



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADA PONENTE: BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO
Exp. N° 2015-0852

Adjunto al oficio N° 329/2015 del 27 de julio de 2015, recibido el 7 de agosto del mismo año en esta Sala Político-Administrativa, el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió el expediente N° AP41-U-2010-000274 (de la nomenclatura del órgano jurisdiccional), contentivo de la apelación ejercida el 12 de mayo de 2015 por la abogada Lorena Lemos, inscrita en el INPREABOGADO bajo el N° 92.666, actuando como apoderada judicial del ciudadano **CARLOS RAFAEL DORADO FERNÁNDEZ**, venezolano, titular de la cédula de identidad N° 6.967.434, actuando en su carácter de propietario del fondo de comercio denominado **DISEÑOS CASA BLANCA I**, según Acta Constitutiva inscrita ante el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano Miranda) el 23 de mayo de 1992, bajo el N° 81, Tomo 4-B-Sgdo., (folios 383 al 385), representación ésta que se desprende de documento poder cursante a los folios 23 y 24 del expediente judicial, contra la **sentencia definitiva N° 1.693** dictada por el Juzgado remitente el **24 de marzo de 2015**, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos el 1° de julio de 2010.

Dicho recurso fue interpuesto por los abogados Lorena Lemos, ya identificada, Humberto Gamboa León y Yeni Kasbar Haddad, con INPREABOGADO Nros. 92.666, 45.806 y 120.778, con el carácter de apoderados judiciales del prenombrado ciudadano, contra la Resolución N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0114 de fecha 16 de abril de 2010, notificada el 27 del mismo mes y año, dictada por la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, la cual declaró sin lugar la solicitud de revisión de oficio presentada el 30 de abril de 2008 por disconformidad con la Resolución N° GGSJ/GR/DRAAT/2007-03 del 31 de enero de 2008, emanada de la citada Gerencia, que declaró inadmisibles por falta de asistencia el recurso jerárquico que ejerció el 20 de abril de 2006, impugnando el Oficio N° GCE-DR-ACO-2006-661-A del 8 de marzo de 2006.

Por medio del aludido Oficio emitido por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del referido Servicio Autónomo, se le notifica el 13 de marzo de 2006 al mencionado ciudadano, que según "*Oficio N° GCE/2006/661*" de fecha 8 de marzo en ese mismo año, se acordó

su calificación como “*Contribuyente Especial*”, y por tanto, sujeto al cumplimiento de las obligaciones tributarias ante la mencionada autoridad administrativa, en los términos establecidos en las Providencias Administrativas Nros. 0828, 0948 y 0985 del 21 de septiembre, 31 de octubre y 30 de noviembre de 2005, publicadas en las Gacetas Oficiales de la República Bolivariana de Venezuela Nros. 38.313, 38.319 y 38.331 de fechas 14 y 22 de noviembre y 8 de diciembre de 2005, respectivamente.

Según consta en auto del 27 de julio de 2015, el Tribunal *a quo* oyó la apelación en ambos efectos, ordenando remitir el expediente a esta Alzada, como lo describe el oficio antes identificado.

En fecha 12 de agosto de 2015 se dio cuenta en Sala; 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. Se designó Ponente a la Magistrada **BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**.

El 1º de octubre de 2015, los abogados Lorena Lemos y Humberto Gamboa León, antes identificados, actuando en su carácter de apoderados judiciales del contribuyente Carlos Rafael Dorado Fernández, ya identificado, conforme se desprende de documento poder cursante a los folios 23 y 24 del expediente judicial, presentaron escrito de fundamentación de la apelación.

En fecha 15 de octubre de 2015, la abogada Rancy Mujica, inscrita en el INPREABOGADO bajo el N° 40.309, actuando como sustituta de la Procuraduría General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**; tal como se desprende del documento poder cursante a los folios 356 al 360 de las actas procesales, consignó escrito de contestación a la apelación.

Por auto del 20 de octubre de 2015, se hizo constar que vencido el lapso para la contestación de la apelación según lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la presente causa entró en estado de sentencia.

El 28 de septiembre de 2016, la abogada Rancy Mujica, antes identificada, en representación del Fisco Nacional, solicitó se dictara decisión en la presente causa.

Mediante auto del 5 de octubre de 2016, se dejó constancia que el 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha.

Por diligencia del 11 de octubre de 2016, la representación judicial del contribuyente Carlos Rafael Dorado Fernández, ya identificado, requirió a esta Alzada se emitiera el pronunciamiento de fondo en el asunto de autos.

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.

Mediante Auto para Mejor Proveer N° 077 de fecha 22 de junio de 2017, se requirió al Gerente General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la remisión del expediente administrativo debidamente foliado y certificado, relacionado con la Resolución N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0114 de fecha 16 de abril de 2010, notificada el 27 del mismo mes y año; y a la representación judicial del ciudadano Carlos Rafael Dorado Fernández, ya identificado, el Acta Constitutiva del fondo de comercio denominado Diseños Casa Blanca I, del cual supuestamente es propietario.

En fecha 24 de octubre de 2017, la abogada Nelmarys Marrero, con INPREABOGADO N° 140.398, actuando -a su decir- con el carácter de apoderada judicial del recurrente consignó copia simple del Acta Constitutiva del fondo de comercio denominado Diseños Casa Blanca I, inscrito ante el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano Miranda) el 23 de mayo de 1992, bajo el N° 81, Tomo 4-B-Sgdo.

El 7 de noviembre de 2017, la abogada Dennys Alfonso, con INPREABOGADO N° 150.950, en representación del Fisco Nacional, tal como se observa de poder que corre a los folios 391 al 393 de las actas procesales, consignó copia certificada del expediente administrativo.

La Secretaría de esta Sala, dejó constancia en fecha 22 de noviembre de 2017 del vencimiento del lapso establecido en el Auto para Mejor Proveer N° 077 del 26 de junio del mismo año.

Revisadas las actas que integran el expediente judicial, esta Sala pasa a decidir, conforme a las consideraciones siguientes:

I ANTECEDENTES

Mediante Oficio N° GCE-DR-ACO-2006-661-A del 8 de marzo de 2006, dictado por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del referido Servicio Autónomo, se le notifica al ciudadano Carlos Rafael Dorado Fernández, ya identificado, propietario del fondo de comercio Diseños Casa Blanca I, que según “Oficio N° GCE/2006/661” de fecha 8 de marzo de 2006, se acordó su calificación como “Contribuyente Especial” adscrito a esa Gerencia Regional.

El mencionado “Oficio N° GCE/2006/661”, emitido por la referida Gerencia Regional, notificado en fecha 13 de marzo de 2006, acordó lo citado a continuación:

“(…) Visto que la Providencia sobre Sujetos Pasivos Especiales N° 0828, de fecha 21 de septiembre de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.313 de fecha 14 de noviembre de 2005, en su artículo 3 literal d, establece que podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales sometidos al control de esta Gerencia Regional, las personas naturales o jurídicas que fuesen socios, directores, gerentes, administradores o representantes de sociedades y demás entes calificados como sujetos pasivos especiales por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, con independencia del monto anual de ingresos brutos o volúmenes anuales de venta, prestaciones de servicio y no obstante la denominación que se

hubiere otorgado en los estatutos o actas de los entes calificados como sujetos pasivos especiales y considerando que usted ocupa el cargo de Presidente en la empresa donde actualmente labora, esta Gerencia Regional ha decidido calificarlo como contribuyente especial.

En este sentido le informo, que conforme a la Providencia Administrativa N° 0948 de fecha 31 de octubre de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.319 de fecha 22 de noviembre de 2005, en sus artículos 1, 2 y 3, usted deberá cumplir con la obligación de presentar electrónicamente las declaraciones definitivas del Impuesto Sobre La Renta, (ISLR), correspondientes a los ejercicios fiscales iniciados a partir del 31/12/2004, únicamente a través del portal www.seniat.gov.ve; presentada la declaración, en los casos que la misma arroje un impuesto a pagar, usted podrá optar entre efectuar el pago electrónicamente, en la página web del Banco Industrial de Venezuela, o imprimir planilla generada por el sistema, la cual será utilizada a los efectos del pago en la taquilla de la oficina receptora de fondos nacionales Banco Industrial de Venezuela, Sede de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, ubicada en (...).

En los casos de los tributos no mencionados en la citada Providencia, usted deberá presentar, declarar y pagar en la dirección antes identificada, de conformidad con el artículo 5 de la Providencia N° 0828 de fecha 21 de septiembre de 2005, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.313 de fecha 14 de noviembre de 2005.

En lo que respecta a la presentación de las declaraciones y pagos correspondientes a los tributos por usted generados, se sujetarán a las fechas de vencimiento previstas en el calendario establecido mediante Providencia N° 0985 de fecha 30 de Noviembre de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.331 de fecha 8 de diciembre de 2005, según el último dígito del número de Registro de Información Fiscal (RIF) del contribuyente, el cual será publicado anualmente (...)".
(Sic)

Por disconformidad con dicho acto administrativo, en fecha 20 de abril de 2006 el ciudadano Carlos Rafael Dorado Fernández, antes identificado, actuando en su carácter de propietario del referido fondo de comercio, interpuso recurso jerárquico, el cual fue declarado inadmisibles por falta de asistencia, mediante la Resolución N° GGSJ/GR/DRAAT/2007-03 del 31 de enero de 2008, notificada el 4 de abril de 2008, emitida por la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

El 30 de abril de 2008 el prenombrado ciudadano solicitó la nulidad de dicho acto administrativo a través de un recurso de revisión de oficio, el cual fue declarado sin lugar mediante la Resolución N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0114 de fecha 16 de abril de 2010, emanada de la referida Gerencia de Recursos, notificada el 27 del mismo mes y año, la cual estableció lo siguiente:

*“(...) en el caso bajo análisis, el solicitante **CARLOS RAFAEL DORADO FERNÁNDEZ (DISEÑOS CASA BLANCA I)**, sustenta la solicitud de nulidad del acto administrativo contenido en la **Resolución N° GGSJ/GR/DRAAT/2007-03 de fecha 31 de enero de 2008**, emanado de la Gerencia de Recursos de [esa] Gerencia General de Servicios Jurídicos, en la presunta comisión por parte de [esa] Administración Tributaria del vicio de falso supuesto de hecho y de derecho en la configuración de su manifestación de voluntad, y siendo que dichos argumentos no se identifican con ninguno de los supuestos establecidos de manera taxativa por el legislador patrio en el artículo 19 de la Ley Orgánica de*

Procedimientos Administrativos en concordancia con el artículo 240 del Código Orgánico Tributario, considera que la solicitud de nulidad formulada es improcedente (...).

*Por las razones antes expuestas (...), [la] Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos, adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (...) resuelve declarar **SIN LUGAR**, la solicitud de Revisión de Oficio efectuada (...)*". (Sic). (Corchetes de esta Sala).

Contra esta última decisión administrativa, el 1º de junio de 2010 los apoderados judiciales del referido contribuyente ejercieron recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos de los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios (U.R.D.D.) del Área Metropolitana de Caracas, el cual fundamentaron en los términos siguientes:

Solicitó la suspensión de los efectos jurídicos de la resolución impugnada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, señalando que tal recurso "*(...) se fundamenta en razones de ilegalidad, en violación de normas de orden público, de orden legal y de rango constitucional (...) lo que refleja la presunción del buen derecho que asiste a [su] representada, conocido como fomis bonis iures (...) la sanción impuesta se basa en criterios propios de la administración, en función del resultado y de manera automática, que dejan de lado los razonamientos del administrado, no siendo exigible ipso iure. Esto, abona la existencia a [su] favor del **periculum in mora**, o sea, el llamado peligro en la mora (...)*". (Sic). (Agregados de esta Alzada).

Denunció la nulidad del acto impugnado, por inconstitucionalidad, al infringir el derecho a la presunción de inocencia y "*el principio de culpabilidad*", habida cuenta que "*(...) los funcionarios deben advertir a los interesados de las omisiones o de las irregularidades que observen, sin que les sea dado rechazar la documentación, ya que lo ajustado a derecho es que la administración informara e instara a subsanar su representación mediante asistencia de un abogado, todo esto en virtud, de no violentar las garantías constitucionales que tienen los contribuyentes (...)*".

Adujo que "*(...) la administración en general, antes de resolver imponer multas a los contribuyentes, se halla obligada a comprobar la culpabilidad de éstos, ya que la sanción que se le pretende aplicar a la recurrente, contemplada en el Artículo 250 del Código Orgánico Tributario, se debe interpretar a la luz del 'principio constitucional de culpabilidad' (...) el **Artículo 250 del Código Orgánico Tributario menoscaba a los administrados un principio general como lo es el principio de culpabilidad, quebrantando también otro principio básico como es la presunción de inocencia del procesado**, mientras no se demuestre fehacientemente su culpabilidad su dolo (...) por ello, según lo contemplado en el **Artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela** (...) y el artículo 20 de nuestro Código de Procedimiento Civil, [pide] (...) la desaplicación del susodicho artículo (...)*".(Sic). (Corchetes de esta Sala).

Por otro lado, indicó que la resolución impugnada incurre en el vicio de falso supuesto, ya que "*(...) para la fecha de la notificación del Oficio 2006/674 de fecha 8 de marzo de 2005, regía la Resolución N° 34 de fecha 24 de marzo de 1995 (...). En vista de que la Resolución supra mencionada establecía que eran contribuyentes especiales aquellos cuyos monto total de ingresos anuales hayan superado el equivalente a ciento veinte mil unidades tributarias (120.000 U.T.), en el ejercicio anterior a la entrada en vigencia de dicha resolución, y de*

las actas administrativas se desprende que [su] representado nunca tuvo ingresos superiores a 120.000 U.T. (...). En consecuencia, el acto administrativo objeto del presente recurso resulta improcedente ya que aplicó falsamente la providencia N° 0685 de fecha 6 de noviembre del 2006, con carácter retroactivo, ya que la que se encontraba vigente para los ejercicios (...) era la resolución N° 34 de fecha 24 de marzo de 1995, publicada en Gaceta Oficial N° 35682 de fecha 29 de marzo de 1995 (...)"'. (Sic). (Interpolado de esta Máxima Instancia).

Agregó además que "(...) para cumplir con estos deberes de información en un procedimiento fiscalizador, resulta indispensable que el contribuyente se encuentre domiciliado en la República Bolivariana de Venezuela, de acuerdo a lo establecido en el artículo 30 del Código Orgánico Tributario (...) [y] que [su] representado no permaneció en Venezuela un período Continuo o Discontinuo mayor de ciento ochenta y tres (183) días, tal como se evidencia de la presentación fotostática del pasaporte de [su] representado que cursan en las actas administrativas, por lo que es evidente que no existe el nacimiento del hecho imponible anual, tal como lo establece el Artículo 51 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta Vigente (...). [Significando] entonces que el enriquecimiento obtenido por [su] representado durante dichos ejercicios 2005 y 2006, no cumplía con las condiciones legales como para ser considerado un **CONTRIBUYENTE ESPECIAL**, y como consecuencia de ello el **Oficio N° GCE-DR-ACO-2006-661-A**, está viciado de **NULIDAD ABSOLUTA**, en virtud de que se le está causando a [su] representado un **gravamen irreparable** (...)"'. (Sic). (Corchetes de esta Sala).

Por último solicitó la nulidad de la Resolución impugnada por cuanto consideró que la misma vulnera el derecho a la defensa y al debido proceso, así como el derecho a la tutela judicial efectiva de su representado, fundamentando dicha solicitud en criterios doctrinarios y jurisprudenciales a este respecto.

II DEL FALLO APELADO

Mediante sentencia definitiva N° 1.693 dictada el 24 de marzo de 2015, el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por los representantes judiciales del contribuyente Carlos Rafael Dorado Fernández, antes identificado, con fundamento en lo indicado a continuación:

"(...) este Órgano Jurisdiccional observa que la causa se circunscribe en verificar si se encuentra ajustada a derecho la Resolución N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0114 de fecha dieciséis (16) de Abril de 2010, al haber declarado SIN LUGAR la solicitud de Revisión de Oficio contra la Resolución N° GGSJ/GR/DRAAT/2007-03 de fecha treinta y uno (31) de Enero de 2008, que declaró INADMISIBLE POR FALTA DE ASISTENCIA el Recurso Jerárquico ejercido en fecha veinte (20) de Abril de 2006.

(...)

Así también, este Juzgado considera que la situación inicialmente planteada queda ubicada en la posibilidad del llamado 'despacho saneador'.

(...)

(...) este Órgano Jurisdiccional advierte que la causa de mérito deviene en principio de un Recurso Jerárquico interpuesto y no de una solicitud elevada a la Administración, por lo que resulta de obligatoria observancia y análisis las causales de inadmisibilidad contenidas en el artículo 250 del Código Orgánico Tributario, no siendo de este modo de forma alguna transgredido el derecho a la defensa de la accionante, por no haber la Administración actuado de conformidad con lo previsto en el artículo 154 del Código Orgánico Tributario. Así se declara.

Asentado lo anterior, considera este Tribunal pertinente examinar las disposiciones contenidas en los artículos 243 y 250 numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001.

(...)

De estas disposiciones legales se infiere, que una de las causales de inadmisibilidad del recurso jerárquico es la falta de representación o asistencia de abogado, no obstante conforme a lo previsto en el artículo 243 del Código Orgánico Tributario, se le permite a los contribuyentes en vía administrativa estén asistidos en su defecto o simultáneamente por un profesional afín al área tributaria, constituyendo dicha normativa la regulación que debe seguirse a los fines precisamente, de que tanto las personas naturales como jurídicas se encuentren debidamente asistidas, lo cual garantiza la mejor defensa del recurrente; y por otra parte, también garantiza otro principio igual de importante, que no es otro que el principio del debido proceso.

(...)

Así de la lectura de las actas que conforman el presente expediente, (...) el Tribunal observa de los alegatos de la contribuyente en su escrito recursivo y de la copia certificada del Recurso Jerárquico que cursa inserta en autos a los folios 264 y 265, que este último fue firmado únicamente por el ciudadano Carlos Rafael Dorado Fernández, ya identificado, no pudiéndose evidenciar de forma alguna que el contribuyente 'CARLOS DORADO FERNÁNDEZ' (DISEÑOS CASA BLANCA I), se encontrara asistido por un profesional del derecho o afín al área tributaria, al momento de la interposición del Recurso Jerárquico, incumpléndose así con lo preceptuado en los artículos 243 y 250 numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, en razón de lo cual resulta ajustada a derecho la declaratoria Sin Lugar contenida en la Resolución N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0114 de fecha dieciséis (16) de Abril de 2010, emanada de la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT. Así se declara.

En razón de la declaratoria anterior, resulta inoficioso entrar a conocer del resto de los alegatos debatidos en la presente causa. Así se declara.

(...)

Con base a los razonamientos antes señalados, (...) declara **SIN LUGAR** el Recurso Contencioso Tributario, [ejercido] por los (...) apoderados judiciales del contribuyente **CARLOS DORADO FERNÁNDEZ (DISEÑOS CASA BLANCA I)**, contra la Resolución N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0114 de fecha dieciséis (16) de Abril de 2010, emanada de la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

(...)

Así pues, declarado Sin Lugar el Recurso Contencioso Tributario (...) este Tribunal (...) impone que las referidas costas procesales deben ser calculadas prudencialmente en diez

unidades tributarias (10 U.T.), tomando como base el diez por ciento (10%) de la cuantía mínima de cien unidades tributarias (100 U.T.) requeridas para que sea admitido el recurso de apelación intentado por personas naturales, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 285 del aludido Código. Así se decide. (...). (Sic).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 23 de junio de 2010, la representación judicial del contribuyente Carlos Rafael Dorado Fernández, ya identificado, presentó escrito de fundamentación de la apelación ejercida, exponiendo los argumentos siguientes:

Denunció la “*violación al derecho a la defensa y al debido proceso de su representado, por configurarse el vicio de silencio de pruebas*”, señalando que “*(...) se evidencia claramente que en la sentencia objeto del (...) recurso, el ente administrativo procede **ILEGAL E INCONSTITUCIONALMENTE a dejar a [su] representado en estado de indefensión al no pronunciarse sobre la solicitud realizada en el ESCRITO RECURSIVO** relativa a la **DESAPLICACIÓN DEL NUMERAL 4 DEL ARTÍCULO 250 DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO DE 2001**, aplicable *ratione temporis*, ya que [consideran] que dichos alegatos debían ser valorados por cuanto fueron traídos al proceso de manera oportuna dentro del marco legal y eran de vital importancia para la defensa de [su] representado. En consecuencia, en el caso de que esta **INCONSTITUCIONAL E ILEGAL** sentencia llegara a quedar firme al margen de la denuncia de la evidente violación al derecho a la Defensa que [han] alegado, **ADICIONALMENTE** se estaría condenando a [su] representado a cumplir con normas de naturaleza tributaria que no le corresponden (...) por cuanto [insisten] los ingresos de [su] representado no encuadran en los supuestos establecidos en la norma para ser calificado como **CONTRIBUYENTE ESPECIAL** (...)*”. (Sic). (Corchetes de esta Sala).

En cuanto al vicio de silencio de pruebas, resaltó que “*(...) a la hora de que el Juez de la causa va a resolver un asunto sometido a su conocimiento (...) debe mantener a todas las partes en igualdad de condiciones lo que quiere decir, no sólo otorgar el derecho a probar sino que al momento de la decisión este debe analizar y someter a su consideración las pruebas aportadas y alegatos aportados por las partes (...)*”. (Sic).

Revalidó “*(...) el mérito de los elementos de convicción que emergen del escrito libelar del Recurso Contencioso Administrativo de Nulidad absoluta de contenido Tributario. Así mismo, [invoca] el mérito de las actas administrativas, donde se constatan denuncias de la recurrente (...)*”. (Sic). (Interpolado de esta Alzada).

IV DE LA CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

En fecha 15 de octubre de 2015, la representación del Fisco Nacional presentó el escrito de contestación a la apelación, con base en los argumentos siguientes:

Ratificó “*(...) el criterio del Tribunal a quo, mediante el cual declara **SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por el ciudadano **Carlos Rafael Dorado Fernández** (...) toda vez que consta*

de los autos que el mencionado ciudadano al momento de interponer el recurso jerárquico, no fue asistido por ningún profesional del derecho o afín al área tributaria, tal como lo exigen las normas establecidas en el Código Orgánico Tributario de 2001 (...). Por lo que el recurso jerárquico interpuesto es inadmisibile de conformidad con lo dispuesto en los artículos 49 (ordinal 6) y 86 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, aplicables supletoriamente de acuerdo a lo previsto en el artículo 7 del Código Orgánico Tributario (...)". (Resaltado del texto).

Insistió en que "(...) *la sentencia N° 1623 de fecha 24/03/2015 del Tribunal de instancia, se encuentra ajustada a derecho al declarar Sin Lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el recurrente. Lo que deja al descubierto por inciertas las argumentaciones expuestas por los apoderados del contribuyente, además carente de toda lógica jurídica a juicio de [esa] representación de la República, completamente desprovista de fundamentación legal, al indicar que la sentencia apelada incurrió en violación del derecho a la defensa y al debido proceso por configurarse el vicio de silencio de pruebas, señalando además que la recurrida los dejó en estado de indefensión al no pronunciarse sobre su solicitud referida a la desaplicación del numeral 4 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario (...)*". (Corchete de esta Máxima Instancia).

V

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de la apelación ejercida por la representación en juicio del recurrente Carlos Rafael Dorado Fernández, ya identificado, contra la sentencia definitiva N° 1693 dictada el 24 de marzo de 2015, por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por el mencionado ciudadano.

Primeramente esta Máxima Instancia observa que el Juez de la causa no emitió pronunciamiento sobre la medida cautelar innominada, solicitada con el recurso contencioso tributario por la representación judicial del contribuyente. Sin embargo, correspondiéndole a esta Sala conocer en apelación del fallo definitivo dictado por el Tribunal *a quo* y advirtiéndose que dicha medida es accesoria a la pretensión principal, no esgrimirá consideraciones en relación a ella. **Así se establece.**

Ahora bien, vista la declaratoria contenida en la decisión apelada, así como los alegatos formulados en su contra por el contribuyente y los argumentos proferidos por la representación judicial del Fisco Nacional en la contestación a la apelación, se desprende que el debate de autos se contrae a determinar si el Tribunal de instancia al emitir sentencia incurrió en la "*(...) violación al derecho a la defensa y al debido proceso (...), por configurarse el vicio de silencio de pruebas (...) al no pronunciarse sobre la solicitud realizada en el ESCRITO RECURSIVO relativa a la DESAPLICACIÓN DEL NUMERAL 4 DEL ARTÍCULO 250 DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO DE 2001, aplicable ratione temporis, (...)*".

Delimitada así la *litis* en los términos expuestos, pasa esta Sala a decidir y al efecto observa:

Revisados los antecedentes del caso, observa la Sala que los apoderados judiciales del recurrente denunciaron la "*violación al derecho a la defensa y al debido proceso de su representado, por configurarse el vicio de silencio de pruebas*", enfatizando adicionalmente que "*(...) en la sentencia objeto del*

(...) recurso, el ente administrativo procede **ILEGAL E INCONSTITUCIONALMENTE a dejar a** [su] **representado en estado de indefensión al no pronunciarse sobre la solicitud realizada en el **ESCRITO RECURSIVO** relativa a la **DESAPLICACIÓN DEL NUMERAL 4 DEL ARTÍCULO 250 DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO DE 2001**, aplicable *ratione temporis*, ya que** [consideran] que dichos alegatos debían ser valorados por cuanto fueron traídos al proceso de manera oportuna dentro del marco legal y eran de vital importancia para la defensa de [su] representado. (...)". (Sic). (Corchetes de esta Sala).

Con vista a lo indicado, advierte la Sala que los representantes en juicio del accionante incurrieron en una imprecisión al sostener que al no pronunciarse el fallo dictado por el Tribunal *a quo* sobre la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del numeral 4 del artículo 250 del indicado Código de la especialidad de 2001, afectó la decisión judicial recurrida del vicio de silencio de pruebas.

Ahora bien, en cuanto al vicio de silencio de pruebas, esta Superioridad ha señalado que este se presenta cuando el Juez al momento de tomar su decisión, no efectúa el correspondiente análisis de valoración de los elementos probatorios aportados al proceso por las partes, a fin de ponderar las defensas de cada una de ellas con los hechos y las normas aplicables al caso. (*Vid.*, sentencias Nros. 00162, 00084, 00989, 00002, 00097 y 00756, de fechas 13 de febrero de 2008, 27 de enero y 20 de octubre de 2010, 12 de enero de 2012, 29 de enero de 2014 y 30 de junio de 2015, casos: *Latil Auto, S.A.*; *Quintero y Ocando, C.A.*; *Auto Mundial, S.A.*; *Rustiaco Caracas, C.A.*; *Lumóvil, C.A.*; y *Julio Rodríguez Manchado*, respectivamente).

Sobre dicho particular, esta Sala Político-Administrativa, mediante decisión N° 04577 de fecha 30 de junio de 2005, caso: *Lionel Rodríguez Álvarez*, ratificada en los fallos Nros. 1.868 del 21 de noviembre de 2007, caso: *Fascinación Centro Comercial Ciudad Tamanaco, C.A.*, 170 del 24 de febrero de 2010, caso: *Makro Comercializadora, S.A.*, y 01243 del 16 de noviembre de 2017, caso: *Padizuli Tienda, C.A.*, dejó sentado lo que sigue:

"(...) cabe destacar que aún cuando el mismo no está configurado expresamente como una causal de nulidad en el artículo 244 del Código de Procedimiento Civil, sin embargo, la Sala estima que cuando se silencia una prueba en sede judicial, bien porque no se menciona o no se analiza ni juzga sobre su valor probatorio, explicando las razones del por qué se aprecia o se desestima, para luego y a partir de allí, establecer hechos o considerar otros como no demostrados, se infringe el ordinal 4° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, ya que el juez no estaría expresando las razones de hecho y de derecho en que fundamenta su fallo.

En efecto, el juez tiene la obligación de analizar todos los elementos probatorios cursantes en autos, aún aquellas que a su juicio no fueren idóneas para ofrecer algún elemento de convicción, expresándose siempre cuál sea el criterio del juez respecto de ellas, de conformidad con lo establecido en el artículo 509 del Código de Procedimiento Civil, al no realizarse la debida valoración de los medios probatorios, el juez no expresa las razones de hecho y de derecho que motivan el fallo (...).

No obstante, esta obligación del juez no puede interpretarse como una obligación de apreciación en uno u otro sentido, es decir, el hecho de que la valoración que haga el juez sobre los medios probatorios para establecer sus conclusiones, se aparte o no coincida con la posición de alguna de las partes procesales, no debe considerarse como silencio de prueba; por el contrario, sólo podrá hablarse de silencio de pruebas, cuando el Juez en su decisión, ignore por completo, no juzgue, aprecie o valore algún medio de

prueba cursante en los autos y que quede demostrado que dicho medio probatorio pudiese, en principio afectar el resultado del juicio (...)". (Sic). (Destacado y agregado de la Sala).

Precisado lo anterior, advierte esta Alzada que de las actas procesales no se evidencia que el Juez de instancia hubiese omitido valorar los elementos probatorios aportados al proceso por las partes, a fin de ponderar las defensas de cada una de ellas con los hechos y las normas aplicables al caso, circunstancia esta que en definitiva constituiría el presupuesto necesario para la configuración del vicio de silencio de pruebas.

No obstante, en aplicación del principio *iura novit curia*, esta Sala se permite concluir que lo realmente objetado por la representación judicial del recurrente cuando afirma que el Tribunal *a quo* no se pronunció "(...) sobre la solicitud (...) relativa a la **DESAPLICACIÓN DEL NUMERAL 4 DEL ARTÍCULO 250 DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO DE 2001** (...)", es el "vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento". Razón por la cual el análisis del alegato en cuestión se hará a la luz de esta última apreciación. **Así se declara.**

Ahora bien, la denuncia bajo estudio obedece al hecho que la representación en juicio del recurrente sostuvo que el "(...) Artículo 250 del Código Orgánico Tributario [del año 2001], menoscaba a los administrados un principio general como es el principio de culpabilidad, quebrantando también otro principio básico como es la presunción de inocencia del procesado (...)", por lo cual solicita su desaplicación. (Agregado y destacado del texto).

Por su parte, indicó la apoderada del Fisco Nacional que "(...) *la sentencia N° 1623 de fecha 24/03/2015 del Tribunal de instancia, se encuentra ajustada a derecho al declarar Sin Lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el recurrente. Lo que deja al descubierto por inciertas las argumentaciones expuestas por los apoderados del contribuyente, además carente de toda lógica jurídica a juicio de [esa] representación de la República, completamente desprovista de fundamentación legal, al indicar que la sentencia apelada incurrió en violación del derecho a la defensa y al debido proceso por configurarse el vicio de silencio de pruebas, señalando además que la recurrida los dejó en estado de indefensión al no pronunciarse sobre su solicitud referida a la desaplicación del numeral 4 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario (...) puesto que cuando un Juez actúa en nombre de la República, en ejercicio de las atribuciones expresamente conferidas, debe por sobre todo verificar los requisitos para la admisión de las demandas y pronunciarse exactamente en los términos expresados en la sentencia recurrida (...)*". (Corchete de esta Máxima Instancia).

A su vez, el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, declaró sin lugar el recurso contencioso tributario al no evidenciarse "(...) *de forma alguna que el contribuyente 'CARLOS DORADO FERNÁNDEZ' (DISEÑOS CASA BLANCA I), se encontrara asistido por un profesional del derecho o afín al área tributaria, al momento de la interposición del Recurso Jerárquico, incumpléndose así con lo preceptuado en los artículos 243 y 250 numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, en razón de lo cual resulta ajustada a derecho la declaratoria Sin Lugar contenida en la Resolución N° SNAT/GGSJ/GR/ DRAAT/2010-0114 de fecha dieciséis (16) de Abril de 2010, emanada de la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT. Así se declara.*

En razón de la declaratoria anterior, resulta inoficioso entrar a conocer del resto de los alegatos debatidos en la presente causa. Así se declara (...)". (Sic).

Delimitada como ha quedado la denuncia formulada sobre el aludido "*vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento*", conviene precisar que el marco normativo que rige al proceso judicial prescribe que toda instancia concluya con un pronunciamiento razonado que ofrezca a las partes intervinientes en juicio una solución efectiva a sus controversias, aplicando para ello, sobre el debate suscitado, las reglas de derecho preexistentes que se adecuen al caso y que en definitiva propendan al cumplimiento del deber de dictar decisiones realizadoras de la justicia.

Por ello, es exigencia de Ley que todo fallo contenga una decisión expresa, positiva y precisa, tomada con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, y que en ningún caso sirva para absolver la instancia (ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil).

Con el propósito de dar cumplimiento a este requisito, la decisión que se dicte en el curso del proceso no debe contener expresiones o declaratorias implícitas o sobreentendidas; por el contrario, el contenido de la sentencia debe ser expresado en forma comprensible, cierta, verdadera y efectiva, que no dé lugar a dudas, incertidumbres, insuficiencias, contradicciones o ambigüedades, debiendo para ello ser exhaustiva, es decir, pronunciarse sobre todos los pedimentos formulados en el debate, y de esa manera dirimir el conflicto de intereses que vincula a las partes del proceso. Estas exigencias de carácter legal, como requisitos fundamentales e impretermitibles que deben contener las sentencias, han sido categorizados por la jurisprudencia como: el deber de pronunciamiento, la congruencia y la prohibición de absolver la instancia.

Respecto a la congruencia, dispone el segundo precepto del ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, que la decisión debe dictarse "*(...) con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas (...)*". Luego, cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia, el cual se manifiesta cuando el Juez con su decisión, modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limitó a resolver sólo lo pretendido por las partes, o no resolvió sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio.

Así, cuando se configura el primero de los supuestos arriba mencionados se estará en presencia de una incongruencia positiva y, en el segundo de los casos, se incurre en incongruencia negativa cuando el fallo omite el debido pronunciamiento sobre alguno de los alegatos fundamentales hechos valer por las partes en la controversia judicial (violación al principio de exhaustividad).

Sin embargo, conviene precisar que no toda omisión de pronunciamiento es capaz de generar una afectación de esta naturaleza y provocar en consecuencia la nulidad de la sentencia aparentemente defectuosa, pues en determinadas circunstancias el ente decisor estaría facultado para obviar en su dictamen elementos específicos de la controversia, como sucede, por ejemplo: cuando el mérito del fallo judicial se sustenta en la escogencia entre dos (2) pretensiones alternativas, cuando se estima una pretensión principal respecto de una subsidiaria, cuando el razonamiento del Juzgador excluye por lógica consecuencia al resto de los alegatos esgrimidos, o cuando se declara una excepción de inadmisibilidad, entre otros tantos supuestos. (*Vid.*, entre

otras, las sentencias de esta Sala Nros. 00034 del 12 de enero de 2011, caso: *Redenlake, LTD, S.A.*; 00002 del 18 de enero de 2012, caso: *Grupo Hardwell Technologies, C.A.*; 01494 de fecha 14 de diciembre de 2016, caso: *Fertilizantes Nitrogenados de Venezuela, FERTINITRO CEC*; y 01366 del 12 de diciembre de 2017, caso: *Irma Morales Durán*).

Formuladas las anteriores consideraciones, observa esta Alzada lo siguiente:

La representación en juicio del ciudadano Carlos Rafael Dorado Fernández expuso en el escrito contencioso tributario, entre otros alegatos, la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del numeral 4 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

En cuanto dicho punto, advierte esta Superioridad que el Juez *a quo* no analizó el aludido alegato, el cual por ser de rango constitucional debió ser resuelto en primer orden, sino que pasó directo a revisar la legalidad del acto impugnado, esto es, la admisibilidad del citado medio de impugnación, sin efectuar el estudio correspondiente a la constitucionalidad del numeral 4 del artículo 250 del referido Texto Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

Determinado lo precedente, al constatarse que el Juzgado de instancia no decidió sobre todo lo alegado y probado en autos, conforme lo disponen los artículos 12 y 243, ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil, aplicados por remisión expresa del artículo 339 del Código Orgánico Tributario de 2014, se concluye que **incurrió en el vicio de incongruencia negativa** al no pronunciarse sobre la solicitud de desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del numeral 4 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, lo cual había sido objeto de controversia en el recurso contencioso tributario. **Así se decide.**

Con fundamento en lo señalado, este Máximo Tribunal declara **con lugar** el recurso de apelación ejercido por la representación del ciudadano Carlos Rafael Dorado Fernández; y **anula** el fallo definitivo N° 1.693 dictado el 24 de marzo de 2015, por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. **Así se establece.**

Vista la declaratoria de nulidad, corresponde a esta Superioridad, siguiendo lo preceptuado en el artículo 209 del Código de Procedimiento Civil, pronunciarse sobre el mérito del recurso contencioso tributario ejercido el 1° de julio de 2010, ciñéndose a los alegatos expuestos por el recurrente ante el Tribunal *a quo*.

Resuelto lo anterior, se desprende que los fundamentos del ciudadano recurrente son: **i)** nulidad del acto impugnado, por inconstitucionalidad, al infringir el derecho a la presunción de inocencia y “*el principio de culpabilidad*”; **ii)** desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del numeral 4 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo; **iii)** vicio de falso supuesto de derecho por errónea aplicación de la Providencia N° 0685 de fecha 6 de noviembre del 2006, para la calificación de “*contribuyente especial*”; y **iv)** vulneración del derecho a la defensa y al debido proceso, así como el derecho a la tutela judicial efectiva.

Sin embargo, esta Superioridad, independientemente de la manera en que fueron esgrimidos tales argumentos por el contribuyente en su escrito recursorio, por estrictas razones procesales debe precisar que se

pronunciará en primer lugar, sobre la solicitud de desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del numeral 4 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, atendiendo a los efectos anulatorios que supondría la eventual constatación de transgresiones a una norma de rango constitucional.

Delimitada así la *litis* pasa esta Superioridad a decidir y, a tales efectos, observa:

i) De la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del numeral 4 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, por menoscabar “(...) a los administrados un principio general como es el principio de culpabilidad, quebrantando también otro principio básico como es la presunción de inocencia del procesado (...)” previstos en el artículo 49 de la Constitución.

El sistema del control difuso de la constitucionalidad de normas está expresamente previsto en nuestro ordenamiento positivo, en la forma siguiente:

En la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela:

“Artículo 334. Todos los jueces o juezas de la República, en el ámbito de sus competencias y conforme a lo previsto en esta Constitución y en la ley, están en la obligación de asegurar la integridad de esta Constitución.

En caso de incompatibilidad entre esta Constitución y una ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales, correspondiendo a los tribunales en cualquier causa, aún de oficio, decidir lo conducente.

Corresponde exclusivamente a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia como jurisdicción constitucional, declarar la nulidad de las leyes y demás actos de los órganos que ejercen el Poder Público dictados en ejecución directa e inmediata de la constitución o que tengan rango de ley, cuando colidan con aquella”.

En el Código de Procedimiento Civil:

“Artículo 20.- Cuando la ley vigente, cuya aplicación se pida, colidiere con alguna disposición constitucional, los jueces aplicarán ésta con preferencia”.

De los presupuestos normativos anteriormente transcritos se observa, que tal mecanismo de control se basa en el carácter supremo de nuestra Carta Magna respecto de todas las otras normas de rango distinto que conforman el ordenamiento jurídico venezolano, y opera cuando el juez frente a un caso concreto sometido a su conocimiento advierte que la norma de rango legal o sub-legal, relacionada con la resolución del asunto contraría directamente una norma constitucional; en cuyo caso debe proceder a la desaplicación de la primera.

Tal mecanismo de control constitucional puede y debe ser ejercido por todos los tribunales de la República cuando se encuentren frente a una norma incompatible con otra de la Constitución, y que sea de aplicación directa.

Ahora bien, estima oportuno la Sala precisar los siguientes aspectos:

Dispone el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, lo siguiente:

“Artículo 49: *El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia:*

(...)

2. *Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario.*

(...)

5. *Ninguna persona podrá ser obligada a confesarse culpable o declarar contra sí misma, su cónyuge, concubino o concubina, o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad. La confesión solamente será válida si fuere hecha sin coacción de ninguna naturaleza (...)*”.

En tal sentido, es preciso señalar que el debido proceso constituye una garantía constitucional aplicable también a todas las actuaciones judiciales y administrativas, y definitivamente orientado a la protección jurídica de los particulares, proporcionándoles, entre otros, el acceso a la justicia y a los recursos legalmente establecidos, así como al derecho a un tribunal competente, a la presunción de inocencia y a la ejecución del procedimiento correspondiente.

De los argumentos expuestos en el escrito recursivo, aprecia esta Alzada que el contribuyente fue informado de los recursos que debía ejercer para la defensa de sus derechos, que ejerció en tiempo hábil los correspondientes recursos administrativos y que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), aplicó las normas legales de acuerdo con los hechos ocurridos, por lo que a juicio de esta Sala no se configura en este caso violación alguna del principio de culpabilidad y a la presunción de inocencia.

Vinculado a lo anterior, considera la Sala pertinente destacar que el referido artículo 250, numeral 4, del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, cuya desaplicación se solicita, establece lo siguiente:

“Artículo 250.- Son causales de inadmisibilidad del recurso:

1. *La falta de cualidad o interés del recurrente.*

2. *La caducidad del plazo para ejercer el recurso.*

3. *Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye, o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.*

4. *Falta de asistencia o representación de abogado.*

(...)”. (Destacado de la Sala).

En este orden de ideas, se observa de las actas procesales que Resolución N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0114 de fecha 16 de abril de 2010, emanada de la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), fue dictada a los fines de decidir sin lugar la solicitud de revisión de oficio presentada el 30 de abril de 2008 por disconformidad con la Resolución N° GGSJ/GR/DRAAT/2007-03 del 31 de enero de 2008, que declaró inadmisibile por falta de asistencia el recurso jerárquico que ejerció el 20 de abril de 2006, impugnando el Oficio N° GCE-DR-ACO-2006-661-A del 8 de marzo de 2006 por medio del cual se le notifica al recurrente su calificación como “*Contribuyente Especial*” (folios 124 al 136).

En tal sentido es preciso destacar que el mecanismo de admisión del recurso jerárquico en vía administrativa constituye el análisis previo mediante el cual la máxima autoridad de la Administración Tributaria

examina lo relativo a la juridicidad de la pretensión y su adecuación al orden público y a las buenas costumbres, lo que significa que la interposición de la acción y su admisión posterior constituyen el inicio formal de todo proceso, una vez verificada la viabilidad de la propia pretensión; y, fue con fundamento en las normas antes transcritas que el referido Servicio Autónomo resolvió declarar la inadmisibilidad del recurso jerárquico interpuesto, siendo esta decisión posteriormente confirmada por el Tribunal *a quo*.

Bajo este contexto y, específicamente, en cuanto a la solicitud formulada por el contribuyente al solicitar la desaplicación del numeral 4, del artículo 250, del Código Orgánico Tributario 2001, aplicable en razón del tiempo, considera la Sala que los requisitos para la interposición del recurso jerárquico derivan de una concatenación de normas contenidas en el Capítulo II del Título V del indicado Código y no de una sola norma en forma aislada, pues los derechos constitucionales encuentran límites precisos a su ejercicio en la ley y es en este contexto que el artículo 250 del *eiusdem*, establece las causales de inadmisibilidad del recurso jerárquico, que son taxativas y de estricto orden público.

En efecto, el mecanismo de admisión del recurso jerárquico en vía administrativa y del recurso contencioso tributario en vía judicial, representa el límite legítimo del derecho fundamental al libre acceso a la justicia, en el entendido de que sólo la ley determina y regla los extremos básicos que apuntalan la viabilidad del proceso. (*Vid.*, sentencias Nros. 01739 y 00497 del 18 de diciembre de 2014 y 9 de mayo de 2017, casos: *Felipe Antonio Moleiro Rojas y Droguería Mayor, C.A.*).

De manera que, las previsiones contenidas en el numeral 4 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, constituyen las exigencias legales para la interposición del recurso jerárquico, y de ningún modo contravienen el espíritu del Constituyente de 1999, ya que cuando en su artículo 49 establece el alcance del derecho al debido proceso en los ámbitos judicial y administrativo, también consagra, en su numeral 1, la defensa y asistencia jurídica como derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso, así como el reconocimiento de excepciones, tanto constitucionales como legales, respecto al derecho de recurrir del fallo.

Por lo antes expuesto, mal puede considerarse que la exigencia del requisito de estar asistido o representado por abogado o cualquier otro profesional afín en el área tributaria para la interposición del recurso jerárquico, constituya violación alguna del principio de culpabilidad y a la presunción de inocencia; por el contrario, tal requisito es un desarrollo del texto constitucional y más bien el que esté asistido de un profesional del derecho o afín al área tributaria configura una garantía para el particular en la defensa de sus derechos, que redundará en su propio beneficio. A esto se aúna el hecho de que tales causales de inadmisibilidad pueden ser consideradas como los límites o excepciones que la ley ha establecido para el ejercicio del referido recurso.

Con fundamento en las consideraciones que anteceden, estima la Sala que el referido numeral 4 del artículo 250 del Código de la especialidad de 2001, no contraría las normas constitucionales invocadas que amerite su desaplicación por inconstitucionalidad mediante control difuso. **Así se decide.**

ii) De la violación al derecho a la defensa, al debido proceso y a la tutela judicial efectiva.

Los apoderados del recurrente indicaron “(...) *que la administración, violó el Derecho Constitucional a la Defensa y Debido Proceso de [su] representado (...)*”, luego transcribieron los artículos 25 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; el artículo 15 del Código de Procedimiento Civil; y el fallo de la Sala de Casación Civil N° 00414 del 12 de agosto de 2003 caso *C.M.T. Televisión Vs. Bancor S.A.C.A.*; y en cuanto a la violación a la tutela judicial efectiva citaron los artículos 257 y 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (Agregado de esta Alzada).

Respecto a la señalada denuncia, debe advertirse que esta Sala ha establecido de manera reiterada, que los derechos a la defensa y al debido proceso, consagrados en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, implican el derecho a ser oído; a ser notificado de la decisión administrativa a los fines de que el imputado pueda presentar los alegatos que en su defensa pueda aportar al procedimiento; el derecho a tener acceso al expediente, con el propósito de examinar en cualquier estado del procedimiento las actas que lo componen; así como el derecho a presentar pruebas que permitan desvirtuar los alegatos esgrimidos por la Administración; el derecho a ser informado de los recursos y medios de defensa; y, finalmente, el derecho a recibir oportuna respuesta a sus solicitudes; (*Vid.* entre otras, Sentencias Nros. 69 y 00348, del 30 de enero de 2013 y 5 de abril de 2016, caso: *Ferreglobal, C.A. y Seguros Caracas de Liberty Mutual, C.A.*).

Igualmente, ha sostenido que la garantía de la tutela judicial efectiva prevista en el artículo 26 Constitucional, no se considera agotada con el libre acceso a los órganos de administración de justicia, ni con la posibilidad de obtener un pronunciamiento expedito o de hacer efectiva la ejecución de un fallo, sino que dicha garantía abarca también la protección anticipada de intereses y derechos, siempre que estos últimos se encuentren apegados a la legalidad. (*Vid.*, entre otras, sentencias Nros. 160 y 01140 del 9 de febrero de 2011 y 27 de octubre de 2016, casos: *Constructora Delcamar, C.A. y Freddy Gutiérrez Trejo, Ana Elisa Osorio, Cliver Alcalá Cordones, Héctor Navarro y otros*).

Ahora bien, constata esta Máxima Instancia que el recurrente se limitó a expresar la existencia de “*violación al derecho a la defensa y al debido proceso, así como el derecho a la tutela judicial efectiva*”, sin efectuar ninguna acotación en relación a la manera en que se configuró la transgresión por parte de la Administración Tributaria de tales derechos constitucionales. En consecuencia, se imposibilita para esta Alzada realizar un análisis sobre la denuncia realizada dado que no cuenta con los elementos de hecho a evaluar para tomar una decisión, en vista de lo cual se desestiman las denuncias proferidas. **Así se declara.**

***iii) De la nulidad del acto impugnado, por inconstitucionalidad, al infringir el derecho a la presunción de inocencia y “el principio de culpabilidad” ya que “(...) los funcionarios deben advertir a los interesados de las omisiones o de las irregularidades que observen, sin que les sea dado rechazar la documentación, ya que lo ajustado a derecho es que la administración informara e instara a subsanar su representación mediante asistencia de un abogado, todo esto en virtud, de no violentar las garantías constitucionales que tienen los contribuyentes (...)*”.**

Al efecto, constata esta Alzada que el 20 de abril de 2006 el ciudadano Carlos Rafael Dorado Fernández, titular de la Cédula de Identidad N° 6.967.434, actuando en nombre propio y en su carácter de Propietario del fondo de comercio Diseños Casa Blanca I, interpuso recurso jerárquico contra el Oficio N° GCE-DR-ACO-2006-661-A del 8 de marzo de 2006, emitido por la Gerencia Regional de Tributos Internos de

Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por medio del cual se le notifica su calificación como “*Contribuyente Especial*”.

De igual manera, se observa que la autoridad administrativa consideró inadmisibile el recurso jerárquico al configurarse la causal contemplada en el numeral 4 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, referida a la “*Falta de asistencia o representación de abogado*”.

En tal sentido, resulta importante precisar que la referida omisión se puede constatar del texto del referido recurso jerárquico, toda vez que en el mismo no se evidencia la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria (folios 264 y 265 de las actas procesales).

Sobre el referido particular, juzga esta Máxima Instancia pertinente traer a colación nuevamente el criterio jurisprudencial sentado por esta Sala en su sentencia N° 06482 del 7 de diciembre de 2005, caso: *Hotelera Sol, C.A.*, ratificada en los fallos Nros. 00208 y 01375 del 16 de febrero de 2011 y 6 de diciembre de 2016, casos: *Pavema Gráfica, C.A.* y *Grupo Mottainai, C.A.*, donde en lo concerniente al despacho saneador en los recursos ejercidos en sede administrativa, se estableció lo siguiente:

“(…)

En este orden de ideas, esta Sala como cúspide de la jurisdicción contencioso administrativa y a los fines de unificar los criterios jurisprudenciales, pasa a revisar los fundamentos expresados por la sentencia apelada, y a tal efecto juzga oportuno citar el contenido del artículo 154 del Código Orgánico Tributario de 2001, el cual es del tenor siguiente:

‘Artículo 154.- Cuando en el escrito recibido por la Administración Tributaria faltare cualquiera de los requisitos exigidos en las leyes y demás disposiciones, el procedimiento tributario se paralizará, y la autoridad que hubiere de iniciar las actuaciones lo notificará al interesado, comunicándole las omisiones o faltas observadas, a fin de que en un plazo de diez (10) días hábiles proceda a subsanarlos.

(…) El procedimiento tributario se reanudará cuando el interesado hubiere cumplido la totalidad de los requisitos exigidos para la tramitación de su petición o solicitud’.
(Destacado de la Sala).

Sobre la disposición normativa antes transcrita es necesario advertir que la misma se encuentra inserta en el Capítulo III ‘De los Procedimientos’, administrativos constitutivos o de primer grado, iniciados a instancia de parte, establecida por el legislador con el objeto de dar oportunidad al particular de subsanar las omisiones en que hubiera incurrido y así asegurar que la Administración forme su voluntad y dicte su acto administrativo en respuesta a la solicitud planteada.

Sin embargo, no puede extenderse dicho deber a los procedimientos administrativos de segundo grado o impugnatorios, que se inician con la interposición de los recursos administrativos, en la materia tributaria del jerárquico, pues en este caso, ya el legislador exige para su ejercicio estar asistido o representado de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria (Artículo 243 del Código Orgánico Tributario) y sanciona su incumplimiento con la inadmisibilidad del recurso (Artículo 250 eiusdem).

De manera, que en el caso bajo análisis la Administración Tributaria no estaba obligada a notificar a la contribuyente acerca de la omisión advertida, y así lo ha establecido esta Sala en anteriores oportunidades al pronunciarse sobre la inaplicabilidad del supuesto de hecho descrito en el artículo 154 del Código Orgánico Tributario vigente (despacho saneador) en los procedimientos administrativos recursivos cuando se ejerce el recurso

jerárquico en materia tributaria, en sentencia N° 06482 del 07 de diciembre de 2005, caso: Hotelera Sol, C.A. (...). (Resaltado de la Sala).

Con fundamento en el criterio antes expuesto, esta Máxima Instancia desestima lo aseverado por la contribuyente de autos en el sentido que “(...) *lo ajustado a derecho es que la administración informara e instara a subsanar su representación mediante asistencia de un abogado, todo esto en virtud, de no violentar las garantías constitucionales que tienen los contribuyentes (...)*” como lo es el derecho a la presunción de inocencia y “*el principio de culpabilidad*”, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos que consagra la figura del despacho saneador, pues ni dicha disposición, ni lo previsto en el artículo 154 del Código Orgánico Tributario de 2001 resultan aplicables al caso de autos, así como tampoco se evidencia la transgresión del derecho a la presunción de inocencia y “*el principio de culpabilidad*”. **Así se declara.**

Como consecuencia de ello, al verificarse la falta de asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria juzga esta Alzada que resulta procedente la declaratoria de inadmisibilidad del recurso jerárquico, contenida en la Resolución N° GGSJ/ GR/DRAAT/2007-03 del 31 de enero de 2008, emanada de la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), configurándose la causal contemplada en el artículo 250 (numeral 4) del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo. **Así se declara.**

Partiendo de las consideraciones expresadas, entiende esta Sala, que la inadmisibilidad del recurso jerárquico “*no conlleva irremediabilmente a la misma declaratoria en la interposición del recurso contencioso tributario ante los órganos de justicia*”. (Vid., sentencia N° 01382 del 4 de diciembre de 2013, caso: *Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda vs. García Tuñón, C.A.*).

Sobre este aspecto, esta Alzada al igual que lo hiciera en sus fallos Nros. 00438 y 00220 de fechas 6 de abril de 2011 y 23 de marzo de 2017, casos: *Vanscopy, C.A.*, y *Operaciones de Producción y Exploración Nacionales (OPEN), S.A.*; considera pertinente traer a colación el criterio jurisprudencial con carácter vinculante sentado por la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal en su sentencia N° 164 del 23 de marzo de 2010, caso: *Policlínica Metropolitana, C.A.*, que resalta el deber del sentenciador de conocer de las pretensiones de fondo alegados por los recurrentes en sede jurisdiccional, en los términos siguientes:

“(...) la sentencia objeto de revisión obvió alegatos que formaron parte del thema decidendum, que debieron ser resueltos para la estimación o desestimación del recurso contencioso tributario; sin embargo, el fallo cuestionado sólo procedió a analizar el referido aspecto objetivo del acto con respecto a uno solo de los aspectos expuestos por la sociedad mercantil recurrente, como fue, la solicitud de aplicación de control difuso sobre las causales de admisibilidad del recurso contencioso tributario, sin considerar los otros argumentos indicados al inicio del presente fallo y que se relacionan con la vulneración de la supuesta condición de no ser contribuyente frente a esta modalidad de tributo, la indebida aplicación de las normas de derecho para la exigencia de las contribuciones especiales, y la impugnación de la multa, la cual, también debió ser objeto de pronunciamiento por parte de la decisión por cuanto comprende un acto administrativo que también fue objeto de impugnación.”

El fallo objeto de revisión, a pesar de declarar sin lugar el recurso contencioso tributario, equipara la falta de asistencia de abogado en vía administrativa como una especie de causal de inadmisibilidad del recurso contencioso tributario, asimilable a la falta de agotamiento de la vía administrativa no prevista en la ley, sin adentrarse a considerar los demás alegatos de fondo presentados por el recurrente en sede jurisdiccional y obviando todos los fundamentos por los cuales se solicitó la nulidad de los actos que conformaron el procedimiento de determinación tributaria, incluyendo la multa impuesta al recurrente.

Esta Sala observa que la decisión administrativa que versó sobre el recurso jerárquico no se pronunció sobre el fondo del asunto, por lo que en este caso el contribuyente disponía, dada la negativa de la Administración, de una mayor amplitud de la pretensión para la tutela de sus derechos subjetivos en vía judicial como sujeto pasivo de la relación tributaria; (...). De forma tal, el jurisdicente puede acudir a cualquier vía, sin que los alegatos presentados en los recursos administrativos constriñan la amplitud de control por parte de la jurisdicción (vid. s.S.C núm. 957 del 9 de mayo de 2006; caso: Luis Eduardo Moncada Izquierdo) (...)”.

Partiendo de los lineamientos fijados en la sentencia parcialmente transcrita, en aras de garantizar los derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva, la celeridad procesal, así como a la defensa y al debido proceso, pasa esta Máxima Instancia a decidir el fondo del asunto debatido, conociendo el resto de los alegatos esgrimidos por el ciudadano Carlos Rafael Dorado Fernández, ya identificado, en el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos. **Así se establece.**

iv) Del vicio de falso supuesto de derecho por errónea aplicación de la Providencia N° 0685 de fecha 6 de noviembre del 2006, para la calificación de “contribuyente especial”.

En relación a este alegato, sostuvo el recurrente que el acto administrativo objeto del presente recurso (Oficio N° GCE-2006-661) resulta improcedente ya que aplicó falsamente la Providencia N° 0685 de fecha 6 de noviembre del 2006, con carácter retroactivo, pues la que se encontraba vigente para la fecha de la notificación del mencionado Oficio era la Resolución N° 34 de fecha 24 de marzo de 1995, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 35.682 de fecha 29 de marzo de 1995.

Por su parte, la representación del Fisco Nacional expuso que el Oficio N° GCE-DR-ACO-2006-661-A de fecha 8 de marzo de 2006, emitido por la Gerencia Regional de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante el cual se comunica que según “Oficio N° GCE-2006-661” se acordó calificar como “contribuyente especial” al ciudadano Carlos Rafael Dorado Fernández, ya identificado, se notificó el 13 de marzo de 2006, de conformidad con la Providencia sobre Sujetos Pasivos Especiales N° 0828 de fecha 21 de septiembre de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.313 del 14 de noviembre de 2005 que “*entró en vigencia al día siguiente de su publicación en la Gaceta Oficial y permaneció en vigor hasta que se dictó la Providencia N° 0685, de fecha 6 de noviembre de 2006, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.622, de fecha 8 de febrero de 2007*”.

Visto lo que antecede, es necesario reiterar el criterio sentado en diversas oportunidades por esta Sala Político-Administrativa acerca del vicio de falso supuesto de derecho, señalando que este se verifica cuando el Juez, aun conociendo la existencia y validez de la norma aplicable, *yerra* al interpretarla en su alcance general y abstracto; es decir, cuando el intérprete no le da a la norma el verdadero sentido que tiene y hace derivar de ella

consecuencias no acordes con su propósito. (*Vid.*, entre otras, sentencias Nros. 01472, 01526 y 00364 de fechas: 14 de agosto de 2007, 3 de diciembre de 2008 y 9 de abril de 2013, casos: *Sucesión de Eneida A. Azocar, Federal Express Holdings, S.A.*, y *Creative Network, C.A.*).

Precisado lo anterior, es necesario señalar que la Administración Tributaria a tenor de lo dispuesto en los artículos 34, único aparte y 41 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, puede agrupar y calificar a determinado grupo de sujetos pasivos que presenten similares características, en función de su nivel de ingresos, sector o actividad económica, según los criterios objetivos que al efecto establezca, a fin de ejercer sobre ellos un mejor y más eficiente control y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Así las cosas, la categoría de “*contribuyentes especiales*” encuentra su desarrollo a través de la referida Providencia N° 0828 de fecha 21 de septiembre de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.313 del 14 de noviembre de 2005, aplicable en razón del tiempo, la cual dispone en su artículo 3 (literal d) lo siguiente:

“Artículo 3: Podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, los siguientes sujetos pasivos con domicilio fiscal en la jurisdicción de la Región Capital:

(...)

d) Las personas naturales o jurídicas que fueren socios, directores, gerentes, administradores o representantes de sociedades y demás entes calificados como sujetos pasivos especiales por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, con independencia del monto anual de ingresos brutos o volúmenes anuales de ventas, prestaciones de servicio y no obstante la denominación que se hubiere otorgado en los estatutos o actas de los entes calificados con sujetos pasivos especiales (...)”. (Destacados de esta Sala).

Asimismo, el artículo 22 de la referida Providencia N° 0828 de fecha 21 de septiembre de 2005, dispone:

“Artículo 22: La presente Providencia entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en Gaceta Oficial”.

De los dispositivos antes transcritos se desprende el supuesto de hecho para calificar a los sujetos pasivos “*con domicilio fiscal en la jurisdicción de la Región Capital*” como contribuyente especial, a saber: Las personas naturales o jurídicas que fueren socios, directores, gerentes, administradores o representantes de sociedades y demás entes calificados como sujetos pasivos especiales con independencia del monto anual de ingresos brutos o volúmenes anuales de ventas, prestaciones de servicio y no obstante la denominación que se hubiere otorgado en los estatutos o actas de los entes calificados como sujetos pasivos especiales; así como la oportunidad de la entrada en vigencia de dicha Providencia, siendo ésta al día siguiente de su publicación en Gaceta Oficial.

Visto lo anterior, esta Máxima Instancia puede advertir que:

- El Oficio N° GCE-2006-661, que calificó como “*contribuyente especial*” al ciudadano Carlos Rafael Dorado Fernández, ya identificado, fue notificado en fecha el 13 de marzo de 2006;

- La referida calificación, fue emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de conformidad con el artículo 3 (literal d) de la Providencia sobre Sujetos Pasivos Especiales N° 0828 de fecha 21 de septiembre de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.313 del 14 de noviembre de 2005;

- El contribuyente se encuentra dentro del supuesto previsto en el artículo 3 (literal d) de la referida Providencia, ya que es “*propietario y responsable del fondo de comercio Diseños Casa Blanca P*”, según copia del Acta Constitutiva inscrita ante el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano Miranda) el 23 de mayo de 1992, bajo el N° 81, Tomo 4-B-Sgdo (folios 383 al 385), la cual se reputa como fidedigna según lo dispuesto en el artículo 429 del Código de Procedimiento Civil.

Por consiguiente, y contrario a lo alegado por los apoderados judiciales del recurrente, no se aplicó falsamente ni en forma retroactiva la “*Providencia N° 0685 del 6 de noviembre de 2006*”, ya que del contenido del Oficio N° GCE-2006-661 de fecha 8 de marzo de 2006, así como de la Resolución impugnada, se desprende que la Administración Tributaria emitió dicho acto administrativo con fundamento en la Providencia sobre Sujetos Pasivos Especiales N° 0828 de fecha 21 de septiembre de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.313 del 14 de noviembre de 2005, la cual se encontraba en plena vigencia para la fecha en que se calificó al recurrente como “*contribuyente especial*”. **Así se declara.**

Ahora bien, en lo que respecta al alegato de que “*(...) resulta indispensable que el contribuyente se encuentre domiciliado en la República Bolivariana de Venezuela, de acuerdo a lo establecido en el artículo 30 del Código Orgánico Tributario (...) [y] que [su] representado no permaneció en Venezuela un período Continuo o Discontinuo mayor de ciento ochenta y tres (183) días, (...) por lo que es evidente que no existe el nacimiento del hecho imponible anual, tal como lo establece el Artículo 51 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta Vigente (...). Significa entonces que el enriquecimiento obtenido por [su] representado durante dichos ejercicios 2005 y 2006, no cumplía con las condiciones legales como para ser considerado un CONTRIBUYENTE ESPECIAL (...)*”. (Agregados de esta Sala).

A efectos de probar la aludida condición de que su “*representado no permaneció en Venezuela un período Continuo o Discontinuo mayor de ciento ochenta y tres (183) días*”, consignaron copia fotostática certificada del Movimiento Migratorio y del Pasaporte N° B0896083 (folios 166 al 210 del expediente judicial), documentos no impugnados por la representación judicial del Fisco Nacional, e igualmente cursa a los folios 36 al 45 de la pieza N° 2 del expediente administrativo el reporte de movimientos migratorios del recurrente para los años 2004, 2005 y 2006, de lo que se puede observar lo que de seguidas se indica:

Entrada a Venezuela	Salida de Venezuela	Días en Venezuela
01/02/2004	08/02/2004	7
TOTAL DIAS		7

Entrada a Venezuela	Salida de Venezuela	Días en Venezuela
10/01/2005	14/01/2005	4
18/01/2005	20/01/2005	2
28/03/2005	01/04/2005	4
18/04/2005	22/04/2005	4
16/05/2005	20/05/2005	4
17/08/2005	18/08/2005	1
06/09/2005	30/09/2005	24
16/10/2005	21/10/2005	5
29/11/2005	02/12/2005	3
13/12/2005	20/01/2006	38
TOTAL DIAS		89

Entrada a Venezuela	Salida de Venezuela	Días en Venezuela
25/01/2006	25/01/2006	---
08/02/2006	31/03/2006	53
09/04/2006	16/04/2006	7
01/05/2006	05/05/2006	4
01/06/2006	09/06/2006	8
16/10/2006	21/10/2006	5
13/11/2006	05/12/2006	22
TOTAL DIAS		99

Al respecto tenemos que el artículo 51 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 2001, aplicable *ratione temporis*, dispone:

“Artículo 51. A todos los fines de esta ley, se entiende por persona no residente, aquella cuya estadía en el país no se prolongue por más de ciento ochenta (180) días dentro de su ejercicio anual (...).”

En conexión con lo anterior, tenemos que el artículo 30 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, dispone lo que se transcribe a continuación:

“Artículo 30: Se consideran domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela para los efectos tributarios:

1. Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuo, de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo.

2. Las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el país, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

3. Los venezolanos que desempeñen en el exterior funciones de representación o cargos oficiales de la República, de los estados, de los municipios o de las entidades funcionalmente descentralizadas, y que perciban remuneración de cualquiera de estos entes públicos.

4. Las personas jurídicas constituidas en el país, o que se hayan domiciliado en él, conforme a la ley.

Parágrafo Primero: *Cuando las leyes tributarias establezcan disposiciones relativas a la residencia del contribuyente o responsable, se entenderá como tal el domicilio, según lo dispuesto en este artículo.*

Parágrafo Segundo: *En los casos establecidos en el numeral 2 de este artículo, la residencia en el extranjero se acreditará ante la Administración Tributaria, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.*

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas naturales de nacionalidad venezolana, son residentes en territorio nacional”. (Destacado de esta Sala).

Conforme a esta norma, a efectos tributarios, se presume que las personas naturales de nacionalidad venezolana son residentes en el territorio nacional, salvo prueba en contrario; asimismo, es de hacer notar que para considerarlas no domiciliadas en el país deben demostrar que en el año calendario permanecieron en otro país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días y además acreditar la residencia en el extranjero ante la Administración Tributaria, si es el caso, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual sean residentes; por tanto observa esta Alzada que al ser concurrentes estos requisitos y aun cuando el contribuyente Carlos Rafael Dorado Fernández demostró su permanencia en otro país por más del período indicado en la norma, el mismo no certificó su residencia en el extranjero, por lo tanto no logró enervar el contenido del acto administrativo.

Bajo la óptica de lo indicado, observa la Sala que el artículo 3 (literal d) de la Providencia N° 0828 de fecha 21 de septiembre de 2005, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.313 del 14 de noviembre de 2005, aplicable en razón del tiempo, conforme al cual fue designado “*contribuyente especial*” contempla el supuesto de hecho o parámetro para la calificación de las personas jurídicas domiciliadas en la jurisdicción de la Región Capital como contribuyentes especiales, referido a las personas naturales o jurídicas que fueren socios, directores, gerentes, administradores o representantes de sociedades y demás entes calificados como sujetos pasivos especiales con independencia del monto anual de ingresos brutos.

De igual manera, este Máximo Tribunal aprecia que el accionante es de nacionalidad venezolana, tal como se evidencia de la copia certificada de su cédula de identidad que cursa al folio 163 de las actas procesales; que la Administración Tributaria designó al recurrente “*contribuyente especial*” tomando en consideración que el ciudadano Carlos Rafael Dorado Fernández, anteriormente identificado, cuenta “*con domicilio fiscal en la jurisdicción de la Región Capital*”, según se observa de la notificación de la Resolución N° SNAT/GGSJ/ GR/DRAAT/2010-0114 de fecha 16 de abril de 2010, impugnada y consignada por el accionante, la cual corre inserta al folio 35 del expediente, siendo dicho domicilio “*Av. Urdaneta. Esquina de Animas a Platanal, Edf. Camoruco, P.B., Caracas - Dtto. Capital*”; e igualmente es “*propietario y responsable del Fondo de Comercio denominado DISEÑOS CASA BLANCA I*” como se evidencia de la resolución recurrida y de la copia del Acta Constitutiva inscrita ante el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano Miranda) el 23 de mayo de 1992, bajo el N° 81, Tomo 4-B-Sgdo; cumpliéndose así con el supuesto de hecho previsto en la norma (artículo 3, literal d de la Providencia N° 0828 de fecha 21 de septiembre de 2005), y contrario a lo alegado por los apoderados del recurrente.

Asimismo, se desprende del comprobante de inscripción en el Registro de Información Fiscal (RIF), cursante en copia certificada al folio 162 del expediente, que el domicilio fiscal actual de la contribuyente se ubica en la siguiente dirección: “*AVENIDA URDANETA ANIMAS A PLATANAL, EDIF. CAMORUCO, PISO MZ APT. MZ SECTOR LA CANDELARIA. ZONA POSTAL 1020*”, la cual se encuentra comprendida en la “*jurisdicción de la Región Capital*”, tal y como lo exige el encabezado del artículo 3 de la Providencia N° 0828 de fecha 21 de septiembre de 2005. (*Vid.*, entre otras, sentencia N° 00365 de fecha 9 de abril de 2013, caso: *Macleod Dixon, E.L.P.*); no cursando a las actas procesales prueba alguna que acredite su residencia en el extranjero, por tanto se tiene como residente en el territorio nacional (de conformidad con lo previsto en el artículo 30, Parágrafo Segundo, parte *in fine* del Código Orgánico Tributario de 2001 aplicable *ratione temporis*), por lo que las copias certificadas del Movimiento Migratorio y del Pasaporte N° B0896083 (folios 166 al 210 del expediente judicial) no constituyen prueba suficiente para demostrar la residencia del accionante en el extranjero y así enervar el contenido del acto administrativo impugnado.

En conclusión, al quedar demostrado en el caso bajo análisis que el recurrente Carlos Rafael Dorado Fernández, venezolano, titular de la cédula de identidad N° 6.967.434, se encuentra en el supuesto establecido en el encabezado y el literal d) del artículo 3 de la Providencia N° 0828 de fecha 21 de septiembre de 2005, vale decir, que estaba domiciliado en la jurisdicción de la Región Capital con independencia del monto anual de ingresos o ventas y es “*propietario y responsable*” del fondo de comercio Diseños Casa Blanca I, ello impide afirmar que el acto administrativo impugnado adolezca del vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de esa norma; razón por la cual esta Máxima Instancia comparte la calificación de contribuyente especial dada por la Administración Tributaria y concluye que no se materializó el alegado vicio de falso supuesto de derecho. **Así se declara.**

Por otra parte, en lo atinente al alegato de “*que no existe el nacimiento del hecho imponible anual, tal como lo establece el Artículo 51 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta Vigente*” (año 2001 aplicable en razón del tiempo), considera esta Alzada que no procede algún pronunciamiento, habida cuenta de que tal dispositivo contempla un régimen aplicable sólo a contribuyentes no residentes en el país (persona natural), como ya se explicó, condición que no ha demostrado fehacientemente el recurrente. **Así también se declara.**

Sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, este Alto Tribunal declara **sin lugar** el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos; y **firme** la Resolución N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0114 de fecha 16 de abril de 2010, emanada de la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). **Así se declara.**

En consecuencia, se condena costas procesales al contribuyente Carlos Rafael Dorado Fernández, antes identificado, calculadas de conformidad con el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014 y atendiendo al criterio de esta Alzada en sentencia N° 744 del 27 de junio de 2012 prudencialmente en diez unidades tributarias (10 U.T.), tomando como base el diez por ciento (10%) de la cuantía mínima de cien unidades tributarias (100 U.T.) requeridas para que sea admitido el recurso de apelación intentado por personas naturales, según lo dispuesto en el artículo 285 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así finalmente se declara.**

VI DECISIÓN

Por las razones precedentemente expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- CON LUGAR el recurso de apelación ejercido por los apoderados judiciales del contribuyente Carlos Rafael Dorado Fernández, antes identificado, contra la sentencia definitiva N° 1.693 dictada por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **ANULA**, en base a los términos expuestos en el presente fallo.

2.- SIN LUGAR el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la representación judicial del contribuyente, contra la Resolución N° SNAT/ GGSJ/GR/DRAAT/2010-0114 de fecha 16 de abril de 2010, emanada de la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**; acto administrativo que queda **FIRME**.

3.- Se CONDENA en COSTAS PROCESALES al contribuyente Carlos Rafael Dorado Fernández, antes identificado, en virtud de la decisión que antecede.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Devuélvase 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 catorce (14) días del mes de marzo del año dos mil dieciocho (2018). Años 207° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta,
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

La Magistrada - Ponente
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

La Magistrada,
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

El Vicepresidente,
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

El Magistrado,
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

En fecha quince (15) de marzo del año dos mil dieciocho, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00328.

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD