribunal improcedente el alegato de violación del debido proceso y de la presunción de inocencia alegado por la contribuyente y desechado por el Tribunal *a quo*. **Así se decide.**

En concordancia con lo anterior, y respecto de lo expuesto por la recurrente a que su derecho a la defensa, así como la presunción de inocencia fueron conculcados por cuanto la autoridad fiscal no expresó en los actos impugnados “*cuáles son los elementos concatenados que lleven a conocer con exactitud el monto del reparo formulado*”, sustentando sus objeciones en las pruebas obtenidas por la Administración Tributaria de los equipos electrónicos que le fueron incautados a ésta, así como a la sociedad mercantil Cohen de Venezuela, C.A., observa esta Sala que los mencionados argumentos se encuentran vinculados con los alegatos de inmotivación de los actos recurridos, así como de las pruebas y los hallazgos encontrados por la verificación y la fiscalización en el caso de autos, sobre los cuales la contribuyente nada adujo en su escrito de fundamentación a la presente apelación y que fueran declarados firmes en forma previa por esta Alzada.

No obstante, esta Sala en resguardo de los derechos constitucionales así como del principio de presunción de inocencia de la recurrente, observa contrariamente a lo indicado por ésta, que en los actos recurridos la Administración Tributaria explanó con suficiente claridad los elementos de índole cuantitativo obtenidos en los procedimientos llevados a cabo por ésta que le permitieron determinar el *quatum* de las diferencias de impuestos verificadas, las cuales, huelga resaltar, fueron constatadas no sólo de las informaciones obtenidas de los terceros vinculados con la empresa (Inversiones F Mayor, C.A. y Cohen de Venezuela, C.A.), sino de los datos aportados por la contribuyente en respuesta a las actas de requerimiento dictadas en la investigación, así como de los examinados por los fiscales actuantes en el marco de los referidos procedimientos de verificación y fiscalización, en donde -se insiste- pudo participar plenamente la sociedad mercantil Fascinación Sam, C.A., en resguardo de sus derechos constitucionales, así como de los principios de legalidad y presunción de inocencia. Derivado de lo cual, juzga este Alto Tribunal improcedentes los señalados argumentos invocados por la contribuyente en su apelación. **Así se declara.**

2.- Violación de los derechos constitucionales al debido proceso y a la defensa respecto de la orden de clausura del establecimiento.

Sobre el mencionado argumento expone que “*(...) la Resolución Sancionatoria emitida por la Administración Tributaria fue elaborada como resultado de un procedimiento de verificación inmediata. El funcionario que condujo los actos que dieron lugar a la Resolución Sancionatoria se fundamentó en el supuesto que realizó una solicitud de recaudos mediante el Acta de Requerimiento descrita en la narrativa de los hechos y no obtuvo la documentación correspondiente en su debido momento, por lo que procedió a emitir sin mas la Resolución Sancionatoria, ordenando entre otras cosas la orden de cierre del establecimiento comercial (...)*”.

Así, indica que la Administración Tributaria aplicó “*incorrectamente el procedimiento de verificación*”, previsto en el artículo 173 del Código Orgánico Tributario de 2001, pues éste no resultaba el “*(...) apropiado para lograr una medida de tal magnitud como puede ser el cierre del establecimiento comercial de [su]*

representada. Tal resultado sólo ha podido ser logrado mediante el seguimiento de un procedimiento completo de determinación tributaria, mediante el cual se garantizarán a [su] representada todos los derechos, y se le permitiera a la misma exponer todos los alegatos y argumentos en relación con el caso, siguiendo además, todos los lineamientos y principios aplicables del derecho penal tributario, que permitirán determinar o no, a plenitud la culpabilidad de [su] representada (...)". (Agregados de la Sala).

De lo anteriormente expuesto, entiende esta Máxima Instancia que la Resolución sancionatoria a la que hace referencia la contribuyente, resulta la Nro. RCA-DF-SIV2-2003-007242 (cursante a los folios 39, 40 y 41 de la cuarta pieza del expediente) dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del órgano exactor en fecha 22 de octubre de 2003, mediante la cual se impuso la *"CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO FASCINACIÓN SAM, C.A. (...), desde el día veintidós (22) del mes de octubre de 2003 a las 11:00 am horas, hasta el veintisiete (27) del mes de octubre de 2003 a las 11:00 am horas, sin perjuicio de la sanción pecuniaria y de las facultades de fiscalización establecidas en el Código Orgánico Tributario"*, a tenor de lo previsto en los artículos 101 y 173 del precitado instrumento normativo.

Al respecto, advierte esta Alzada que si bien la misma no fue expresamente impugnada por la empresa en sus escritos de recursos contenciosos tributarios, dado el contenido de las denuncias formuladas en su contra (violaciones a los derechos a la defensa y al debido proceso, por haber sido impuesta bajo un procedimiento de verificación y no de fiscalización y determinación de la obligación) la Sala atenderá al examen de la misma, bajo la observancia del aludido procedimiento conforme al cual fue impuesta.

Señalado lo anterior, observa esta Máxima Instancia que para fundamentar la emisión del referido acto la Administración Tributaria llevó a cabo el procedimiento de verificación fiscal previsto en los artículos 172 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, en concordancia con lo establecido en el artículo 101 *eiusdem*, los cuales plantean lo siguiente:

"Artículo 172: La Administración Tributaria podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar.

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

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

"Artículo 173: En los casos que se verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante resolución que se notificará al contribuyente o responsable, conforme a las disposiciones de este Código."

"Artículo 174: Las verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, se efectuará 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.”

“Artículo 175: En los casos en que la Administración Tributaria al momento de las verificaciones practicadas a las declaraciones, constate diferencias en los tributos autoliquidados o en las cantidades pagadas a cuenta de tributo, realizará los ajustes respectivos mediante resolución que se notificará conforme a las normas previstas en este Código.

En dicha Resolución se calculará y ordenará la liquidación de los tributos resultantes de los ajustes, o las diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos con sus intereses moratorios, y se impondrá sanción equivalente al diez por ciento (10%) del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos, y las sanciones que correspondan por la comisión de ilícitos formales.

Parágrafo Único: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos”.

“Artículo 176: Las resoluciones que se dicten conforme al procedimiento previsto en esta sección no limitan ni condicionan el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación atribuidas a la Administración Tributaria”.

Así, observa la Sala que el referido procedimiento fue establecido por el Legislador Tributario a los efectos de permitir a la Administración Tributaria en el ejercicio de las facultades legalmente atribuidas a ésta, la constatación de forma sumaria del cumplimiento, por parte de los contribuyentes o responsables, de los deberes formales a los que están obligados los sujetos pasivos de la obligación tributaria, e imponer en caso de incumplimientos a los mismos, de las sanciones correspondientes, mediante resolución motivada.

Ahora bien, en el asunto que se examina pudo advertir este Alto Tribunal que la transgresión de índole formal que dio lugar a la imposición de la medida de clausura del establecimiento comercial de la recurrente, estuvo fundamentada en el numeral 1 del artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón de su vigencia temporal, en virtud de haberse constatado en el curso de la verificación practicada la “*NO EMISIÓN DE FACTURAS, COMPROBANTES O DOCUMENTOS EQUIVALENTES*”, por parte de la contribuyente durante los períodos impositivos del impuesto al valor agregado comprendidos entre los meses de enero de 2002 y agosto de 2003; razón por la cual, estima pertinente esta Superioridad atender al contenido de la mencionada disposición normativa, cuyo tenor es el siguiente:

“Artículo 101: Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes:

1. No emitir facturas u otros documentos obligatorios.

(...). Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con multa de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura, comprobante o documento dejado de emitir hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) por cada período o ejercicio fiscal, si fuere el caso. Cuando se trate de impuestos al consumo y el monto total de las facturas, comprobantes o documentos dejados de emitir exceda de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) en un mismo período, el infractor será sancionado además con clausura de uno (1) hasta cinco (5) días continuos de la oficina, local o

establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito. Si la comisión del ilícito no supera la cantidad señalada, sólo se aplicará la sanción pecuniaria. Si la empresa tiene varias sucursales, la clausura sólo se aplicará en el lugar de la comisión de ilícito.

(...)"

Visto el contenido de la mencionada norma, constata esta Sala que la autoridad fiscal una vez verificado el aludido incumplimiento formal "*para el período de imposición de Mayo de 2003*", determinó una diferencia de impuesto al valor agregado omitida durante los períodos examinados (sin imponer pena pecuniaria hasta ese momento), por la suma de "*VEINTIUN MILLONES SETESCIENTOS CUARENTA MIL CUATROCIENTOS CUARENTA BOLÍVARES CON CERO CÉNTIMOS (Bs. 21.740,440,00), equivalentes a MIL CIENTO VEINTE CON SESENTA Y CUATRO Unidades Tributarias (1.120,64 U.T.)*", e impuso la sanción de clausura del establecimiento comercial de la empresa desde el 22 de octubre de 2003 hasta el día 27 del mismo mes y año, a tenor de lo previsto en el primer aparte del artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, por cuanto al tratarse de "*impuestos al consumo y el monto total de las facturas, comprobantes o documentos dejados de emitir exceda de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) en un mismo período, el infractor será sancionado además con clausura de uno (1) hasta cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito*", en virtud de haber constatado la no emisión de facturas por parte de la empresa por un monto superior a doscientas unidades tributarias (200 U.T.), durante el período de imposición del mes de mayo de 2003.

De esta forma, precisa destacar este Alto Tribunal, tal como lo ha sostenido de manera reiterada en su jurisprudencia, que cuando el acto sancionatorio obedece o es consecuencia de un procedimiento de verificación por el incumplimiento de deberes formales, no resulta necesario el levantamiento del acta fiscal que inicie algún procedimiento (en este caso de determinación como aduce la representación judicial de la contribuyente) (*vid.*, sentencia Nro. 01867 de fecha 21 de noviembre de 2007, caso: *Super Panadería La Linda, C.A.*, ratificada mediante el fallo Nro. 01099 del 26 de octubre de 2016, caso: *Baker & McKenzie, S.C.*), debiendo verificarse únicamente a los efectos de la procedencia de la indicada sanción de clausura del establecimiento comercial de la contribuyente, la verificación del total de las facturas, comprobantes o documentos dejados de emitir en un mismo período.

Asimismo, y respecto del procedimiento de verificación la Sala Constitucional de este Alto Tribunal se pronunció en su sentencia Nro. 808 del 9 de julio de 2014, caso: *Soluciones del Futuro, S.A.*, en la cual sostuvo:

"(...) la finalidad prevista en el denominado procedimiento de verificación obedece a un control a posteriori que la propia Administración Tributaria ejerce sobre elementos probatorios preconstituidos y elaborados por el contribuyente o responsable, relacionados con los datos aportados y la emisión de documentos y realización de registros contables que, por cuya conformación previa, solo ameritan la intervención de la Administración a efectos de constar su veracidad.

En casos como el que acontece en la causa principal, la Administración le requirió a la contribuyente Soluciones del Futuro. C.A. la presentación de las facturas emitidas a sus clientes y que mostrara los libros de contabilidad. Ambos requerimientos no cumplieron en su contenido con las directrices dictadas por el Fisco en relación con la forma como debían emitirse esas documentaciones ni abarcó los lineamientos exigidos en materia contable. Por tanto, las disposiciones del artículo 172 al 176 del Código Orgánico

Tributario prevén un procedimiento para constatar el acaecimiento de hechos ya cumplidos y de informaciones aportadas por el propio contribuyente, por lo que no tiene sentido establecer el levantamiento de un acta para llevar a cabo otro procedimiento que permita la sustanciación de los mismos elementos documentales que ya han sido presentados por los sujetos pasivos en materia de deberes formales, y en la consignación de sus propias declaraciones ya suministradas con los aportes probatorios elaborados por los mismos contribuyentes o responsables. (...)

En atención a lo anterior, esta Sala Constitucional considera que la aplicación en el presente caso del procedimiento de verificación conforme a los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario, no generó un detrimento en contra del contribuyente o del responsable por no prever el inicio de un procedimiento posterior -tal como ocurre con el procedimiento de fiscalización y determinación- visto que las normas versan sobre hechos y elementos probatorios previamente constituidos que, de por sí, constatan si el obligado en el cumplimiento de los deberes formales acató apegado a los lineamientos previos exigidos por el Fisco, por lo que el momento de presentarse la verificación, la misma versa sobre las mismas pruebas que permiten indagar si el contribuyente o responsable lleva la documentación y la información contable en sentido acorde con las formas requeridas por la Administración Fiscal. La verificación de deberes formales siempre implica la exigencia de presentar las documentaciones exigidas, siendo una obligación de cumplimiento inmediato por entenderse que la misma forma parte de la actividad diaria de la empresa.

Incluso, el procedimiento de verificación no imposibilita la oportunidad posterior de defensa. Si el contribuyente o responsable no cumple a cabalidad con suministrar la información que se le requiere, o tuvo problemas en cumplir a tiempo con lo exigido, el Código Orgánico Tributario permite la presentación de los documentos faltantes en la oportunidad de interponerse el recurso jerárquico (art. 253 del Código Orgánico Tributario)”.

Corolario de lo precedentemente expuesto, juzga esta Sala, contrariamente a lo alegado por la contribuyente, que mediante el aludido procedimiento de verificación bien podía la autoridad fiscal, una vez constatado el incumplimiento del deber formal en materia de facturación del impuesto al valor agregado, proceder a imponer la sanción de clausura del establecimiento de la misma, pues simplemente estaba actuando en ejercicio de las facultades a ella conferidas y en acatamiento no sólo del procedimiento legalmente establecido al efecto por el Legislador Tributario, sino de la expresa disposición establecida en el primer aparte del artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, según la cual, una vez advertida en un mismo período de imposición la no emisión de las respectivas facturas u otros documentos por parte del contribuyente, procede la sanción de clausura del establecimiento comercial, por los lapsos indicados en la referida norma, sin que pueda estimarse en consecuencia, que la imposición de la aludida medida comportase por la magnitud de la sanción aplicada la violación de sus derechos constitucionales a la defensa y al debido proceso. **Así se declara.**

3.- Violación del derecho de libertad económica.

En estrecha vinculación con el argumento que antecede, denuncia la representación judicial de la apelante que tal precepto constitucional le fue conculcado a su mandante, debido al cierre de su establecimiento comercial, así como por “*haber mantenido la Administración Tributaria en su poder los bienes incautados a la contribuyente por tantos meses, a pesar de estar ello expresamente prohibido por lo establecido en el artículo 190 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 112 de la Constitución”.*

Por su parte, y para resolver el mencionado argumento, la Sentenciadora de instancia, se pronunció de la forma siguiente:

“(…) Ahora bien, el Órgano Tributario Regional, mediante Resolución de Imposición de Sanción No. RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 22 de octubre de 2003, procedió a imponer Clausura del establecimiento comercial de la contribuyente por cuanto se evidenció que la contribuyente incumplió con lo establecido en el artículo 54 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado en concordancia con el artículo 62 de su Reglamento que lo cual constituye un ilícito formal previsto en el artículo 101 del Código Orgánico Tributario. Quedando demostrado que la Administración Tributaria Regional no infringió el derecho al debido proceso y por ende el derecho a la defensa ni al derecho a la libertad económica, por cuanto el procedimiento aplicado a la contribuyente, es el procedimiento indicado para detectar los incumplimientos cometidos en materia de facturación del Impuesto al Valor Agregado, y es el idóneo procedimiento para imponer la medida de clausura o cierre de establecimiento, así como cualquier otra sanción de incumplimiento de deberes formales, así bien, esta actuación sancionatoria viene a representar el ejercicio de una potestad respaldada por el Principio de Legalidad, que impone la obligatoriedad de actuar represivamente cuando la conducta del contribuyente o responsable se subsuma dentro del supuesto tipificado en el artículo 101 del Código Orgánico Tributario, a los fines de disuadir (sic) nuevos ilícitos tributarios y castigar a los que incurren en tales incumplimiento (sic), siendo dicha disposición una normativa de carácter sancionadora, respaldada por el principio de legalidad, por lo tanto mal podría decirse que dicha actuación viola principios Constitucionales o la libertad económica de la contribuyente. Y ASÍ SE DECLARA”.

Visto lo anterior, observa esta Alzada, tal como se indicó *supra*, que en el caso bajo examen la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dictó la Resolución de Imposición de Sanción Nro. RCA-DF-SIV2-2003-007242 (cursante a los folios 39, 40 y 41 de la cuarta pieza del expediente), en fecha 22 de octubre de 2003; siendo levantada dicha medida el día 27 del mismo y año, según se evidencia del Acta de Constancia Nro. RCA/DF/2003-007242.

Asimismo, consta en los folios 43 y 44 de la mencionada cuarta pieza del expediente judicial, la Resolución Nro. RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 17 de octubre de 2003, mediante la cual la precitada Gerencia Regional, decidió *“prorrogar por el lapso de treinta (30) días continuos, contados a partir del día 19 de octubre de 2003, la retención [acordada mediante Acta de Incautación N° RCA-DF-SIV2-2003-007242 de fecha 19 de septiembre de 2003] de los equipos a que hace referencia la Resolución”.* (Agregado de esta Sala).

Tales actos (incautación de los equipos de computación y cierre del establecimiento), fueron dictados como se indicara en el marco del procedimiento de verificación llevado a cabo por la funcionaria Mariam Fermín, suficientemente facultada, y en virtud de haberse constatado, según Acta de Constancia Nro. RCA-DF-SIV2-2003-007242 del 19 de septiembre de 2003, irregularidades por parte de la contribuyente en el cumplimiento de sus deberes formales en materia de facturación del impuesto al valor agregado, específicamente, y según se estableció en la resolución de imposición de sanción de clausura, por la presunta contravención del artículo 54 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado [2000 y 2002], en concordancia con el artículo 62 de su Reglamento [1999], dando lugar a la aplicación de la sanción establecida en el numeral 1 del artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, en virtud de *“(…) que las ventas obtenidas mediante este*

proceso no coinciden con las ventas registradas en el Libro de Ventas incautado por la fiscalización, por lo que se determinó que las ventas no facturadas y por consecuencia la no emisión de las respectivas facturas, para el período de imposición de Mayo de 2003, ascienden a (...), MIL CIENTO VEINTE CON SESENTA Y CUATRO UNIDADES TRIBUTARIAS (1.120,64 U.T.) (...)". (Agregados de esta Sala).

Dicha sanción, importa destacar resulta de naturaleza objetiva, es decir, basta que en principio se materialice el supuesto de hecho descrito en la norma como generador de responsabilidad para que se configure la infracción formal y la misma sea imputable al contribuyente o responsable; en virtud que las presuntas irregularidades en la emisión de facturas o comprobantes de ventas de la contribuyente son suficientes para evidenciar una posible disminución ilegítima de los ingresos tributarios, lo cual iría en detrimento de los intereses patrimoniales de la República.

En concordancia con lo anterior, observa este Alto Tribunal que si la contribuyente consideró que la aplicación de la mencionada sanción resultaba lesiva de sus derechos constitucionales y legales, específicamente, de su derecho a la libertad económica, debió probar mediante un sustento probatorio suficiente y distinto a la mera invocación del precepto constitucional presuntamente transgredido, cómo el cierre temporal de su establecimiento comercial dentro del marco del aludido procedimiento de verificación, generó la indicada afectación de sus actividades económicas.

Al respecto, entiende la Alzada el actuar de la Administración Tributaria lejos de lo indicado por la representación judicial de la sociedad mercantil Fascinación Sam, C.A., fue enmarcada dentro del principio de legalidad que rige sus funciones y dentro del resguardo de las funciones inherentes a la misma, en la comprobación del cumplimiento de las obligaciones constitucionales y legales de los contribuyentes y responsables, enmarcadas dentro de los derechos y deberes económicos de éstos, específicamente, vinculadas con el deber de contribuir con las cargas públicas en el contexto de su capacidad contributiva y en ejercicio de sus actividades generadoras de riquezas (derecho a la libertad económica).

En concordancia con lo expuesto, estima esta Máxima Instancia pertinente ratificar en esta oportunidad lo que sobre la medida de cierre del establecimiento comercial de los contribuyentes, sostuvo esta Sala en la decisión Nro. 01099 del 26 de octubre de 2016, caso: *Baker & McKenzie, S.C.*:

"(...) En consecuencia, a criterio de esta Máxima Instancia la clausura temporal del establecimiento, más que afectar al sistema eficiente de recaudación de tributos propugnado por el artículo 316 constitucional, lo favorece, en virtud que los contribuyentes para proteger el ejercicio de su actividad comercial e impedir el cese temporal de sus funciones, actuarán con la diligencia propia del buen padre de familia al momento de cumplir con los deberes formales establecidos en la normativa fiscal venezolana y, por ende, la Administración Tributaria obtendrá información más depurada, detallada y exacta que le permitirá conocer con certeza las cantidades que deben ingresar al Tesoro Nacional por concepto de impuestos. Por lo precedentemente explicado, se desestima lo alegado por la contribuyente apelante sobre el particular. Así se declara (...)".

Por lo anterior, este Máximo Tribunal estima improcedente el alegato esgrimido por la contribuyente, habida cuenta que el mismo resulta insuficiente para considerar que por la magnitud de la sanción de cierre del establecimiento impuesta por la autoridad fiscal, se vio afectada su derecho a la libertad económica, pues de su

simple alegación no se colige de manera evidente la lesión directa al mencionado precepto constitucional. **Así se establece.**

4.- Del falso supuesto de hecho y de derecho, así como de la improcedencia de los actos recurridos por contrariar el principio de realidad económica del hecho jurídico, en concordancia con el principio de la capacidad contributiva.

Vista la estrecha vinculación existente entre el alegato relacionado con la supuesta improcedencia de los actos recurridos por contrariar los principios de realidad económica y capacidad contributiva con el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho, este Alto Tribunal estima pertinente atender el examen conjunto de los mismos, en los siguientes términos:

La representación judicial de la contribuyente denuncia, en líneas generales, que los actos administrativos dictados en el presente proceso, se encuentran viciados en su causa, al apreciar erróneamente tanto los hechos como el derecho aplicable, en torno a los siguientes aspectos: **a)** traspasos de mercancías para su reparación o depósito; **b)** entradas de mercancía no consideradas como compras; **c)** operaciones de imposible realización; **d)** incongruencia entre el inventario disponible y las supuestas ventas celebradas; **e)** facturas no impresas; y **f)** error de derecho en la determinación de la sanción aplicable.

Mientras que por otra parte, pero en estrecha vinculación con los argumentos precedentes, señala que la investigación fiscal pretendió asimilar las operaciones realizadas por la contribuyente con otras compañías pertenecientes al mismo grupo económico, como ventas generadoras de ingresos gravables, *“cuando la realidad es que la adquisición de mercancías fue realizada en una única oportunidad y posteriormente lo que se da son traspasos de mercancías de [su] representada a otras compañías del mismo grupo y viceversa”* (agregado de la Sala); debiendo examinarse dichas operaciones dentro del contexto de la realidad económica de las actividades de la empresa, atendiendo a su capacidad contributiva.

Ahora bien, de lo anteriormente expuesto colige este Supremo Tribunal que la objeción formulada por la autoridad fiscal a la contribuyente de autos, deviene del hecho de considerar como ventas u operaciones gravadas, tanto con el impuesto al valor agregado como con el impuesto sobre la renta, los *“traspasos de mercancías”* que realizara ésta durante los períodos impositivos y ejercicio fiscal investigados a las sociedades mercantiles Cohen de Venezuela, C.A., así como a las otras compañías que conforman el grupo económico Fascinación.

De esta forma, la fiscalización lejos de estimar, como afirma la recurrente, que tales operaciones obedecían a traspasos de los bienes que comercializa para su depósito y reparación, entre otros, consideró que las mismas constituían ventas generadoras de ingresos no declarados. Asimismo, reparó la Administración Tributaria el hecho de que la empresa no emitiera facturas en algunos casos.

Tales objeciones, vale resaltar, fueron constatada por la Administración Tributaria durante el curso de la amplia investigación fiscal llevada a cabo respecto de la operaciones comerciales y de la situación tributaria de la contribuyente para los períodos impositivos y el ejercicios fiscal examinados, dejándose constancia de ello en el Informe de Análisis de Sistemas Fase 3, realizado por la Gerencia General de Informática del Servicio

Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), sobre la base del cruce de información obtenida de los discos duros (base de datos computarizada) de la propia empresa, así como de las sociedades mercantiles Fascinación Madrices, C.A.; Fascinación Feria, C.A.; Fascinación Margarita, C.A.; Fascinación Sabana Grande, C.A.; Fascinación Boulevard, C.A.; Fascinación Gradillas, C.A.; Fascinación C.C.C. Tamanaco, C.A.; Fascinación Plaza Las Américas, C.A.; Inversiones F Mayor, C.A. y Cohen de Venezuela, C.A., en el cual se detallan en “*Archivos Planos*” todas las operaciones de la contribuyente, indicando los siguientes aspectos: tienda de origen; tienda de destino; tienda que realiza la operación; código de la tienda que recibe la mercancía; si no se trata de un traspaso el campo contiene valor 0, identificando así, los traspasos de salida con un valor diferente a 0; data de las ventas verificadas; números de los documentos de ventas (ventas impresas, ventas no impresas, canjes); identificación del vendedor; código del producto; cantidad del producto; precio referencial del producto para las distintas tiendas del grupo; cuando se trate de ventas o canjes y según lo determinado en la simulación, para los traslados este no es el precio base que se utiliza en la transacción; nombre del cliente; monto pagado en efectivo, observación; monto pagado con cheque, observación; monto pagado con tarjetas; bolívares o dólares; monto de la transacción cuando se trata de ventas o canjes, si es traspaso el campo es 0, determinando el monto del traspaso al precio unitario por cantidad de producto, y para el caso de las ventas, determinación si la factura fue impresa o no, entre otras aspectos.

De igual forma, pudo constatar este Alto Tribunal que fue realizado un inventario de archivos planos, los cuales adujo la fiscalización “(*...*) *constituyen el elemento fundamental de adquisición de información de las transacciones ejecutadas por las Tiendas (...). Dichos archivos fueron encontrados en los diversos equipos computacionales que fueron retenidos preventivamente (...)*”.

En este contexto, advierte la Sala que tales informaciones contenidas en los mencionados archivos planos fueron vertidas en las actas de reparo recurridas, constituyendo el sustento de las objeciones fiscales formuladas a la materia tanto en materia del impuesto al valor agregado para los períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero de 2002 y agosto de 2003, como del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 2002; no obstante; la contribuyente alega que respecto de las mismas, la autoridad tributaria incurrió tanto en el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho, como en una lesión del “*principio de realidad económica del hecho jurídico*”, y por ende, en transgresión de la capacidad contributiva de la empresa, al estimar contrariamente a la situación de la contribuyente, no sólo que esta sí emitía las facturas de ventas por las operaciones gravadas que realiza sino que las operaciones de traspasos que esta efectúa con las restantes empresas del grupo económico (incluida la sociedad mercantil Cohen de Venezuela, C.A. con quien aduce mantiene un contrato de depósito y administración de mercancías), no se encuentran gravadas con los aludidos tributos al valor agregado y sobre la renta. Invocando además, como argumento subsidiario respecto de la no gravabilidad de los aludidos traspasos que de estimarse ello procedente, tales ventas deberían ser consideradas como gastos a los efectos de su deducibilidad del impuesto sobre la renta; que las diferencias advertidas entre compras y las ventas del inventario de mercancías harían imposible arribar a los mismos resultados obtenidos por la fiscalización en cuanto a los ingresos por ventas obtenidos por ésta, y por otra parte, que la Administración Tributaria no consideró que durante los meses de diciembre de 2002 y enero de 2003, la misma no generó ingresos en virtud de la situación acaecida por el paro cívico nacional que se presentó en el país durante esos meses.

Sin embargo, pudo constatar este Máximo Tribunal que si bien la contribuyente promovió durante el lapso probatorio en el Juzgado de instancia como documentales copias simples de: **i)** las Actas Fiscales dictadas por la Administración Tributaria, de las cuales presuntamente se evidenciaban los traspasos recibidos por la contribuyente de las distintas empresas que conforman el grupo económico de las tiendas Fascinación; **ii)** del Acta Fiscal levantada a la sociedad de comercio Cohen de Venezuela, C.A., de la cual podían colegirse las salidas de mercancías de la recurrente hacia la mencionada sociedad mercantil en su carácter de depositaria de la misma; **iii)** del Libro Diario y de Compras de la accionante, a los efectos de constatar que ésta sólo vendió la cantidad expresada en los mismos y en ningún caso pudo vender mas mercancía de la que compró; **iv)** de la declaración de impuesto sobre la renta de los ejercicios fiscales 2002 y 2003, de la cual presuntamente podía colegirse que la empresa sólo vendió lo señalado en la misma; **v)** de los comprobantes de retención del impuesto sobre la renta emitidos por las instituciones bancarias Corp Banca Banco Universal, Banesco Banco Universal y Banco Mercantil, de las cuales se evidenciaba que durante los meses de diciembre de 2002 y enero de 2003, la contribuyente no practicó retención del impuesto en referencia, por motivo de mantener cerradas sus instalaciones durante el paro cívico nacional llevado a cabo en el país, y del acta de incautación dictada en el presente proceso, de la cual podía observarse que la autoridad fiscal pretendió “*imputar hechos ocurridos en otro ente jurídico* [Cohen de Venezuela, C.A.]” a la situación tributaria de la empresa Fascinación Sam, C.A. (Agregado de esta Sala).

Igualmente, promovió en dicha oportunidad prueba de informes dirigida al Centro Comercial Sambil Caracas, a los fines de que éste informase según los datos contenidos en sus archivos y registros, los días en que el aludido centro comercial estuvo abierto al público durante el período comprendido entre el 2 de diciembre de 2002 y el 31 de enero de 2003, ambos inclusive, y asimismo, prueba de exhibición del expediente administrativo sustanciado por la Administración Tributaria respecto de ambas actas de reparo levantadas en materia de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta, a los fines de constatar las presuntas violaciones de los derechos y principios constitucionales de la recurrente cometidas durante la tramitación del procedimiento llevado a cabo por la autoridad fiscal. En igual sentido, la contribuyente, aun cuando no lo hizo valer expresamente en su escrito de promoción de pruebas, consignó nuevamente (ya lo había hecho junto con el primero de sus recursos contencioso tributario) copia del contrato de depósito suscrito con la sociedad de comercio Cohen de Venezuela, C.A.

De tales pruebas observa esta Sala que si bien la empresa, tal como lo sostuvo la Sentenciadora de instancia en su fallo, realizó una serie de desincorporaciones de bienes de su inventario de mercancía que no fueron debidamente soportadas como traspasos, esto es, por cuanto no se evidencian en autos pruebas pertinentes y suficientes que comprobasen la veracidad de las afirmaciones de la recurrente, en el sentido de considerar efectivamente que se trataban de operaciones de traspasos y no de ventas gravadas con los aludidos tributos, tales como pudo haberlo hecho a través de la promoción entre otros medios legales y pertinentes, mediante la promoción: **i)** de las relaciones de mercancías a traspasar a otras sociedades mercantiles del grupo económico o a la depositaria Cohen de Venezuela, C.A., en ejecución del mencionado contrato suscrito entre ambas partes, en las cuales se registrasen con identificación de la descripción del tipo de mercancía, cantidad, valor, ubicación física y en el inventario, fecha de verificación del traspaso, entre otros particulares, el movimiento seguido por los bienes presuntamente traspasados, o **ii)** de una experticia contable, mediante la cual

los expertos dejasen constancia mediante el cotejo de los libros de contabilidad, de impuestos y de inventarios de la situación de la empresa, respecto de la movilidad de sus inventarios de mercancías, de la emisión de los soportes de ventas (facturas y documentos equivalentes) y en general, de la manera en que la misma lleva a cabo sus operaciones comerciales con clientes (adquirentes de sus bienes), con otros contribuyentes y en particular, con las otras empresas que conforman el grupo económico al cual pertenece, que lograsen enervar el contenido de las objeciones fiscales formuladas por la investigación fiscal practicada por la autoridad competente y cuyos resultados, fueron ampliamente explicados por los funcionarios actuantes y por la Gerencia General de Informática del órgano exactor, en el mencionado “*Informe de Análisis de Sistema Fase-3 Caso Fascinación*”, en cual fueron examinados los archivos de ventas y de inventario de mercancías de la empresa, y de las cuales pudieran constatarse la procedencia de sus alegatos de falso supuesto de hecho y de derecho en cuanto a los rubros inherentes a: *i)* traspasos de mercancías para su reparación o depósito; *ii)* entradas de mercancías no consideradas como compras; *iii)* operaciones de imposible realización durante los meses de diciembre de 2002 y enero de 2003; *iv)* incongruencia entre el inventario disponible y las supuestas ventas celebradas, y por *vi)* facturas no impresas, así como de violación del “*principio de realidad económica del hecho jurídico*” y del principio de capacidad contributiva.

Derivado de tal motivación, juzga esta Sala, como bien lo considerara el Tribunal de la causa en su fallo, que en el caso de autos la contribuyente mediante su actividad probatoria no logró enervar la presunción de legalidad y veracidad que tienen las Actas Fiscales dictadas en el presente proceso, en el sentido de contrariar las objeciones fiscales contenidas en las mismas y estimar en consecuencia, que en la oportunidad de su emisión, así como de las resoluciones culminatorias de sumario administrativo y de los actos de segundo grado (recursos jerárquicos), la Administración Tributaria incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho, así como en violación del “*principio de realidad económica del hecho jurídico*” y del principio de capacidad contributiva, susceptibles de acarrear la nulidad absoluta de los mencionados proveimientos administrativos. Motivo por el cual, se declaran improcedentes los indicados argumentos; por ende, esta Sala estima ajustada a derecho la decisión de instancia sobre al particular. **Así se establece.**

Visto que dentro del argumento relacionado con el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho, desechado en el punto que antecede, la empresa hizo valer el presunto error de derecho de la Administración Tributaria en cuanto a la forma de determinación de la sanción aplicable, respecto del cual este Alto Tribunal deberá atender al examen de las sanciones de multas impuestas en el caso de autos, las cuales resultan accesorias de la obligación tributaria principal (diferencia de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta), sobre la cual debe conocerse un último argumento relacionado con la “*(...) nulidad absoluta de los actos recurridos por violación del principio de exhaustividad de la decisiones administrativas como expresión del derecho a ser oído (...)*”; esta Sala por razones de técnica procesal invertirá el orden de conocimiento de los mismos y pasara de seguidas a verificar la procedencia del último de ellos en los términos siguientes:

5.- Nulidad absoluta de los actos recurridos por violación del principio de exhaustividad de las decisiones administrativas como expresión del derecho a ser oído.

Sobre el mencionado particular adujo la representación judicial de la apelante, que en el caso de autos la autoridad tributaria omitió pronunciarse sobre “*alegatos y elementos probatorios promovidos por la empresa*”,

tanto en “*la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo como la que decidió el Recurso Jerárquico*”, contrariando así lo dispuesto en los artículos 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y 62 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Por su parte, y siendo que ante el *a quo* fue hecho valer en idénticos términos el referido argumento, constata la Sala que la Sentenciadora de la causa emitió su decisión al respecto, considerándolo improcedente habida cuenta que la contribuyente “(...) *no precisó de manera puntual cuáles eran los hechos y las pruebas a las cuales no se pronunció la administración tributaria siendo vaga tal aseveración (...)*”.

Así las cosas, observa esta Alzada que efectivamente como bien lo estimara el Tribunal de la causa, la contribuyente se limitó en sus recursos a proponer dicho argumento sin especificar cuáles alegatos y pruebas habían sido silenciados por la Administración Tributaria durante el curso de la investigación fiscal; motivo por el cual, juzga esta Sala improcedente el aludido alegato y ajustado a derecho el pronunciamiento emitido sobre dicho particular por el órgano jurisdiccional de instancia. **Así se declara.**

6.- Error de derecho en la determinación de la sanción aplicable.

Sobre este particular aduce la representación judicial de la apelante, para el supuesto de llegar a considerarse que su representada incurrió en el ilícito formal establecido en el numeral 1 del artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, relativo a no emitir facturas u otros documentos obligatorios, que la autoridad fiscal erró en la forma de imponer las sanciones correspondientes. En este sentido, afirma que la “(...) *principal confusión en que incurre (...) la Administración Tributaria gira en torno a la extensión temporal que debe dársele a la frase ‘por cada período o ejercicio fiscal’, (...) frase ésta que debe ser entendida como anual y no mensual (...)*”.

Ello se evidencia, a su entender de lo establecido en el párrafo segundo del mencionado artículo, según el cual “(...) *la sanción para el caso de omisión absoluta en la emisión de facturas, (...) que se impondrán hasta un máximo de 200 UT ‘por cada período o ejercicio fiscal’, no dejando cabida a dudas de que se trata de un lapso anual al referirse concretamente a ‘ejercicio fiscal’, (...). En tal sentido, queda en evidencia como el Legislador ha querido emplear, a modo de sinónimos, ambos términos: período y ejercicio fiscal (...)*”.

Por otra parte, indica que el artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, no contempla ninguna remisión expresa a las previsiones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado que lleve a considerar que la expresión “*período*”, equivale al ejercicio gravable regulado en la misma [un (1) mes calendario]. Derivado de lo cual, no podría la Administración Tributaria en el marco del principio de legalidad, hacer “(...) *remisiones a otras leyes o interpretar el término ‘período’ de forma distinta de lo establecido en el articulado del COT, so pena de afectar el acto dictado de nulidad absoluta (...)*”.

Bajo otra argumentación pero vinculado con la forma de imposición de las sanciones por parte del órgano exactor, sostiene que el artículo 79 del instrumento orgánico de 2001, remite supletoriamente a los principios y normas del derecho penal; por tal motivo, no estableciendo el aludido Código una regulación expresa para el supuesto de ilícitos continuados, debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 99 del Código Penal; en consecuencia, y siendo que la empresa “*habría venido cometiendo las mismas infracciones durante meses*

distintos”, debió el Fisco Nacional agrupar las distintas infracciones y sancionarlas “(...) *como una sola en un mismo ejercicio fiscal, y no mes a mes como infracciones distintas, hasta llegar al monto máximo legalmente establecido como multa de 200 U.T. (...)*”.

Ahora bien, en cuanto al primero de los indicados argumentos, este es, el relacionado con la inteligencia de la expresión “*por cada período o ejercicio fiscal*”, juzga esta Alzada imperativo destacar lo siguiente:

El impuesto al valor agregado es un tributo cuyo período de imposición, resulta de tipo “*periódico*”, vale decir, que se liquida mes a mes, según lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado de 2002, razón por la cual los sujetos pasivos del aludido tributo están obligados a declarar y pagar el monto de los ingresos obtenidos producto de la ocurrencia del hecho imponible del referido impuesto, así como cumplir con los demás deberes formales a los que se encuentran sometidos por su condición de contribuyentes o responsables tributarios, durante cada mes o período de imposición.

La mencionada disposición (artículo 32 de la ley de la materia) en concordancia con los artículos 101, numeral 1, primer aparte y 102, numeral 2, segundo aparte del Código Orgánico Tributario de 2001 (conforme a los cuales la Administración Tributaria sancionó los incumplimientos formales en los que incurrió la contribuyente de autos, entendiéndolos como ocurridos en cada mes calendario. Así, las referidas disposiciones resultaban del tenor siguiente:

“Artículo 101: Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes:

1. No emitir facturas u otros documentos obligatorios.

(...).

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con multa de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura, comprobante o documento dejado de emitir, hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) por cada período o ejercicio fiscal, si fuere el caso. Cuando se trate de impuestos al consumo, y el monto total de las facturas, comprobantes o documentos dejados de emitir exceda de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) en un mismo período, el infractor será sancionado además con clausura de uno (1) hasta cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito. Si la comisión del ilícito no supera la cantidad señalada, sólo se aplicará la sanción pecuniaria. Si la empresa tiene varias sucursales, la clausura sólo se aplicará en el lugar de la comisión del ilícito.”.

“Artículo 102: Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables:

(...).

2. Llevar los libros y registros contables sin cumplir con las formalidades y condiciones establecidas por las normas correspondientes, o llevarlos con atraso superior a un (1) mes.

(...).

Quien incurra en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 2, 3 y 4 será sancionado con multa de veinticinco unidades tributarias (25 U.T.), la cual se incrementará en veinticinco unidades tributarias (25 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cien unidades tributarias (100 U.T.)”.

Aunado a ello, si bien los mencionados artículos 101 y 102 del aludido Código Sustantivo no hacen remisión expresa a la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, esta última insta los elementos cualitativos y cuantitativos del mencionado tributo, dentro de los cuales se encuentra “*el período de imposición*”; por lo que en caso de incumplimientos a dicha normativa (impuesto al valor agregado), lo procedente será examinar conjuntamente la norma que regule el tributo y la normativa que imponga la sanción en caso de su incumplimiento, bien sea de índole formal o material. Por lo anterior, resulta improcedente el alegato formulado por la representación en juicio de la sociedad mercantil Fascinación Sam, C.A., relativo a la errónea imposición de las sanciones por parte de la Administración Tributaria. **Así se decide.**

Ahora bien, en cuanto al argumento hecho valer por la apelante circunscrito a la aplicación de la figura del delito continuado a los supuestos sancionatorios por incumplimiento de deberes formales en materia de impuesto al valor agregado, juzga pertinente esta Máxima Instancia atender al contenido de lo establecido en los artículos 99 del Código Penal, así como los artículos 79 y 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, conforme a los cuales:

“Artículo 99: Se considerarán como un solo hecho punible las varias violaciones de la misma disposición legal, aunque hayan sido cometidas en diferentes fechas, siempre que se hayan realizado con actos ejecutivos de la misma resolución; pero se aumentará la pena de una sexta parte a la mitad”.

“Artículo 79: Las disposiciones de este Código se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas.

A falta de disposiciones especiales de este Título, se aplicarán supletoriamente los principios y normas del Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario”.

“Artículo 101: Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes:

(...)

3) Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias.

(...)

Quien incurra en los ilícitos descritos en los numerales 2, 3 y 4 será sancionado con multa de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura, comprobante o documento emitido, hasta un máximo de ciento cincuenta unidades tributarias (150 U.T.) por cada período, si fuere el caso (...).”.

En este mismo orden de ideas, estima la Sala necesario traer a colación la sentencia Nro. 00877 de fecha 17 de junio de 2003, caso: *Acumuladores Titán, C.A.*, en la cual se destacó que en materia de infracciones tributarias y bajo la regulación del Código Orgánico Tributario de 1994, el delito continuado tenía lugar cuando se violaban o se trasgredían en el mismo o en diversos períodos impositivos una idéntica norma; siendo en consecuencia, que la *ratio* de tal figura jurídica radicaba en que la conducta del infractor constituyese una actuación repetida y constante que refleja la unicidad en la intención del contribuyente, supuesto este que carecía de regulación expresa en el citado Texto Orgánico.

Sin embargo, esta Máxima Instancia en fecha 13 de agosto de 2008, mediante ponencia conjunta Nro. 00948, caso: *Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.*, precisó necesario modificar la solución judicial asumida en la citada jurisprudencia, ya bajo el ámbito temporal y casuístico que condicionaba su resolución, a saber, de conformidad con lo establecido en los artículos 79 y 101 del vigente Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, antes reseñados, señalando lo siguiente:

“(…) En efecto, en el caso del impuesto al valor agregado, el período impositivo es de un (1) mes calendario, conforme a lo previsto en el artículo 59 de la Ley que regula dicho Impuesto, cuestión que determina dentro del marco normativo previsto en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que los contribuyentes están obligados a declarar el monto de los ingresos obtenidos producto de la ocurrencia del hecho imponible de ese tributo, así como cumplir con los demás deberes formales a los que se encuentran sometidos por su condición de sujetos pasivos, durante cada mes o período de imposición.

(…) En tal sentido, se advierte que la aplicación de las sanciones por incumplimiento de deberes formales durante diversos períodos de imposición mensuales, en ningún caso viola el principio del non bis in idem, pues atiende a conductas infractoras que fueron determinadas y acaecidas en diversos períodos de imposición, vale decir, mes a mes, al momento de efectuarse la fiscalización correspondiente, circunstancia que permite verificar el cumplimiento o no de las obligaciones que deben soportar los contribuyentes por su misma condición de sujeto pasivo, en este tipo de tributo.

Igualmente, tampoco podría considerarse que con tal proceder se incurra en violación de dicho principio constitucional, debido a que no es posible suponer que por haber sido detectada en una misma actuación fiscalizadora una infracción cometida en varios períodos, se esté en presencia del delito continuado, pues la transgresión o incumplimiento ocurrido se circunscribe únicamente para el ejercicio respectivo, no pudiendo extenderse los efectos del ilícito a diversos períodos fiscales.

(…) Sobre este particular, la Sala estima que la aplicación de los principios y garantías del derecho penal común, como es el establecido en el aludido artículo 99 del Código Penal, al ámbito del derecho tributario sancionador, únicamente tendría su justificación frente a un vacío u oscuridad de la ley tributaria, siempre y cuando ofrezca una solución compatible con las características propias del derecho tributario como ley especial.

Ello es así, en atención a que el Código Orgánico Tributario prevé una serie de situaciones específicas aplicables a la materia fiscal, contemplando dentro de su marco regulatorio todo lo referente a las infracciones e ilícitos tributarios, siendo que en su artículo 79 expresamente señala que ‘Las disposiciones de este Código se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas’. Adicionalmente, establece que ‘A falta de disposiciones especiales de este Título, se aplicarán supletoriamente los principios y normas del Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario’. (Resaltado de la presente decisión).

En virtud de lo anterior, conviene advertir que dada la existencia de reglas específicas para la aplicación de las sanciones por el acaecimiento de ilícitos formales, en el texto especial que regula la relación adjetiva que nace entre el sujeto activo y el contribuyente, no corresponde aplicar supletoriamente las disposiciones del Código Penal, concretamente del artículo 99, toda vez que no se verifica vacío legal alguno, ya que de acuerdo con el artículo 101 del Código Orgánico Tributario la aplicación de las sanciones por el acaecimiento de ilícitos formales se realiza por cada período (...).

(...) *En definitiva, se estima importante señalar que la transferencia de normas del Código Penal al ámbito de los ilícitos tributarios, debe hacerse con carácter supletorio y respetando la compatibilidad que ha de existir con el ámbito especial del derecho tributario. En tal sentido y con base a las consideraciones antes expuestas, no resulta apropiado aplicar en forma directa, en los términos del artículo 79 del Código Orgánico Tributario vigente, la noción del delito continuado a la imposición de sanciones por la comisión de ilícitos formales derivados del impuesto de tipo valor agregado, ya que el hecho punible y la forma de imponer la sanción han sido adecuadas a los términos previstos en el artículo 101 eiusdem, con apego a los elementos en que ocurre el hecho imponible en el mencionado tributo, es decir, por cada período mensual o ejercicio fiscal (...)*”.

De esta forma, analizó dicho fallo la normativa dispuesta en los aludidos artículos 79 y 101 del Código de la especialidad de 2001, así como también el referido artículo 99 del Código Penal, considerando que esta última disposición no resultaba aplicable a las infracciones tributarias que se generasen con ocasión del incumplimiento de los deberes formales en materia de impuesto al valor agregado esta vez, bajo el escenario regulatorio previsto en el primero de los citados instrumentos normativos.

Ahora bien, dentro de este contexto, es necesario aludir a la sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 01187 del 24 de noviembre de 2010, caso: *Fábrica Nacional de Pañales Desechables de Valencia, C.A. (FANALPADE VALENCIA)*, la cual luego de exponer el devenir del criterio jurisprudencial referente a la aplicación del delito continuado en materia tributaria y la forma de imponer la sanción por la comisión de ilícitos formales del impuesto al valor agregado, concluyó que las infracciones ocurridas antes del pronunciamiento que causó el cambio de criterio (decisión Nro. 00948 del 13 de agosto de 2008, caso: *Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.*) y después de la vigencia de la normativa especial que rige la conducta ilícita, debían resolverse según lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario de 2001.

También indicó este Alto Tribunal en las referidas decisiones que el incumplimiento de los deberes formales en períodos mensuales -como el caso de autos-, implica respecto de cada uno de ellos la existencia de ilícitos autónomos, motivo por el cual a la luz de las previsiones especiales contenidas en el Código Orgánico Tributario de 2001, no corresponde aplicar supletoriamente en casos como el de autos la figura del delito continuado. En este sentido, precisó la Sala en estos supuestos, que se está de frente a conductas diferenciadas en razón de cada período mensual de imposición, dentro de cada uno de los cuales el contribuyente está obligado a cumplir con los deberes formales establecidos en la normativa especial tributaria.

Del mismo modo, el precedente criterio jurisprudencial reconoce que el mencionado Código prevé las sanciones que la Administración Tributaria puede imponer a los contribuyentes en los casos de incumplimientos de deberes formales, por cuanto no existe vacío legal alguno. En efecto, conforme al primer aparte del artículo 101 y segundo aparte del artículo 102 del Código Orgánico Tributario del 2001, vigente *ratione temporis*, la aplicación de las sanciones por el acaecimiento de ilícitos formales debe realizarse por cada período o ejercicio fiscal. (*Vid.*, sentencias Nros. 01265 y 01294, ambas de fecha 9 de diciembre de 2010, caso: *Comercial Y.I.M, C.A.* y *Las Telas de Blas, C.A.*, respectivamente; ratificadas en los fallos Nros. 00187, 00370, 00938, 01248 y 00806 del 10 de febrero de 2011, 29 de marzo del 2011, 13 de julio y 13 de octubre del mismo año; y 4 de junio de 2014 casos: *Welcome, C.A.*; *Centro Comercial Macuto I, C.A.*; *Repuesto O, C.A.*, *Ceoval Uno C.A.* e *Inversiones Universidad, C.A.*, en ese orden).

Precisado lo anterior y circunscribiendo el análisis al caso de autos, esta Superioridad constata que la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), emitió las Resoluciones Nros. GGSJ/GR/DRAAT/2006-1759 y GGSJ/DG/DRAAT/2006-1760 en fecha 31 de julio de 2006, mediante las cuales declaró sin lugar los recursos jerárquicos ejercidos en contras de las Resoluciones (Artículo 191 del Código Orgánico Tributario) Nros. RCA/DSA/2005/000191 y RCA/DSA/2005-000192 del 14 de abril de 2005, dictadas por la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del ente exactor, conforme a las que se impusieron sanciones de multa en materia de impuesto al valor agregado para los períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero de 2002 y agosto de 2003, según lo previsto en los artículos 111, 101, 102, 81 y 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, así como sanciones de multa por concepto de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 2002, a tenor de lo dispuesto en los artículos 111, 79 y 94 *eiusdem*, tal como se ilustra en los cuadros que se transcriben de seguidas:

Determinación de las multas por contravención e ilícitos formales en materia de impuesto al valor agregado (artículos 111, 101, Primer Aparte y 102, Segundo Aparte y 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*.

“(...).

| PERÍODO | MULTA ART. 111 C.O.T. 2001 | MULTA ART. 102 C.O.T. 2001 | MULTA ART. 101 C.O.T. 2001 | MULTA MÁS GRAVE | MITAD MULTA MENOS GRAVE | MULTA A PAGAR (Bs.) |
|----------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|------------------------|--------------------------------|----------------------------|
| Ene-02 | 9.869.854,32 | 735.000,00 | 5.880.000,00 | 0,00 | 8.242.427,16 | 8.242.427,16 |
| Feb-02 | 5.148.553,70 | 0,00 | 5.880.000,00 | 0,00 | 5.514.276,85 | 5.514.276,85 |
| Mar-02 | 7.444.837,38 | 0,00 | 5.880.000,00 | 0,00 | 6.662.418,69 | 6.662.418,69 |
| Abr-02 | 0,00 | 0,00 | 5.880.000,00 | 0,00 | 2.940.000,00 | 2.940.000,00 |
| May-02 | 7.176.223,51 | 0,00 | 5.880.000,00 | 0,00 | 6.528.111,76 | 6.528.111,76 |
| Jun-02 | 8.309.297,11 | 0,00 | 5.880.000,00 | 0,00 | 7.094.648,56 | 7.094.648,56 |
| Jul-02 | 12.912.105,45 | 0,00 | 5.880.000,00 | 12.912.105,45 | 0,00 | 12.912.105,45 |
| Ago-02 | 8.242.342,54 | 0,00 | 5.880.000,00 | 0,00 | 7.061.171,27 | 7.061.171,27 |
| Sep-02 | 5.518.860,51 | 0,00 | 5.880.000,00 | 0,00 | 5.699.430,26 | 5.699.430,26 |
| Oct-02 | 2.539.603,71 | 0,00 | 5.880.000,00 | 0,00 | 4.209.801,86 | 4.209.801,86 |
| Nov-02 | 8.837.259,77 | 0,00 | 5.880.000,00 | 0,00 | 7.358.629,89 | 7.358.629,89 |
| Dic-02 | 674.112,26 | 0,00 | 5.880.000,00 | 0,00 | 1.366.056,13 | 1.366.056,13 |

| | | | | | | |
|--------------------|---------------------|-------------|---------------------|-------------|---------------------|-----------------------|
| <i>Ene-03</i> | <i>1.007.224,68</i> | <i>0,00</i> | <i>5.880.000,00</i> | <i>0,00</i> | <i>3.443.612,34</i> | <i>3.443.612,34</i> |
| <i>Feb-03</i> | <i>1.021.243,51</i> | <i>0,00</i> | <i>5.880.000,00</i> | <i>0,00</i> | <i>3.450.621,76</i> | <i>3.450.621,76</i> |
| <i>Mar-03</i> | <i>9.873.624,85</i> | <i>0,00</i> | <i>5.880.000,00</i> | <i>0,00</i> | <i>7.876.812,43</i> | <i>7.876.812,43</i> |
| <i>Abr-03</i> | <i>8.317.672,31</i> | <i>0,00</i> | <i>5.880.000,00</i> | <i>0,00</i> | <i>7.098.836,16</i> | <i>7.098.836,16</i> |
| <i>May-03</i> | <i>6.310.573,61</i> | <i>0,00</i> | <i>5.880.000,00</i> | <i>0,00</i> | <i>6.095.286,27</i> | <i>6.095.286,27</i> |
| <i>Jun-03</i> | <i>5.575.216,54</i> | <i>0,00</i> | <i>5.880.000,00</i> | <i>0,00</i> | <i>5.727.608,27</i> | <i>5.727.608,27</i> |
| <i>Jul-03</i> | <i>5.434.271,75</i> | <i>0,00</i> | <i>5.880.000,00</i> | <i>0,00</i> | <i>5.657.136,88</i> | <i>5.657.136,88</i> |
| <i>Ago-03</i> | <i>9.160.184,86</i> | <i>0,00</i> | <i>5.880.000,00</i> | <i>0,00</i> | <i>7.520.092,43</i> | <i>7.520.092,43</i> |
| TOTAL MULTA | | | | | | 122.459.984,91 |

(...)"

Determinación de las multas por contravención en materia de impuesto sobre la renta (artículos 111, 101, Primer Aparte y 102, Segundo Aparte y 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*.

“(...)

| EJERCICIO FISCAL | IMPUESTO | SANCIÓN | MULTA |
|-------------------------------------|----------------------|----------------|----------------------|
| <i>01/01/2002 AL 31/12/2002</i> | <i>65.440.770,82</i> | <i>112,50%</i> | <i>73.620.867,17</i> |

Multa Calculada al Valor de la Unidad Tributaria Vigente para el Momento de la Comisión del Ilícito

| EJERCICIO FISCAL | MULTA DETERMINADA ART. 111 C.O.T VIGENTE Bs. | VALOR U.T. VIGENTE PARA EL MOMENTO DE LA COMISIÓN DEL ILÍCITO | MULTA EN Bs. |
|-------------------------------------|---|--|---------------------|
| <i>01/01/2002 AL 31/12/2002</i> | <i>73.620.867,17</i> | <i>14.800,00</i> | <i>4.974,38</i> |

Multa Calculada al Valor de la Unidad Tributaria Vigente para el Momento del Pago

| EJERCICIO FISCAL | MULTA ART. 111 VALOR | VALOR U.T. VIGENTE PARA EL | MULTA A PAGAR EN Bs. |
|-------------------------|-----------------------------|-----------------------------------|-----------------------------|
| | | | |

| | <i>CALCULADA AL VALOR DE LA U.T. VIGENTE PARA EL MOMENTO DE LA COMISIÓN DEL ILÍCITO</i> | <i>MOMENTO DEL PAGO</i> | |
|---------------------------------|--|--------------------------------|-----------------------|
| <i>01/01/2002 AL 31/12/2002</i> | <i>4.974,38</i> | <i>29.400,00</i> | <i>146.246.772,00</i> |

(...)

Bajo la óptica de lo anteriormente expresado, resulta aplicable al caso concreto, el criterio jurisprudencial asumido por esta Sala Político-Administrativa en el fallo Nro. 01187 del 24 de noviembre de 2010, que ratificó lo establecido en su sentencia Nro. 00948 del 13 de agosto de 2008, caso: *Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.*, decisiones estas que coinciden con la posición asumida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos, así como por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), al momento de aplicar las disposiciones del Código Orgánico Tributario de 2001, para calcular las sanciones de multa impuestas a la sociedad mercantil recurrente, por los ilícitos tributarios cometidos en los períodos investigados.

No obstante, no pasa inadvertida para este Alto Tribunal la imprecisión en que incurrió la Administración Tributaria al momento de establecer las sanciones aplicables a cada período fiscal verificado con fundamento en los artículos 111, 101, Primer Aparte y 102, Segundo Aparte del Código Orgánico Tributario de 2001, pues aunque esta norma contempla una técnica sancionatoria acumulativa para esta categoría de infracciones sobre los resultados obtenidos, es menester aplicar las reglas de concurrencia previstas en el citado artículo 81 *eiusdem*, que prescribe la fijación de la sanción correspondiente al ilícito más grave, con la subsiguiente atenuación de los restantes correctivos en su valor medio. (*Vid.*, entre otras, sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 00813 de fecha 22 de junio de 2011, caso: *Corporación Archivos Móviles ARCHIMOVIL, C.A.*).

De igual forma, siendo que las sanciones impuestas por concepto de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta fueron dictadas con ocasión de la misma investigación fiscal completa (verificación y fiscalización), practicada a la contribuyente Fascinación Sam, C.A., se ordena a la Administración Tributaria recalcular las multas impuestas; y por vía de consecuencia, se proceda a la emisión de las correspondientes Planillas de Liquidación Sustitutivas, atendiendo a las reglas de la concurrencia de infracciones contenidas en el artículo 81 *eiusdem*. **Así se decide.**

Con fundamento en las consideraciones realizadas, esta Sala Político-Administrativa desestima lo argumentado por la sociedad mercantil recurrente en el sentido de que el órgano recaudador al dictar los actos administrativos impugnados incurrió en el vicio de errónea interpretación del artículo 101 *eiusdem*, por cuanto impuso las sanciones de multa mes a mes cuando lo procedente era aplicar la figura del delito continuado contemplada en el artículo 99 del Código Penal. **Así se establece.**

Aunado a lo antes dispuesto, esta Superioridad considera necesario transcribir el Parágrafo Primero del artículo 94 del citado Texto Normativo de 2001, vigente en razón del tiempo, el cual prevé:

“**Artículo 94:** Las sanciones aplicables son:

(...)

2. *Multa;*

(...)

Parágrafo Primero: Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.) se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago. (...)”.

De acuerdo con el precepto normativo citado, las sanciones pecuniarias establecidas en dicho Código que se encuentren expresadas en unidades tributarias, se pagarán utilizando el valor de la unidad tributaria vigente para el momento que se cumpla tal obligación. (*Vid.*, entre otras, sentencias Nros. 00063, 00199 y 01004, de fechas 21 de enero de 2010, 10 de febrero y 27 de julio de 2011, casos: *Majestic Way, C.A.*; *Aserradero El Tablazo, C.A.* y *Nicolás Alta Peluquería, C.A.*, respectivamente).

Ello así, conforme a la norma antes transcrita, estima esta Máxima Instancia que a los efectos del cálculo de las sanciones de multa impuestas a la contribuyente de autos frente a las contravenciones e ilícitos formales advertidos en el presente proceso, debe tomarse en cuenta el valor de la unidad tributaria vigente para la oportunidad de efectuarse el pago tal como lo ordenó el órgano recaudador en el acto administrativo recurrido. (*Vid.*, sentencia de esta Alzada Nro. 00431 del 22 de abril de 2015, caso: *Comercial Silver Start, C.A.*). **Así se decide.**

Por las razones precedentemente expuestas, se declara **sin lugar** el recurso de apelación ejercido por la sociedad de comercio Fascinación Sam, C.A., contra la sentencia definitiva Nro. 2001 dictada el 31 de enero de 2013, por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **confirma. Así se declara.**

Asimismo, se declaran **sin lugar** los recursos contenciosos tributarios acumulados interpuestos por la contribuyente contra los actos administrativos siguientes: **i)** Actas de Reparación Nros. RCA-DF-SIV2-2003-9182-000084 y RCA-DF-SIV2-2003-9182-000085 del 25 de febrero de 2004; **ii)** Resoluciones (Artículo 191 del Código Orgánico Tributario) Nros. RCA/DSA/2005-000192 y RCA/DSA/2005-000191 del 14 de abril de 2005, y **iii)** las Resoluciones Nros. GGSJ/DG/DRAAT/2006-1760 y GGSJ/GR/DRAAT/2006-1759 del 31 de julio de 2006 (decisorias de los recursos jerárquicos), emitidas por la División de Fiscalización y por la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), así como por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del referido Servicio Autónomo, por concepto de diferencia de impuesto sobre la renta (ejercicio fiscal 2002) e impuesto al valor agregado (períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero de 2002 y agosto de 2003), multas e intereses moratorios, actos administrativos que quedan **firmes**, salvo en lo relativo al *quatum* de las sanciones de multa impuestas el cual se **anula**, debiendo ser calculadas éstas

nuevamente atendiendo a los preceptos del artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, en concordancia con el artículo 94 *eiusdem*. **Así se dispone.**

Visto el vencimiento total en juicio de la sociedad de comercio Fascinación Sam, C.A., procede su condenatoria en costas procesales, en el monto equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía de los recursos contenciosos tributarios, según lo previsto en el artículo 334 del Código Sustantivo de 2014. **Así se declara.**

VI DECISIÓN

En virtud de las consideraciones realizadas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- FIRMES por no haber sido apelados por la contribuyente y no resultar desfavorables al Fisco Nacional, los pronunciamientos del Tribunal *a quo* relativos a: **i)** no violación del derecho al debido proceso por falta de notificación de la empresa de los actos autorizatorios de los procedimientos llevados a cabo por la Administración Tributaria; **ii)** improcedencia del alegato de violación del derecho a la defensa y de los principios de legalidad, intimación e imputación, por falta de notificación de las actuaciones inherentes a la preservación de las pruebas, así como de las actas de incautación dictadas en la investigación fiscal; **iii)** que en virtud de las facultades establecidas en los artículos 127 y 129 del Código Orgánico Tributario de 2001, podía la Administración Tributaria solicitar información a terceros ("*Cohen de Venezuela, C.A.*"), sin desconocer derechos y garantías esenciales de los contribuyentes; **iv)** no violación de derechos sustanciales de la recurrente por haber procedido la autoridad fiscal a tomar posesión de sus bienes y equipos; **v)** que en virtud de la estrecha vinculación administrativa existente entre la contribuyente y la empresa Cohen de Venezuela, C.A. podían ser incorporados a la investigación como prueba pertinente los resultados obtenidos del Disco Duro marca Samsung, serial 0349J1FR737219 incautado a la precitada sociedad de comercio; **vi)** que sólo las operaciones de ventas realizadas por la recurrente durante los últimos tres (3) meses a la fiscalización (julio, agosto y septiembre de 2003) estaban guardadas en el disco duro que le fuera incautado a ésta (Fascinación Sam, C.A.); **vii)** que del cruce de los datos del sujeto pasivo de la obligación tributaria con los obtenidos de las sociedades de comercio "*Inversiones F Mayor, C.A.*" y "*Cohen de Venezuela, C.A.*", se obtuvo la información completa de los períodos impositivos del impuesto al valor agregado sujetos a investigación (enero de 2002 a agosto de 2003); **viii)** que de tal información se constató que el sistema de facturación de la empresa permitía la posibilidad de imprimir o no facturas por las ventas realizadas, efectuar traspasos de mercancía a compañías filiales, practicar canjes y que los mismos fuesen asociados a un número único, independiente de la cantidad de transacciones, emitiendo el sistema dos (2) soportes; **ix)** que "(...) *se observa de la fiscalización que se encontraba en presencia de una doble contabilidad previsto (sic) en el artículo 128 literal C, en su párrafo único (...)*"; **x)** improcedencia del argumento relativo a que el disco duro marca Samsung, serial 0349J1FR737219 (de la compañía Cohen de Venezuela, C.A.) no fue sometido a una experticia de Ley, conforme a lo establecido en el artículo 157 del Código Sustantivo de 2001; y **xi)** no procedencia del vicio de inmotivación de los actos impugnados.

2.- SIN LUGAR el recurso de apelación ejercido por la sociedad de comercio **FASCINACIÓN SAM, C.A.**, contra la sentencia definitiva Nro. 2001, dictada el 31 de enero de 2013, por el Tribunal Superior Quinto

de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **CONFIRMA**.

3.- SIN LUGAR los recursos contenciosos tributarios (acumulados) interpuestos por la representación judicial de la contribuyente, contra: **i)** las Actas de Reparación Nros. RCA-DF-SIV2-2003-9182-000084 y RCA-DF-SIV2-2003-9182-000085 del 25 de febrero de 2004; **ii)** las Resoluciones (Artículo 191 del Código Orgánico Tributario) Nros. RCA/DSA/2005-000192 y RCA/DSA/2005-000191 del 14 de abril de 2005, y **iii)** las Resoluciones Nros. GGSJ/DG/DRAAT/2006-1760 y GGSJ/GR/DRAAT/2006-1759 del 31 de julio de 2006 (decisorias de los recursos jerárquicos), emitidas por la División de Fiscalización y por la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), así como por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del referido Servicio Autónomo, por concepto de diferencia de impuesto sobre la renta (ejercicio fiscal 2002) e impuesto al valor agregado (períodos impositivos comprendidos entre los meses de enero de 2002 y agosto de 2003), multas e intereses moratorios, actos administrativos que quedan **FIRMES**, salvo en lo relativo al *quantum* de las sanciones de multa impuestas el cual se **ANULA**, debiendo ser calculadas éstas nuevamente atendiendo a los preceptos del artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, en concordancia con el artículo 94 *eiusdem*.

4.- SE ORDENA a la Administración Tributaria la emisión de nuevas Planillas de Liquidación Sustitutivas, en los términos expuestos en la presente decisión.

SE CONDENA en **COSTAS PROCESALES** a la recurrente, en el monto equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía de los recursos contenciosos tributarios, según lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Remítase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veintinueve (29) días del mes de junio del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado -
Ponente
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha cuatro (04) de julio del año dos mil
diecisiete, se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 00392.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD