



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente HADEL MOSTAFÁ PAOLINI

Exp. No. 2007-0815

En fecha 20 de diciembre de 2005, la abogada Bárbara García, inscrita en el INPREABOGADO bajo el No. 40.673, actuando con el carácter de sustituta de la Procuradora General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, según se desprende de instrumento poder otorgado en la Notaría Pública Undécima del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, el 31 de diciembre de 2003, anotado bajo el No. 61, Tomo 275 de los Libros de Autenticaciones llevados por dicha Notaría, ejerció recurso de apelación contra la sentencia dictada el 20 de octubre de 2005 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el abogado Alfonso Montiel Núñez, inscrito en el INPREABOGADO bajo el No. 6.056, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad mercantil **ZARAMELLA & PAVAN CONSTRUCTION COMPANY, S.A. (Z & P CONSTRUCTION CO., S.A.)**, inscrita originalmente en el Registro de Comercio que llevaba la Secretaría del Juzgado Primero de Primera Instancia en lo Civil y Mercantil del Segundo Circuito Judicial del Estado Zulia, el 15 de marzo de 1951, bajo el No. 10, Folio 12, representación que consta de documento poder otorgado en fecha 22 de agosto de 1997 en la Notaría Pública Segunda de Ciudad Ojeda del Estado Zulia, anotado bajo el No. 77, Tomo 62 de los Libros de Autenticaciones llevados por dicha Notaría; contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo No. RZ-SA-2004-500012 del 12 de abril de 2004, suscrita por el Gerente Regional de Tributos Internos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual se ordenó el pago de las cantidades de Bs. 927.184.708,51, Bs. 973.543.943,93, Bs. 113.564.850,00 y Bs. 3.178.672,00, por concepto de diferencia de impuesto sobre la renta, multa del ciento cinco por ciento (105%) del tributo omitido (artículo 111 del vigente Código Orgánico Tributario), multa por enterar fuera del lapso legalmente establecido las retenciones a la que estaba obligado (artículo 101 *eiusdem*) e intereses moratorios, respectivamente.

El 17 de enero de 2006, el prenombrado Juzgado Superior oyó libremente la apelación interpuesta y, por oficio No. 346-2007 del 18 de junio de 2007, ordenó la remisión del expediente a esta Sala Político-Administrativa, siendo recibido el 7 de agosto del mismo año.

En fecha 9 de agosto de 2007, se dio cuenta en Sala y se ordenó aplicar el procedimiento de segunda

instancia previsto en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela. Asimismo, se designó ponente al Magistrado Hadel Mostafá Paolini y se fijó un lapso de quince (15) días de despacho para fundamentar la apelación.

El 16 de octubre de 2007, la representante judicial del Fisco Nacional consignó escrito de fundamentación de su apelación.

Por auto de fecha 13 de noviembre de 2007, se fijó el quinto (5º) día de despacho para que tuviera lugar el acto de informes en el presente juicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, siendo éste diferido el día 22 del mismo mes y año.

El 10 de julio 2008, oportunidad fijada para la celebración del acto de informes, se dejó constancia de la comparecencia de la representación judicial del Fisco Nacional, quien expuso sus argumentos y, posteriormente, consignó sus conclusiones escritas. La Sala, previa su lectura por Secretaría, ordenó agregarlas a los autos. Se dijo “**VISTOS**”.

Realizado el estudio del expediente, pasa esta Sala a decidir, previas las consideraciones siguientes.

I

ANTECEDENTES

De lo expuesto por la contribuyente en su recurso contencioso tributario y, en general, de los autos se desprende lo siguiente:

En fecha 22 de mayo de 2003, los funcionarios Benito Valera y Ninoska Gutiérrez, titulares de las cédulas de identidad Nos. 7.797.020 y 7.823.411, respectivamente, adscritos a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), levantaron el Acta de Reparó No. RZ-DF-0416, mediante la cual formularon objeciones a la contribuyente Zaramella & Pavan Construction Company S.A. (Z & P Construction Co., S.A.), en materia de impuesto sobre la renta, para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2000, en los rubros siguientes:

1.- Omisión de ingresos por la cantidad de Bs. 75.278.250,82, correspondiente a facturas que fueron registradas en forma parcial, en contravención a lo dispuesto en los artículos 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 y 38 de su Reglamento.

2.- Respecto a los costos de ventas, la fiscalización verificó una diferencia de Bs. 4.492.434.755,99, por los conceptos que se detallan a continuación:

2.1.- Costos con retención enterada tardíamente por Bs. 3.244.710.000,00: la contribuyente en su condición de agente de retención no enteró las cantidades respectivas en los plazos legalmente establecidos, infringiendo los artículos 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 y 21 del Decreto N° 1808 del 23 de abril de 1997 (publicado en la Gaceta Oficial No. 36.203 del 12 de mayo de 1997).

2.2.- Costos sin comprobación en la cantidad de Bs. 694.291.711,45: la contribuyente no presentó las facturas originales, comprobantes y documentos que ampararan los desembolsos, quebrantando los artículos 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 y 12 del vigente Código Orgánico Tributario.

2.3.- Duplicidad de registro por Bs. 158.935.000,00: correspondiente a la Nota Bancaria No. 01524484 del 10 de octubre de 2000 emitida por Corp Banca, C.A., la cual fue rechazada porque la contribuyente duplicó el registro de la aludida nota de débito en la cuenta contable “Intereses” (18-7) en fechas 20 y 21 de diciembre de ese año, contraviniendo lo previsto en el artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999.

2.4.- Costos no destinados a la producción de la renta en la cantidad de Bs. 394.498.044,54.

3.- Ajuste por inflación en la suma de Bs. 35.406.616,00: debido a que la contribuyente no efectuó el reajuste por inflación a su inventario transgrediendo lo previsto en los artículos 126 y 130 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999.

4.- Rebaja por inversiones en el monto de Bs. 119.905.286,51: al incluir los valores de una serie de activos usados y/o repotenciados, infringiendo lo dispuesto en el artículo 57, primer párrafo *eiusdem*.

5.- Error de cálculo por Bs. 800.000,00: ya que la contribuyente al determinar el impuesto por pagar o por compensar, incluyó la cantidad de Bs. 1.402.715.772,00, cuando lo correcto, según la actuación fiscal, era reportar el monto de Bs. 1.403.515.772,00.

El 12 de abril de 2004, la aludida Gerencia Regional dictó la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo No. RZ-SA-2004-500012, por medio de la cual confirmó parcialmente el acta de reparo antes mencionada, debido a que la sociedad mercantil contribuyente sólo demostró, a través de la experticia que promovió en sede administrativa, la existencia de costos por Bs. 396.076.491,80, reduciéndose el reparo por costos sin comprobación a la suma de Bs. 298.215.219,35 y ratificándose las restantes objeciones fiscales.

Adicionalmente, se le aplicaron multas a la empresa recurrente por la omisión de ingresos y el enteramiento tardío de las cantidades retenidas en su condición de agente de retención del impuesto sobre la renta.

En conclusión, dicha Resolución estableció que la contribuyente debía pagar las cantidades y conceptos siguientes: i) Bs. 927.184.708,51, por diferencia de impuesto sobre la renta; ii) Bs. 973.543.943,93, por multa del 105% del impuesto omitido (artículo 111 del vigente Código Orgánico Tributario); iii) Bs. 113.564.850,00, por multa aplicada al haberse enterado las cantidades retenidas fuera de los plazos legalmente establecidos (artículo 101 *eiusdem*); y iv) Bs. 3.178.672,00, por intereses moratorios; alcanzando un monto total de Bs. 2.017.472.174,00.

En fecha 13 de mayo de 2004, el apoderado judicial de la contribuyente ejerció recurso contencioso tributario contra la aludida Resolución ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, alegando lo siguiente: i) violación del artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, por cuanto la Administración Tributaria se excedió del tiempo allí establecido para dictar el

acta de reparo; ii) improcedencia del rechazo de la deducción de costos por haber enterado las cantidades retenidas fuera del plazo establecido; iii) contravención de los artículos 12 y 130 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 y del artículo 98 de su Reglamento, al haber desconocido la Administración el ajuste por inflación efectuado por la recurrente; iv) improcedencia de la multa por omisión de ingresos; y v) aplicación de la eximente de responsabilidad penal tributaria prevista en el artículo 118, numeral 3 de la precitada Ley, en concordancia con el artículo 79, literal e) del vigente Código Orgánico Tributario, “*por cuanto el reparo se fundamenta en los datos suministrados por la recurrente en la declaración de rentas*”.

II

DECISIÓN APELADA

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, dictó sentencia en fecha 20 de octubre de 2005, en la cual declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la representación judicial de la sociedad mercantil Zaramella & Pavan Construction Company, S.A. (Z & P Construction Co., S.A.), fundamentándose en lo siguiente:

“(...) el Código Orgánico Tributario contempla los lineamientos básicos en virtud de los cuales se debe desarrollar el procedimiento de fiscalización contemplado en los artículos 178 al 193 (...); y en el cual podemos distinguir dos fases: la de (sic) Sumario, que se abre ope lege una vez que el contribuyente no se allana al Acta de Reparación y que concluye con la Resolución Culminatoria del Sumario.

(...) Como se ve, esta primera fase es netamente investigativa, sin que el codificador prevea que el administrado pueda incorporar al expediente, formalmente, sus alegatos y defensas, simplemente ‘contribuir con los funcionarios autorizados en la relación de las inspecciones y fiscalizaciones...’ como reza el numeral 4 (sic) artículo 145 del Código Tributario (sic).

Ahora bien, el Código Orgánico Tributario no señala el tiempo que puede durar esta investigación, esta primera fase, pues se limita a establecer que, ‘finalizada la fiscalización se levantará un Acta de Reparación, la cual contendrá, entre otros, los siguientes requisitos...’ (Art. 183); pudiendo también finalizar la fiscalización mediante un Acta de Conformidad, en caso de que la actuación fiscal considere correcta la situación tributaria de (sic) contribuyente o responsable (Art. 187). Y es esta falta de señalamiento del tiempo para producir el Acta de Reparación, la que ataca la contribuyente Z & P CONSTRUCTION CO S.A., alegando que ante este silencio del Código Tributario (sic), debe aplicarse el límite de tiempo que para los trámites administrativos señala la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

En ausencia de (sic) norma específica en el Código Tributario (sic) que regule el tiempo que tiene la Administración para dictar el Acta de Reparación o el Acta de Conformidad, el Tribunal considera necesario hacer uso de la analogía prevista en el artículo 6 del Código Tributario (sic), en concordancia con lo señalado en los artículos 7 y 148 del mismo Código en tal virtud, considera procedente acudir en primer lugar a normas tributarias análogas, concretamente al artículo 192 del Código Tributario (sic) y no al artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos como pretende la recurrente. Dicho artículo 192 del Código fiscal, que incluso forma parte de la misma Sección en donde se regula la fiscalización, establece:

(...)

En aplicación analógica del artículo 192 del Código Tributario (sic), el Tribunal observa que la investigación fiscal a que se contrae este proceso se inició mediante Providencia Administrativa No. RZ-DF-02-1504 notificada a la contribuyente Z & P CONSTRUCTION CO. S.A., en fecha 23 de abril de 2002 y que la última actuación de la investigación fiscal fue el 29 de octubre de 2002, luego de lo cual no constan en el expediente administrativo otras actuaciones hasta el 22 de mayo de 2003, cuando se emite el Acta de Reparación No. RZ-DF-0416, la cual fue notificada en la misma fecha. Por lo que habiendo transcurrido un (1) año y veintinueve (29) días entre la notificación del inicio de la fiscalización y la notificación del Acta de Reparación, este Tribunal aplicando analógicamente el artículo 192 del Código Tributario (sic) considera que no habiendo la Administración notificado válidamente el Acta de reparación dentro del año después de iniciada la fiscalización, el procedimiento no ha debido (sic) abrirse al Sumario sino que la Administración ha debido declararlo concluido, sin perjuicio de utilizar los elementos probatorios en un nuevo procedimiento, si así lo abriere. Así se declara.

Como consecuencia, el Tribunal declarará parcialmente con lugar el recurso Contencioso Tributario interpuesto, pues aún cuando en su sentencia anulará la Resolución Culminatoria del Sumario impugnada, dicha nulidad la declarará por los fundamentos expuestos en este fallo, apartándose del alegato de la recurrente al invocar el artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Así se declara.

(...) No hay condenatorias en costas en razón de lo novedoso del asunto planteado en esta causa, de conformidad con lo dispuesto en el (sic) parágrafo único del artículo 327 del Código Orgánico Tributario...”.

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

La representante judicial del Fisco Nacional fundamentó ante esta Alzada la apelación interpuesta contra la sentencia *supra* reseñada, en los términos siguientes:

Invocó los vicios de falso supuesto de hecho y de derecho así como de contradicción, por cuanto el Juez a quo “utilizando ‘erradamente’ la aplicación de la analogía, (sic) fases del procedimiento administrativo claramente diferenciadas y establecidas en el propio cuerpo del Código Orgánico Tributario, como lo es el procedimiento de ‘fiscalización’ y el procedimiento ‘sumario’. El primero de ellos, es decir el procedimiento de fiscalización, previsto desde el artículo (sic) 177 y siguientes del Código Orgánico Tributario, no indica en modo alguno tiempo de caducidad de los actos de mero trámite o preparatorios que en esta primera fase del procedimiento administrativo se desarrollan, solo (sic) indica el inicio de este procedimiento con la emisión de la Providencia Administrativa respectiva, la cual debe cumplir con ciertos requisitos de validez, entre los que encontramos la debida notificación de la misma a la contribuyente que sería objeto de fiscalización, todo ello con el propósito de autorizar a los funcionarios de la Administración Tributaria al ejercicio de sus facultades previstas en el Código Orgánico Tributario”.

En este orden de ideas, indicó que “resulta imposible aplicar plazos de caducidad a actos de mero trámite o preparatorios como la notificación de la Providencia del inicio de la fiscalización y del Acta de

Reparo, sin que el propio Código lo prevea; por ello, mal podría entonces el a quo, tratar de aplicar por analogía artículos dispuestos específicamente para regular de manera clara una segunda fase del procedimiento administrativo como lo es la instrucción del sumario respectivo”.

Con fundamento en lo antes expuesto, solicitó se declare con lugar el recurso de apelación ejercido y, en el supuesto que sean desestimadas sus pretensiones, se exima de costas a la República *“por haber tenido suficientes motivos racionales para litigar”*.

Acto de Informes

La representación judicial del Fisco Nacional agregó en cuanto al fondo de la controversia lo siguiente:

Respecto del reparo por enterar fuera del lapso establecido las cantidades retenidas en materia de impuesto sobre la renta, en su calidad de agente de retención, señaló que *“es reafirmado en los distintos pronunciamientos de los Tribunales Superiores, así como del Tribunal Supremo de Justicia, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, todo egreso o gasto que sea objeto de retención conforme a lo previsto en esta Ley o su Reglamento, única y exclusivamente serán admitidos como deducción cuando el pagador de los mismos haya retenido y enterado el impuesto correspondiente, de acuerdo con los plazos que establezca la ley o su reglamentación”*.

En tal sentido, advirtió que *“el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria en su condición de agente de retención, cuando no cumple con sus obligaciones relativas al pago del tributo, establecidas en la Sección Tercera, Capítulo (sic) II, del Título (sic) II del Código Orgánico Tributario vigente, será sancionado por no adecuar su conducta a los supuestos fácticos establecidos en las disposiciones normativas”*.

Bajo otro contexto, sostuvo en lo atinente al alegato *“de derogatoria del artículo 87 la Ley de Impuesto sobre la Renta”* de 1999, que *“siendo principio constitucional que la ley no puede ser retroactiva, es un imperativo que la ley se aplique para los ejercicios que se inicien bajo su vigencia, una vez que una norma o ley es derogada ha de regir sólo para los ejercicios económicos que ella rigió, en virtud de que la ley debe ser eficaz, es decir, debe cumplir su cometido y aplicarse oportunamente sin distinción de ningún tipo, concluimos señalando que lo establecido en el precitado artículo 342 del Código Orgánico Tributario de 2001, sólo tendría aplicación retroactiva en caso de tratarse de una disposición que suprimiera un hecho imponible o estableciera una sanción mas (sic) favorable, pero es el caso que la derogatoria de una norma que consagraba la pérdida de la deducción por incumplimiento de los deberes de agente de retención, bajo ningún concepto debe o puede interpretarse como una derogatoria de infracciones o sanciones tributarias, pues la exigencia legal de retener y enterar oportunamente el impuesto, con fundamento en el principio de legalidad ha sido interpretada como un requisito necesario para la deducibilidad del gasto a los fines de la determinación de la renta neta”*.

Por otro lado, alegó en cuanto al reajuste por inflación de los inventarios que *“se efectuó conforme a derecho, en virtud que la contribuyente, no efectuó el reajuste por inventario al momento de la determinación del enriquecimiento gravable para el ejercicio fiscal 01-01-2000 al 31-12-2000, contraviniendo lo previsto*

por (sic) los artículos 126 y 130 de la Ley de impuesto (sic) sobre la renta (sic), es decir la contribuyente señaló en su declaración un monto de Bs. 214.290.608,00, por concepto de pérdida producto del Ajuste por Inflación y la fiscalización tomando como base el análisis practicado determinó que la distribución correspondiente al reajuste respectivo es de Bs. 178.883.992,00, cuya diferencia arroja como resultado el monto objeto de reparo”.

Seguidamente expresó, respecto de la eximente de responsabilidad penal tributaria prevista en el artículo 118, numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, que “*el asunto de autos no se ajusta a los presupuestos legales de las normas que regulan el procedimiento de verificación o de determinación de la obligación tributaria, pues la liquidación expedida a cargo de la contribuyente, cuya nulidad se demanda, no se origina de una actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria sino que se trata de la verificación efectuada con fundamento en la información suministrada por la contribuyente recurrente en su Declaración de Rentas respectivas y en los recaudos a ella acompañados*”.

IV

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

En virtud de la declaratoria contenida en la decisión apelada y de los alegatos formulados en su contra por la representación judicial del Fisco Nacional, la controversia planteada en el caso *subjudice* queda circunscrita a decidir respecto a si el Juez *a quo* incurrió en los vicios de falso supuesto de hecho, de derecho y contradicción, al haber aplicado “*analógicamente*” en el caso concreto el lapso de caducidad de un (1) año previsto en el artículo 192 del vigente Código Orgánico Tributario para dictar y notificar válidamente las resoluciones culminatorias de sumario administrativo, a los actos de mero trámite o preparatorios, como sería el acta de reparo.

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

La representación judicial del Fisco Nacional invocó los vicios de falso supuesto de hecho y de derecho así como de contradicción, por cuanto “*resulta imposible aplicar plazos de caducidad a actos de mero trámite o preparatorios como la notificación de la Providencia del inicio de la fiscalización y del Acta de Reparación, sin que el propio Código lo prevea; por ello, mal podría entonces el a quo, tratar de aplicar por analogía artículos dispuestos específicamente para regular de manera clara una segunda fase del procedimiento administrativo como lo es la instrucción del sumario respectivo*”.

En tal sentido, se aprecia que el vicio de falso supuesto se configura cuando el Juez al dictar un determinado fallo fundamenta su decisión en hechos inexistentes, falsos o que no guardan la debida vinculación con el o los asuntos objeto de decisión, verificándose de esta forma el denominado falso supuesto de hecho.

Por su parte, en cuanto al vicio de falso supuesto de derecho, cabe referir que, conforme a la jurisprudencia de la Sala, éste ocurre cuando los hechos que dan origen a la decisión existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el órgano jurisdiccional al dictar su pronunciamiento los subsume en una norma errónea o inexistente en el universo normativo para fundamentar su decisión. (Vid. Sentencia

No. 00810 dictada por esta Sala Político-Administrativa en fecha 9 de julio de 2008, caso: *Sucesión de Juana Albina Becerra de Ceballos*).

Ahora bien, en cuanto al vicio de contradicción se ha venido sosteniendo en diferentes fallos, entre ellos el dictado por esta Sala Político-Administrativa el 23 de noviembre de 2004 (Caso: *Ferro de Venezuela, C.A.*), posteriormente ratificado por las sentencias Nos. 01088 y 00884, de fechas 20 de junio de 2007 y 30 de julio de 2008, respectivamente (Casos: *ICA Industrial de Venezuela, C.A.* y *Distribuidora de Agua Mineral Royal, S.R.L.*), que “(...) *el vicio de inmotivación (dentro del cual puede ubicarse el vicio de contradicción) no sólo se produce al faltar de manera absoluta los fundamentos de la decisión, sino que, paralelamente, existen otros supuestos que al incidir de manera claramente negativa sobre los motivos del fallo los eliminan, deviniendo así en inexistentes, por lo que tales errores producen la inmotivación total, pura y simple. En este sentido, se ha señalado que tales circunstancias pueden ocurrir bajo las siguientes hipótesis: (...) Contradicciones graves en los propios motivos que implican su destrucción recíproca*”.

Delimitado lo anterior y circunscribiendo el análisis al caso concreto, se observa que el apoderado judicial de la contribuyente en su recurso contencioso tributario denunció que la Administración Tributaria infringió el artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos al dictar el Acta de Reparación fuera del lapso allí establecido.

En este sentido, se constata de la sentencia apelada que el Juez *a quo* consideró que: “*En ausencia de norma específica en el Código Tributario (sic) que regule el tiempo que tiene la Administración para dictar el Acta de Reparación o el Acta de Conformidad, el Tribunal considera necesario hacer uso de la analogía prevista en el artículo 6 del Código Tributario (sic), en concordancia con lo señalado en los artículos 7 y 148 del mismo Código en tal virtud, considera procedente acudir en primer lugar a normas tributarias análogas, concretamente al artículo 192 del Código Tributario (sic) y no al artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos como pretende la recurrente*”.

Ahora bien, en atención a los fundamentos de la apelación interpuesta por el Fisco Nacional, considera la Sala necesario observar el régimen procedimental previsto en el Código Orgánico Tributario de 2001, específicamente en sus artículos 178, 183 y siguientes, que copiados a la letra señalan:

“Artículo 178.- Toda fiscalización, a excepción de lo previsto en el artículo 180 de este Código, se iniciará con una providencia de la Administración Tributaria, del domicilio del sujeto pasivo, en la que se indicará con toda precisión el contribuyente o responsable, tributos, períodos y, en su caso, los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar; identificación de los funcionarios actuantes, así como cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales.

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

“Artículo 183.- Finalizada la fiscalización se levantará un Acta de Reparación, la cual contendrá, entre otros, los siguientes requisitos:

- a) Lugar y fecha de emisión.
- b) Identificación del contribuyente o responsable.
- c) Indicación del tributo, periodos fiscales correspondientes y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
- d) Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados en la fiscalización.
- e) Discriminación de los montos por concepto de tributos, a los únicos efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 185 de este Código.
- f) Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, si los hubiere.
- g) Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.”

“Artículo 184.- El Acta de Reparación que se levante conforme a lo dispuesto en el artículo anterior se notificará al contribuyente o responsable por alguno de los medios contemplados en este Código. El Acta de Reparación hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario.”

“Artículo 185.- En el Acta de Reparación se emplazará al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada y pagar el tributo resultante dentro de los quince (15) días hábiles de notificada.

Parágrafo Único.- En los casos en que el reparo a uno o varios periodos provoque diferencias en las declaraciones de periodos posteriores no objetados, se sustituirá únicamente la última declaración que se vea afectada por efectos del reparo”.

“Artículo 186.- Aceptado el reparo y pagado el tributo omitido, la Administración Tributaria, mediante resolución, procederá a dejar constancia de ello y liquidará los intereses moratorios, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 11 de este Código, y demás multas a que hubiere lugar, conforme a lo previsto en este Código. La resolución que dicte la Administración Tributaria pondrá fin al procedimiento.

En los casos en que el contribuyente o responsable se acoja parcialmente al reparo formulado por la Administración Tributaria, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 111 de este Código sólo se aplicará a la parte del tributo que hubiere sido aceptada y pagada, abriéndose el sumario al que se refiere el artículo 188, sobre la parte no aceptada (...).”

“Artículo 188.- Vencido el plazo establecido en el artículo 185 de este Código, sin que el contribuyente o responsable procediera de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, se dará por iniciada la instrucción del sumario teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. En caso que las objeciones contra el Acta de Reparación versaren sobre aspectos de mero derecho, no se abrirá el Sumario correspondiente, quedando abierta la vía jerárquica o judicial.

El plazo al que se refiere el encabezamiento de este artículo será de cinco (5) meses en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia. (...).”

“Artículo 191.- El sumario culminará con una resolución en la que se determinará si

procediere o no la obligación tributaria; se señalará en forma circunstanciada el ilícito que se imputa; se aplicará la sanción pecuniaria que corresponda, y se intimarán los pagos que fueren procedentes (...).”

“Artículo 192.- *La Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, a fin de dictar la resolución culminatoria del sumario.*

Si la Administración Tributaria no notifica válidamente la resolución dentro del lapso previsto para decidir, quedará concluido el sumario, y el acta invalidada y sin efecto legal alguno.

Los elementos probatorios acumulados en el sumario así concluido podrán ser apreciados en otro sumario, siempre que se haga constar en el acta que inicio el nuevo sumario, y sin perjuicio del derecho del interesado a oponer la prescripción y demás excepciones que considere procedentes.

(...)”.

“Artículo 193.- *El afectado podrá interponer contra la resolución culminatoria del sumario los recursos administrativos y judiciales que este Código establece.”*

De la lectura de las citadas disposiciones se desprende que la Administración Tributaria iniciará la *fiscalización* con la notificación de una providencia, autorizando a los funcionarios fiscales el ejercicio de las facultades prevista en el aludido Código; finalizada ésta, se levantará un acta fiscal y los contribuyentes o responsables tendrán un plazo de quince (15) días hábiles siguientes a la notificación, para consignar su declaración en caso de no haber sido presentada, corregir la que haya presentado o allanarse al pago de las cantidades reparadas; luego, una vez transcurridos estos quince (15) días hábiles, sin que se hubiere producido el pago, la **Administración Tributaria dará por iniciado el respectivo sumario administrativo, concediendo a dichos contribuyentes o responsables un plazo de veinticinco (25) días hábiles para que presenten los descargos.**

Asimismo, al vencimiento de estos veinticinco (25) días hábiles contará la Administración Tributaria con el plazo máximo de un (1) año dentro del cual deberá tomar su decisión y notificarla, emitiendo de esta manera la resolución culminatoria del sumario; por tales motivos, tanto la decisión como la notificación deben producirse dentro del indicado plazo máximo de un (1) año, el cual es computado por días calendarios o continuos a tenor de lo dispuesto en el artículo 10, numeral 1 del citado Código de 2001, contándose, en consecuencia, desde el día siguiente a aquél en que vence el lapso para presentar el escrito de descargos (25 días hábiles) y terminando el día equivalente del año calendario siguiente.

Con base en lo expuesto, destaca esta Sala que son tres los lapsos que deben computarse a objeto de verificar si la resolución culminatoria del sumario administrativo fue dictada y válidamente notificada dentro del plazo máximo de un (1) año; a saber: i) el de quince (15) días hábiles siguientes a la notificación del acta fiscal; ii) el de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del vencimiento de los quince anteriores, para presentar el escrito de descargos y, iii) el de un (1) año calendario o continuo contado a partir del vencimiento de los veinticinco (25) días hábiles de los descargos.

Así las cosas, juzga esta Sala que el *a quo* incurrió en un falso supuesto de derecho al haber aplicado “*analógicamente*” el lapso de caducidad previsto en el artículo 192 del Código Orgánico Tributario vigente, a la *fase previa investigativa de fiscalización*, pues los actos en ella producidos corresponden a actos de mero trámite, previos o preparatorios de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo que es el acto definitivo y, por tanto, **no resulta ajustada a derecho la aplicación de un lapso fatal reservado a la fase del procedimiento relativo al Sumario Administrativo, ya que, precisamente, el legislador no previó para la primera de éstas una limitación temporal dentro de la cual la Administración Tributaria deba desarrollar su labor investigativa o pesquisitoria.**

También resulta importante destacar, que jurisprudencia patria de vieja data -que se trae a colación por no contrariar los principios que informan el ordenamiento jurídico posterior a la promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela- se había pronunciado sobre el tema. En efecto, la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, en decisión de fecha 17 de enero de 1996, caso “*Banco Consolidado, C.A.*”, expuso lo siguiente:

“...no hay disposición alguna que limite, en el tiempo, esta facultad conferida a la Administración Tributaria para el cumplimiento de las funciones que le son propias no pudiendo válidamente ‘presumirse’ un lapso de caducidad dentro del cual se deba limitar a la Administración Tributaria, en tal sentido.

La única limitación a estas facultades de fiscalización e investigación de la Administración frente al elemento tiempo, que surge evidente del texto legal, viene dada por la prescripción de la obligación tributaria, como modo de extinción de la misma; prescripción esta que opera tanto a favor del administrado, frente a la inactividad del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, como a favor de la Administración Tributaria, en aquellos casos en que ésta se ubica en la posición de ‘deudora’ del administrado, con ocasión de la procedencia de restituciones de pagos indebidos.

...omissis...

Los lapsos de caducidad contemplados en nuestro ordenamiento jurídico impositivo, están referidos, exclusivamente, a los procedimientos, fijándose límites en el tiempo, tanto a los administrados para el ejercicio de las acciones que le acuerdan las leyes en defensa de sus derechos e intereses, como a la Administración Tributaria para decidir los procedimientos sumarios y los recursos y peticiones previstos en el ordenamiento jurídico tributario.

...omissis...

Es evidente pues, que no es oponible, en modo alguno, la caducidad de esta acción administrativa, por no estar expresamente prevista en nuestra legislación tributaria.
(Negrillas de la presente decisión).

Así las cosas, al no existir un lapso apremiante fijado por el Legislador dentro del cual la Administración Tributaria tenga que ejercer sus competencias de fiscalización -salvo la prescripción de la acción a favor del Fisco para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias- le estaba vedado al juez de instancia aplicar la consecuencia jurídica contenida en el artículo 192 del Código Orgánico Tributario a un supuesto de hecho -*la fase de fiscalización*- completamente distinto.

En razón de lo expuesto, esta Sala declara procedente el alegato de la representante judicial del Fisco Nacional respecto al vicio de falso supuesto de de derecho y, por tanto, revoca la sentencia apelada. Así se

declara.

Al haberse revocado totalmente la sentencia proferida por el *a quo*, debe esta Sala entrar a conocer todas las denuncias formuladas por la parte actora en su escrito recursivo contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, a saber: i) El “*decaimiento*” del procedimiento administrativo de fiscalización, por supuesta violación del lapso previsto en el artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos; ii) la *ilegalidad* del rechazo de la deducción de costos por no haber enterado la contribuyente las cantidades retenidas, en su condición de agente de retención, dentro de los plazos legalmente establecidos; ii) la *ilegalidad* del rechazo parcial de reajuste por inflación de los inventarios de mercancías; iii) la improcedencia de las multas impuestas por cada uno de los aludidos rubros y; iv) la aplicación una eximente de responsabilidad penal tributaria.

Sin embargo, previamente a cualquier pronunciamiento en torno a la materia de fondo debatida, se declaran firmes los reparos formulados a cargo de la sociedad mercantil Zaramella & Pavan Construction Company, S.A. (Z & P Construction Co., S.A.), por concepto de: i) omisión de ingresos por la cantidad de Bs. 75.278.250,82, correspondiente a facturas que fueron registradas en forma parcial; ii) costos sin comprobación en la cantidad de Bs. 298.215.219,35; ii) duplicidad de registro por Bs. 158.935.000,00; iv) costos no destinados a la producción de la renta en la suma de Bs. 394.498.044,54; v) rebaja por inversiones en el monto de Bs. 119.905.286,51 y vi) error de cálculo por Bs. 800.000,00; en virtud de no haber sido impugnados por la aludida contribuyente en su escrito recursivo. Así se declara.

Delimitada la controversia, esta Sala pasa a decidir y al efecto observa:

1.- Del “decaimiento” del procedimiento administrativo de fiscalización, por supuesta violación del lapso previsto en el artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

El apoderado judicial de la recurrente alegó como fundamento de su denuncia, lo siguiente:

“...como quiera que el Código Orgánico Tributario, como normativa especial de aplicación preferente carece de términos o plazos reguladores del acontecer procedimental en la primera fase del procedimiento de determinación tributaria (ya individualizada), y, por ende, dicho Código no tiene regulación de esa fase primera del procedimiento de gestión tributaria, cobra mayor vigor la tesis de aplicación de la normativa general, conforme a lo ordenado por el Artículo 4 del Código Civil, e incluso, por mandato expreso de los artículos 7 y 148 del texto orgánico tributario, vale decir, que la normativa que más se aviene a la naturaleza y fines de las normas de los procedimientos administrativos, es la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

...omissis...

Así como el SENIAT ordena la notificación del acto administrativo de efectos particulares, a los efectos de la comparecencia de mi representada, atendiendo al mandato previsto en los artículos 28 y 29 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, ello constituye una franca evidencia, con clara y expresa admisión, de que en el procedimiento de determinación tributaria tiene aplicación supletoria la aludida Ley, en todo aquello no regulado por el Código Orgánico Tributario, razón por la cual igualmente debe admitirse la obligante aplicación del artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos durante la primera fase del procedimiento de gestión tributaria, el cual fija imperativamente un lapso máximo para la tramitación

y resolución de expedientes, que **NO PODRÁ EXCEDER DE CUATRO MESES**, salvo que medien circunstancias excepcionales de cuya existencia se dejará expresa constancia en el expediente, con indicación de la prórroga que se acuerde. La prórroga, o si fueren varias en su conjunto, no podrá exceder de dos meses.

...omissis...

Del análisis normativo consignado supra, debemos llegar a la ineludible conclusión que, en el caso bajo examen, la Administración tributaria nacional, incurrió en un injustificable exceso de tiempo en la tramitación y resolución del expediente, esto es, en lo que concierne a la primera fase del procedimiento de determinación tributaria, comprendida entre la fecha de la notificación de la autorización para iniciar el procedimiento de investigación (23-04-2002) y la fecha de notificación del acta de reparo (22-05-2003), o sea, **mas de cuatro meses**, sin que haya constancia en autos del expediente que se sustanció a mi mandante, de alguna circunstancia que justifique un lapso de prórroga que (en el mayor de los lapsos) no podía exceder de dos meses, ni hay constancia de que la prórroga (inexistente, por demás) haya sido autorizada por la Administración Tributaria, ni que se haya notificado a la contribuyente prórroga alguna, que –se insiste– no podría haber excedido de dos meses.

En consecuencia, con base en los fundamentos expuestos y siendo improcedente la sustanciación por un lapso mayor al establecido en el artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (de obligada aplicación supletoria en el procedimiento de determinación tributaria), para tramitar y resolver los reparos que considere pertinentes, basándose en la ausencia de normas reguladoras en el cot, impugno por inválida la sustanciación del procedimiento por decaimiento del mismo, ya que ha quedado sin efecto ni valor jurídico alguno útil por efecto del inexorable transcurso del lapso de caducidad a que se contrae el artículo 60 de la Ley aludida y, por vía de consecuencia, solicito pronunciamiento expreso, positivo y preciso de este juzgado Superior, por vía de recurso contencioso administrativo tributario de anulación, para que **declare el decaimiento del procedimiento de determinación tributaria sustanciado a Z&P CONSTRUCTION CO, S.A., por quebranto del mandato legislativo a que se contrae el Artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con las disposiciones de los Artículos 1, 30 y 41 de la Ley Orgánica en comentarios y de los Artículos 1º, 7 y 148 del Código Orgánico Tributario**, y asimismo, pido a este Tribunal que, en atención al contenido normativo a que se contrae el Artículo 192 del Código Orgánico Tributario, se declare invalidada el acta de reparo distinguida con las letras y números RZ-DF-0416, notificada el 22 de mayo de 2003, y sin efecto legal alguno, así como cada una de las actuaciones sustanciadas en el expediente.” (Sic) (Subrayado y negrillas del escrito recursivo).

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

Dentro de ese procedimiento tributario de *fiscalización y determinación*, deben distinguirse dos *fases* o *estadios* de la actividad de la Administración perfectamente diferenciables, a saber: i) *la fase previa investigativa o preparatoria*, que culmina con el acta de reparo (artículo 183 del Código Orgánico Tributario) y; ii) *la fase de sumario administrativo*, que finaliza con la “Resolución Culminatoria del Sumario

Administrativo” (artículo 191 *eiusdem*).

Si bien durante las apuntadas fases del procedimiento, el sujeto activo del tributo despliega las más amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127 del Código Orgánico Tributario, la actividad desarrollada por la Administración en dichas etapas resulta sustancialmente distinta.

En efecto, como se ha explicado, el *iter procedimental* comienza con un acto de trámite, mediante el cual se autoriza al (o los) funcionario(s) en ella señalado(s) para efectuar la fiscalización, la cual deberá ser notificada al contribuyente o responsable para que éste proceda a suministrar la información que sea necesaria para la determinación tributaria. (*Vid.*, entre otras, sentencia de esta Sala No. 1165 de fecha 25 de septiembre de 2002).

Desde ese momento se inicia una *actividad de control posterior* del ente exactor, a través de una labor investigativa destinada a comprobar la situación jurídica tributaria de los sujetos pasivos del gravamen. Lo anterior es así, porque éstos tienen el deber, ocurrido el hecho previsto en la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria *ex* artículo 13 del Código Orgánico Tributario, de determinar dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la Administración Tributaria proceda a hacerlo, en atención a lo establecido en el artículo 130 *eiusdem*.

De allí que la determinación tenga un carácter meramente declarativo, porque la obligación tributaria nace en cuanto ocurre el hecho imponible y no con el acto determinativo.

En resumen, esta primera fase puede arrojar los siguientes resultados:

- i) *Que la fiscalización supla la omisión del sujeto pasivo*, bien sea en el sentido de que éste no haya efectuado su declaración y pago o porque la declaración presentada fue realizada en forma deficiente o irregular, al no incluir todos los datos o hechos que debieron haber sido apreciados. En ambos casos, el Acta de Reparo con la cual culmina esta etapa *declarará la existencia de obligaciones tributarias* a cargo del investigado, o;
- ii) *Que la fiscalización proceda a emitir Acta de Conformidad*, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 180 del Código Orgánico Tributario, estimando que la situación tributaria del contribuyente o responsable es la correcta.

Como consecuencia de lo expuesto, resulta que tanto el Acta de “Reparo” como la de “Conformidad”, son actos que finalizan el primer *ciclo* investigativo o preparatorio.

Durante esta fase no está dispuesto un lapso para que el particular investigado ejerza su derecho a la defensa o su derecho de contradicción ante la Administración. Ello es así, porque precisamente, se está en presencia de un conjunto de operaciones de carácter preparatorio o instrumental, tendentes a comprobar la veracidad y exactitud de la declaración aportada por el contribuyente o responsable y sólo es, después de recabada esa información, en caso que la Administración constate que existe una omisión, inexactitud, irregularidad u ocultamiento de hechos por parte del sujeto pasivo del tributo, que emitirá el Acta de Reparo

contra la cual el contribuyente -de considerarlo necesario por estar en desacuerdo total o parcialmente con la manifestación de voluntad de la Administración vertida en ese proveimiento- puede presentar el escrito de descargos, en legítimo ejercicio de su derecho a la defensa, iniciándose entonces la segunda fase del procedimiento, esto es, la etapa del “*Sumario Administrativo*.”

De esta manera, antes de la emisión del Acta de Reparación, se insiste, no existe una imputación formal de incumplimiento alguno por parte de la fiscalización al particular investigado, lo que trae como consecuencia que tampoco se le otorgue a éste un lapso o plazo para defenderse. La premisa anterior no menoscaba la facultad del contribuyente o responsable de alegar durante esa primera fase cualquier elemento que considere pertinente para el mejor esclarecimiento de los hechos objeto de la pesquisa tributaria.

Como puede observarse, el procedimiento de fiscalización y de determinación de la obligación tributaria posee sus particularidades propias, además de ser *un procedimiento administrativo contenido en una ley especial*, en los términos previstos en el artículo 47 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, por lo que no pueden resultarles aplicables las reglas del procedimiento ordinario previstas en dicha ley, incluyendo, por supuesto, el lapso dispuesto en el artículo 60 *eiusdem*, razón por la cual la denuncia efectuada por la contribuyente en ese sentido debe ser desestimada. Así se declara.

Ahora bien, considera prudente esta Sala apuntar, que lo anterior debe armonizarse con el deber contenido en el artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual propugna que la Administración Pública debe actuar basada en “...*los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho*” (subrayado de la Sala), por lo que el órgano administrativo tributario actuante del cual se trate, debe procurar ser lo más diligente posible en el cumplimiento de sus funciones, así como llevar los expedientes levantados con ocasión del procedimiento de fiscalización y de determinación en la forma indicada por esta Sala en la decisión N° 1257 de fecha 12 de julio de 2007. Así se declara.

2.- Del rechazo de la deducción de costos, por no haber sido enteradas las cantidades respectivas dentro de los plazos legalmente establecidos.

Alegó el apoderado judicial de la contribuyente la violación del principio de capacidad contributiva y de la garantía de no confiscatoriedad, al haberse aplicado el artículo 87, parágrafo sexto, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, por lo que solicitó su desaplicación de conformidad con los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 20 del Código de Procedimiento Civil y 342 del vigente Código Orgánico Tributario, ya que esta última norma derogó expresamente el parágrafo sexto del artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999.

Por su parte, la representante fiscal advirtió “*que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, todo egreso o gasto que sea objeto de retención conforme a lo previsto en esta Ley o su Reglamento, única y exclusivamente serán admitidos como deducción cuando el pagador de los mismos haya retenido y enterado el impuesto correspondiente, de acuerdo con los plazos que establezca la*

ley o su reglamentación”; lo que conlleva -a su juicio- a que “*el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria en su condición de agente de retención, cuando no cumple con sus obligaciones relativas al pago del tributo, establecidas en la Sección Tercera, Capítulo (sic) II, del Título (sic) II del Código Orgánico Tributario vigente, será sancionado por no adecuar su conducta a los supuestos fácticos establecidos en las disposiciones normativas*”.

Bajo otro contexto, sostuvo en lo atinente al alegato “*de derogatoria del artículo 87 la Ley de Impuesto sobre la Renta*”, que “*siendo principio constitucional que la ley no puede ser retroactiva, es un imperativo que la ley se aplique para los ejercicios que se inicien bajo su vigencia, una vez que una norma o ley es derogada ha de regir sólo para los ejercicios económicos que ella rigió, en virtud de que la ley debe ser eficaz, es decir, debe cumplir su cometido y aplicarse oportunamente sin distinción de ningún tipo, concluimos señalando que lo establecido en el precitado artículo 342 del Código Orgánico Tributario de 2001, sólo tendría aplicación retroactiva en caso de tratarse de una disposición que suprimiera un hecho imponible o estableciera una sanción mas (sic) favorable, pero es el caso que la derogatoria de una norma que consagraba la pérdida de la deducción por incumplimiento de los deberes de agente de retención, bajo ningún concepto debe o puede interpretarse como una derogatoria de infracciones o sanciones tributarias, pues la exigencia legal de retener y enterar oportunamente el impuesto, con fundamento en el principio de legalidad ha sido interpretada como un requisito necesario para la deducibilidad del gasto a los fines de la determinación de la renta neta*”.

Precisado lo anterior, esta Máxima Instancia observa que el artículo 87, parágrafo sexto de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, es del tenor siguiente:

“Artículo 87.- Los deudores de los enriquecimientos netos o ingresos brutos a los que se contrae el parágrafo octavo del artículo 27, y los artículos 31, 34, 64 y 65 de esta ley están obligados a hacer la retención del impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterar tales cantidades en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, dentro de los plazos y formas que establezcan las disposiciones de esta Ley y su Reglamento. Igual obligación de retener y enterar el impuesto en la forma señalada, tendrán los deudores de los enriquecimientos netos, ingresos brutos o renta bruta a que se refiere el parágrafo cuarto de este artículo. Con tales propósitos el Reglamento fijará normas que regulen lo relativo a esa materia.

(...)

Parágrafo Sexto: Los egresos y gastos objeto de retención, por disposición de la ley o su reglamento, sólo serán admitidos como deducción cuando el pagador de los mismos haya retenido y enterado el impuesto correspondiente, de acuerdo con los plazos que establezca la ley o su reglamentación”. (Destacado de la Sala).

La norma antes transcrita establece que, en aquellos casos en que por disposición del legislador o del reglamentista exista la obligación de efectuar la retención del impuesto sobre la renta, sobre un egreso o gasto cuya deducción es permitida, tal deducción se encuentra condicionada a que se haya cumplido con el deber de retener y enterar el monto correspondiente de acuerdo con los plazos establecidos en el texto normativo (Ley o Reglamento).

De esta forma, en los supuestos en los cuales la Ley o el Reglamento señalen a un sujeto como agente de retención, éste debe, según la letra de la disposición antes transcrita, cumplir con la obligación de retener y enterar el tributo detruido para poder deducir de la renta bruta el egreso o gasto correspondiente.

Surge así, la vinculación de la noción de agente de retención como mecanismo creado por el legislador tributario, quien con el fin de facilitar la recaudación impositiva dirige sus esfuerzos a garantizar la realización del crédito tributario, ampliando el campo de los sujetos obligados al pago de las deudas tributarias, con la actuación de dicho agente en su esfera propia de contribuyente, ya que la ley supedita la posibilidad de deducir ciertos gastos y admitir costos a que se haya efectuado la retención correspondiente sobre ellos.

En tal sentido, esta Sala entiende que son sujetos pasivos en carácter de agentes de retención, aquellos designados por la ley o por el reglamento (previa autorización legal) que, en virtud de sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos u operaciones en los cuales pueden efectuar la detracción del tributo correspondiente sobre los pagos hechos a otro sujeto, revistiendo, dentro de la clasificación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, la calidad de responsables, por oposición a la figura del contribuyente, quien sería el sujeto al que se practica la retención.

Para asegurar el funcionamiento de la retención como mecanismo de control fiscal y de anticipo recaudatorio (en los casos donde la retención funciona como un anticipo a cuenta), el legislador ha establecido consecuencias aplicables a aquellos casos en que el agente de retención deja de cumplir con su deber de realizar la detracción correspondiente, la efectúa parcialmente o con retardo. En efecto, existen sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario para las distintas modalidades de incumplimiento en las que puede incurrir el agente de retención, encontrándose previstas, otras consecuencias que, si bien en primer término no poseen naturaleza sancionatoria, producen indudablemente un efecto gravoso sobre la esfera del sujeto, como lo sería el caso de la responsabilidad solidaria entre el agente de retención y el contribuyente.

Dentro de esta línea de mecanismos para asegurar la operatividad de la figura de la retención, se encuentra la norma objeto de la presente controversia, prevista en el artículo 87, parágrafo sexto, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, aplicable *ratione temporis*.

Se desprende del contenido de la disposición en comentarios, que cuando un gasto o costo esté sujeto a retención, la deducibilidad del gasto y la admisibilidad del costo está condicionada, además de los elementos normalmente asociados al concepto de deducción, a que se llenen los siguientes extremos que esta Sala considera oportuno sistematizar:

1. Que la retención sea efectuada íntegramente.
2. Que el monto retenido sea enterado al Tesoro Nacional.
3. Que dicho enteramiento sea realizado oportunamente, esto es, “(...) de acuerdo con los plazos que establezca la Ley o su Reglamentación”.

Es necesario precisar que los supuestos antes señalados deben ser cumplidos en forma concurrente,

razón por la cual no basta con que la retención se realice y el monto se entere al Fisco Nacional, sino que dichas actividades deben ser efectuadas dentro de los lapsos legales y reglamentarios correspondientes.

Así las cosas, en sentencia dictada en fecha 25 de septiembre de 2001, número 01996 (Caso: *Inversiones Branfema, S.A.*), sostuvo la Sala que la exigencia de retención y enteramiento del impuesto por parte de la contribuyente pagadora de egresos, constituye un requisito legal, que al igual que la normalidad, necesidad, territorialidad y finalidad del egreso causado, debe ser observado por la contribuyente para poder ejercer el derecho a deducir el gasto, a los efectos de determinar la renta neta sujeta al gravamen establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta. En este sentido, resulta menester señalar una vez más que el rechazo de la deducción de un gasto o la admisibilidad de un costo por falta de retención o enteramiento tardío, representa la consecuencia de no haber cumplido con uno de los requisitos de admisibilidad que, de manera concurrente, establece la Ley de Impuesto sobre la Renta a fin de obtener el beneficio fiscal de la deducción.

Por otra parte, no debe olvidarse que el derecho a realizar deducciones, como cualquier otro derecho en la esfera jurídica de los administrados, no puede estimarse como un derecho absoluto, incondicional e ilimitado, sino que por el contrario, se encuentra condicionado y restringido en su ejercicio a determinadas circunstancias preestablecidas en forma clara en la legislación pertinente.

En virtud de lo anterior y en atención a los fundamentos de la apelación ejercida por la contribuyente, se hace necesario analizar la naturaleza de dicha norma, a fin de determinar si se trata de una disposición sancionatoria o de un requisito de admisibilidad de los costos.

Al efecto, esta Sala observa que el criterio asumido hasta el presente de forma pacífica y reiterada ha sido el esbozado en la sentencia No. 216 dictada por la Sala Político-Administrativa Especial Tributaria de la entonces Corte Suprema de Justicia en fecha 5 de abril de 1994 (Caso: *La Cocina, C.A.*), posteriormente ratificadas en los fallos Nos. 00886 del 25 de junio de 2002 (Caso: *Mecánica Venezolana, C.A., MECAVENCA*), 00764 del 22 de marzo de 2006, (Caso: *Textilana, S.A.*), 02974 de fecha 20 de diciembre de 2006 (Caso: *Banco Venezolano de Crédito S.A.C.A.*) y 00022 del 10 de enero de 2008 (Caso: *Inverworld Sociedad de Corretaje, C.A.*), según el cual, el rechazo de la deducción de un gasto por falta de retención no tiene carácter punitivo, porque no es un castigo o sanción, sino que es la consecuencia de no haber cumplido con un requisito de admisibilidad de la deducción consagrado en la Ley de Impuesto sobre la Renta, a los efectos de lograr una exacta determinación de la renta sujeta a impuesto.

No puede sostenerse que, por la circunstancia relativa a que la retención del gasto o costo sea un fenómeno independiente de las características intrínsecas del mismo (como lo serían los conceptos de necesidad y normalidad, o de vinculación con el proceso de producción de rentas), no deba ser considerado como un requisito de admisibilidad de la deducción, ya que el legislador, mientras respete el bloque de la constitucionalidad, tiene libertad para establecer los requisitos que considere necesarios para alcanzar los fines tanto fiscales como extrafiscales de la tributación.

Asimismo, esta Sala considera conveniente advertir que la referida norma al someter como requisito de admisibilidad de la deducción del gasto o egreso la obligación de retener, no desconoce la capacidad

contributiva del sujeto ni quebranta la garantía de no confiscación, ya que éstos son elementos tomados en cuenta por el legislador en el momento de configurar el hecho y la base imponible del impuesto sobre la renta.

En efecto, al rechazarse la admisibilidad de los costos y la deducción de egresos efectivamente pagados, normales, necesarios y realizados en el país con el objeto de producir la renta, por el hecho de no haberse efectuado la retención o haberse enterado el importe dinerario retenido fuera de los lapsos establecidos en el ordenamiento jurídico, no supone la violación del principio de capacidad contributiva ni de la garantía de no confiscatoriedad. (Vid. Sentencia No. 00726 dictada por esta Sala el 16 de mayo de 2007, Caso: *Controlca, S.A.*).

En tal sentido, es criterio de esta Sala que una vez efectuada por el legislador la escogencia del hecho imponible con todos los elementos necesarios para llegar a la determinación de la obligación tributaria, no le corresponde al intérprete escudriñar o deducir más allá de la norma legal a los fines de determinar si en un caso concreto se analizó o no la capacidad contributiva del contribuyente o si resulta éste confiscatorio.

Así las cosas, pretender que el juez pueda hacer tal análisis, equivale a afirmar que la consagración legal del hecho imponible tiene poca trascendencia frente a la facultad del intérprete para determinar el nacimiento de la obligación tributaria sobre el supuesto concerniente a que, no obstante ocurrir el hecho imponible, no se exige la obligación por no tener el contribuyente capacidad económica.

Con fundamento en lo antes expuesto, considera esta Sala que la norma prevista en el artículo 87, párrafo sexto de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, no posee naturaleza sancionatoria, ni viola el principio de capacidad contributiva ni la garantía de no confiscatoriedad, al rechazar la deducción de egresos o admisión de costos efectivamente pagados, por no haberse enterado el importe retenido dentro de los lapsos establecidos en la Ley. En consecuencia, resulta procedente el reparo formulado por la Administración Tributaria a cargo de la contribuyente por este concepto. Así se declara.

Por último, resulta pertinente advertir que el ejercicio fiscal sujeto a revisión por parte de la Administración Tributaria en el caso de autos, fue el comprendido entre el 1º de enero al 31 de diciembre de 2000, resultando por tanto aplicable las disposiciones del Código Orgánico Tributario de 1994, ya que el Código del año 2001, empezó a regir a partir del día 17 de octubre de ese año. En consecuencia, resulta improcedente el alegato esgrimido por el apoderado judicial de la contribuyente relativo a la desaplicación del artículo 87, párrafo sexto, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 al presente asunto, por haber sido derogada la aludida norma por el artículo 342 del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se decide.

3.- De la supuesta *ilegalidad* del rechazo parcial de reajuste por inflación de los inventarios de mercancías.

El apoderado judicial de la contribuyente alegó: “...invoco a favor de mi representada el artículo 98 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de fecha 13 de Mayo de 1993 (...)”, ya que “...la empresa se apoya en la Declaración de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, concretamente en el número diez (DPC-10), de fecha 6-12-2000, en cuanto a normas para la elaboración de estados

financieros ajustados por efectos de la inflación. Dentro de este boletín (Pág. 50) se trae a colación el párrafo 144 de esta declaración donde se indica una relación de conceptos monetarios y no monetarios como guía para su interpretación, destacando como monetarios: los inventarios asignados a contratos a precios fijos, no sujetos al ajuste por inflación”.

En tal sentido, afirmó que *“la esencia y naturaleza de la empresa es la de contratista de obras para la industria petrolera, vale decir, contratos de ingeniería con terceros y no tiene mercancías para la venta. Es público y notorio que al participar en licitaciones abiertas, está obligada a mantener precios fijos a objeto de que se le adjudique la buena pro en los procesos licitatorios”*. (Subrayado del apoderado judicial de la contribuyente).

Por su parte, la representación judicial del Fisco Nacional indicó que tal reajuste no *“...se efectuó conforme a derecho, en virtud que la contribuyente, no efectuó el reajuste por inventario al momento de la determinación del enriquecimiento gravable para el ejercicio fiscal 01-01-2000 al 31-12-2000, contraviniendo lo previsto por los artículos 126 y 130 de la Ley de impuesto sobre la renta (sic), es decir la contribuyente señaló en su declaración un monto de Bs. 214.290.608,00, por concepto de pérdida producto del Ajuste por Inflación y la fiscalización tomando como base el análisis practicado determinó que la distribución correspondiente al reajuste respectivo es de Bs. 178.883.992,00, cuya diferencia arroja como resultado el monto objeto de reparo”*.

De las actas procesales, esta Sala observa que la Administración Tributaria a través de la Resolución impugnada consideró que para el período comprendido entre el 1° de enero al 31 de diciembre de 2000, *“...la contribuyente a los efectos de la determinación del enriquecimiento gravable, reportó en su declaración de rentas definitiva para el ejercicio objeto de investigación una disminución de Bs. 214.290.608,00 por concepto de perdida (sic) ajuste por inflación, no obstante, la actuación fiscal con base al análisis practicado a los comprobantes, documentos y libros contables, determinó que la distribución correspondiente al reajuste respectivo es de Bs. 178.883.992,00 de donde surge una diferencia de Bs. 35.406.616,00 motivado a que la contribuyente no efectuó el reajuste al inventario, contraviniendo de esta manera las disposiciones contenidas en los Artículos 126 y 130 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de fecha 12/09/99, en virtud de lo cual la actuación fiscal procedió a calcularlo”*.

En atención a lo antes señalado, se considera necesario citar el contenido de los artículos 126 y 130 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, aplicable *ratione temporis*, cuyos textos disponen lo siguiente:

“Artículo 126.- *A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 120 de esta ley, una vez realizado el ajuste inicial, deberán reajustar al cierre de su ejercicio gravable, sus activos y pasivos no monetarios, conforme al procedimiento que a continuación se señala y determinar el incremento o disminución del patrimonio neto resultante. El mayor o menor valor que se genere al actualizar el patrimonio neto y los activos y pasivos no monetarios, serán acumulados en una partida de conciliación fiscal que se denominará reajuste por Inflación y que se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable, con excepción de las empresas en etapa preoperativa, para las cuales el reajuste por inflación sólo se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable en el período que*

concluyan su etapa preoperativa.

A partir de la vigencia de esta ley, aquellos contribuyentes que efectuaron el reajuste regular bajo la vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, se ajustarán a lo previsto en este capítulo.”

“Artículo 130.- Se cargará a la cuenta de activos correspondientes, y se abonará a la cuenta de reajuste por inflación, el mayor valor que resulte de reajustar los inventarios existentes en materia prima, productos en proceso o productos terminados para la venta, a la fecha de cierre del ejercicio gravable, utilizando el procedimiento que se especifica a continuación:

(...)”.

Ahora bien, en atención a las normas antes transcritas, resulta necesario reiterar lo que sobre el particular estableció esta Sala mediante el fallo No. 01564 de fecha 20 de septiembre de 2007, Caso: *Motores Venezolanos, C.A. (MOTORVENCA)*, en el cual se dejó sentado que:

“(…) a los fines de llevar a cabo dicho ‘Reajuste por Inflación’ debe tomarse en cuenta el patrimonio neto, el cual es la diferencia resultante entre el total de los activos y pasivos existentes al inicio del ejercicio gravable excluyéndose las cuentas y efectos por cobrar a sus administradores, accionistas o empresas filiales.

El objetivo de tal mecanismo, es acumular en una cuenta especial o partida de conciliación denominada ‘Reajuste por Inflación’, los ajustes que se lleven a cabo al patrimonio neto, con la variación anual experimentada por el índice de precios al consumidor; lo cual implica una disminución de la renta neta gravable y un crédito a la cuenta de actualización de patrimonio”.

Circunscribiendo el análisis al caso de autos, se aprecia que la contribuyente se limitó a alegar que no le era procedente el reparo efectuado por este concepto, toda vez que *“la esencia y naturaleza de la empresa es la de contratista de obras para la industria petrolera, vale decir, contratos de ingeniería con terceros y no tiene mercancías para la venta”*. (Subrayado de la Sala). Sin embargo, a juicio de esta Alzada la contribuyente debió demostrar que sus activos no se encontraban sujetos al reajuste por inflación y no simplemente alegar su disconformidad con la objeción fiscal, pues ha debido consignar en autos elementos de juicio que permitieran demostrar sus argumentos, como pudieron ser las copias de los *“contratos de ingeniería con terceros”*, así como la falta en sus inventarios de *“mercancías para la venta”*, o promover y evacuar la prueba de experticia.

En virtud de lo antes indicado, esta Sala considera ajustado a derecho el reparo formulado por la Administración Tributaria a cargo de la contribuyente, en concepto de pérdida originadas del reajuste por inflación de los inventarios, para el ejercicio económico coincidente con el año civil 2000. Así se decide.

4.- De la solicitud de aplicación de una eximente de responsabilidad penal tributaria.

La representación de la recurrente invocó a favor de su representada la eximente de responsabilidad prevista en el artículo 118, numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, en concordancia con el artículo 79, literal e) del Código Orgánico Tributario de 1994.

Por su parte, el Fisco Nacional señaló que: “...el asunto de autos no se ajusta a los presupuestos legales de las normas que regulan el procedimiento de verificación o de determinación de la obligación tributaria, pues la liquidación expedida a cargo de la contribuyente, cuya nulidad se demanda, no se origina de una actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria sino que se trata de la verificación efectuada con fundamento en la información suministrada por la contribuyente recurrente en su Declaración de Rentas respectivas y en los recaudos a ella acompañados”.

En cuanto a la eximente de responsabilidad penal tributaria solicitada, el artículo 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, aplicable al ejercicio reparado, dispone:

“Artículo 118. Si de la verificación de los datos expresados en las declaraciones de rentas presentadas con anterioridad a la fecha de iniciación de la intervención fiscal resultare algún reparo, se impondrá al contribuyente la multa que le corresponda. Esta pena no se impondrá a las personas naturales o asimiladas cuando el impuesto liquidado conforme al reparo, no excediere en un cinco por ciento (5%) del impuesto obtenido tomando como base los datos declarados. Tampoco se aplicará pena alguna en los casos siguientes:

1. Cuando el reparo provenga de diferencias entre la amortización o depreciación solicitada por el contribuyente y la determinada por la Administración.
2. Cuando el reparo derive de errores del contribuyente en la calificación de la renta.
3. Cuando el reparo haya sido formulado con fundamento exclusivo en los datos suministrados por el contribuyente en su declaración; y
4. Cuando el reparo se origine en razón de las deudas incobrables a que se refiere el artículo 27 de la Ley”. (Destacado de la Sala).

Respecto al numeral 3 del referido artículo, la Sala en sentencia No. 01704 de fecha 7 de octubre de 2004 (Caso: *Cotécnica Caracas, C.A.*), expresó lo siguiente:

“En este particular, la Sala ratifica su criterio al interpretar que en la aplicación de la citada norma lo fundamental no es el desplazamiento del fiscal al domicilio del contribuyente en visita para confrontar los datos suministrados en la declaración con los elementos probatorios ad hoc, sino que de la investigación surjan hechos nuevos que revelen hallazgos de fuentes distintas extra declaración. Asimismo, ha dejado sentado la jurisprudencia que, para que proceda tal eximente, las modificaciones propuestas por el fiscal en el cuadro del formulario de la declaración respectiva deben haberse engendrado como producto de la consideración de los datos tanto singulares como globales suministrados por el contribuyente bajo juramento en su declaración, y no de aquellos reparos que provengan de fuentes distintas, extrañas a ese documento, que revelen la configuración de omisiones involuntarias de rentas, de estimaciones de oficio o de ocultamiento premeditado. (Sentencia de la Sala Político Administrativa de fecha 02-08-88, Caso Baroid de Venezuela) ”.

En el presente caso, consta de las actas procesales que conforman el expediente, específicamente del Acta de Reparación No. RZ-DF-0416 de fecha 22 de mayo de 2003 y de la Resolución N° RZ-SA-2004-500012, del 12 de abril de 2004, que la Administración Tributaria practicó una investigación fiscal a los resultados de la declaración de rentas presentada por la contribuyente, correspondiente al ejercicio fiscal coincidente con el año

civil 2000, y que de esa actuación modificó el enriquecimiento neto gravable, en virtud de los reparos formulados por concepto de ingresos netos, costos de ventas, pérdidas por reajuste por inflación, rebajas por inversiones y error de cálculo. (Folios 72 al 102 del expediente judicial).

De lo antes expuesto se desprende que los reparos descritos *supra* fueron formulados a renglones y cifras anotadas en el cuerpo del formulario de la declaración y sus anexos, **de donde se infiere que el funcionario fiscal actuante requirió hacer un examen y verificación de las partidas, tal como se indicara en la propia fiscalización, lo que en modo alguno significó descubrimiento de rentas omitidas o hallazgos provenientes de fuentes distintas a las propias declaraciones.**

En este sentido, ratifica la Sala el criterio reseñado, sosteniendo que lo fundamental **no es el hecho que los funcionarios actuantes tengan que trasladarse a la sede de la contribuyente para efectuar las investigaciones correspondientes en los libros de contabilidad y demás comprobantes, pues en modo alguno significa que el reparo del caso de autos no se hizo con fundamento en los datos suministrados en su Declaración Definitiva de Rentas No. 1500000183387-8 del 6 de agosto de 2002.** (Sentencias de esta Sala Nos. 479 de fecha 26-03-03, Caso: *Venezolana Empacadora, C.A. (VENPACKERS)* y 01704 del 07-10-2004, caso: *Cotécnica Caracas, C.A.*).

Con fundamento en lo anteriormente expuesto, estima la Sala procedente la eximente de responsabilidad penal tributaria invocada, por lo que se anula la multa impuesta a la contribuyente. Así se declara.

Finalmente, es preciso advertir respecto al pago de los intereses moratorios que éstos no fueron impugnados por la contribuyente en su escrito recursivo, razón por la cual, en principio, quedarían firmes.

No obstante lo anterior, esta Sala observa que la imposición de tales conceptos no se ajusta a la jurisprudencia de la Sala Constitucional (vid. sentencia No. 1.490 del 13 de julio de 2007, Caso: *Telcel, C.A.*), que recientemente ratificó el criterio expresado en la sentencia de fecha 14 de diciembre de 1999, dictada por la entonces denominada Corte en Pleno de este Máximo Tribunal, “...*respecto de la oportunidad para que se generen los intereses moratorios, los cuales se producen una vez que la obligación tributaria se hace exigible, esto es, desde el vencimiento del plazo concedido para su pago, por haber transcurrido íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por la interposición de algún recurso, o bien porque de haberse impugnado legalmente, ya fueron decididos los recursos y se ha declarado firme el acto de liquidación objeto de impugnación*”.

Ciertamente, en el presente caso aprecia esta Alzada que el acto de determinación del tributo omitido no se encontraba firme a la fecha en que la Administración Tributaria liquidó los intereses moratorios, pues en fecha 13 de mayo de 2004 fue interpuesto el recurso contencioso tributario.

De esta forma, dado el carácter vinculante del criterio jurisprudencial antes indicado, el cual es aplicable para las causas regidas por el Código Orgánico Tributario de 1994 y el de 2001, esta Sala declara improcedente la liquidación de los intereses moratorios determinados en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo No. RZ-SA-2004-500012 del 12 de abril de 2004, suscrita por el Gerente Regional

de Tributos Internos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por un monto de Bs. 3.178.672,00. En tal virtud, sólo será a partir de la publicación del presente fallo que podrá constituirse en mora la contribuyente y procederá la exigibilidad de los correspondientes intereses. Así se declara.

Con fundamento en todo lo anterior, la Sala debe declarar con lugar el recurso de apelación incoado por la representante judicial del Fisco Nacional contra la sentencia de fecha 20 de octubre de 2005, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, la cual se revoca. Asimismo, conociendo del fondo del asunto, se declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad mercantil Zaramella & Pavan Construction Company, S.A. (Z & P Construction Co., S.A.), al resultar aplicable la eximente de responsabilidad penal tributaria invocada e improcedentes los intereses moratorios *supra* señalados. Así se declara.

V

DECISIÓN

En virtud de 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 la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia de fecha 20 de octubre de 2005, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por las apoderadas judiciales de la sociedad mercantil **ZARAMELLA & PAVAN CONSTRUCTION COMPANY, S.A. (Z & P CONSTRUCTION CO., S.A.)**, la cual se **REVOCA**.

2.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo No. RZ-SA-2004-500012 de fecha 12 de abril de 2004, suscrita por el Gerente Regional de Tributos Internos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), al resultar aplicable la eximente de responsabilidad penal tributaria invocada e improcedentes los intereses moratorios liquidados. En consecuencia:

2.1.- Se **ANULAN** las multas impuestas en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo No. RZ-SA-2004-500012 del 12 de abril de 2004, en aplicación de los artículos 101 y 111 del Código Orgánico Tributario.

2.2.- Se **ANULAN** los intereses moratorios determinados en dicha Resolución, por un monto de Bs. 3.178.672,00, ahora expresados en la cantidad de Bs. 3.178,67.

2.3.- FIRMES los reparos formulados en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo No. RZ-SA-2004-500012 del 12 de abril de 2004, suscrita por el Gerente Regional de Tributos Internos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), respecto a los rubros siguientes: i) omisión de ingresos, correspondiente a facturas que fueron registradas en forma parcial; ii) costos sin comprobación; ii) duplicidad de registro; iv) costos

no destinados a la producción de la renta; v) rebaja por inversiones; vi) error de cálculo; vii) rechazo de la deducción de costos por haber enterado las cantidades retenidas fuera de los plazos establecidos y; ix) pérdidas producto del reajuste por inflación.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria emitir las planillas de liquidación sustitutivas, ajustándose a los términos del presente fallo.

Publíquese, regístrese y notifíquese. 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 Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veintiocho (28) días del mes de enero del año dos mil nueve (2009). Años 198º de la Independencia y 149º de la Federación.

La Presidenta
EVELYN MARRERO ORTÍZ

La Vicepresidenta
YOLANDA JAIMES

GUERRERO

Los Magistrados,

LEVIS IGNACIO ZERPA

HADEL MOSTAFÁ PAOLINI
Ponente

EMIRO GARCÍA ROSAS

La Secretaria,
SOFÍA YAMILE GUZMÁN

En veintinueve (29) de enero del año dos mil nueve, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00123.

La Secretaria,
SOFÍA YAMILE GUZMÁN