



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADA PONENTE: BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO

Exp. N° 2014-0106

Adjunto al Oficio N° 09/2014 de fecha 14 de enero de 2014, recibido en esta Sala Político-Administrativa el día 23 de enero del mismo año, el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió el expediente signado bajo el N° AP41-U-2012-000432 (de la nomenclatura del órgano jurisdiccional), contentivo de la apelación ejercida el 17 de octubre de 2013 por el abogado Alejandro Obelmejía Latorre, inscrito en el INPREABOGADO bajo el N° 93.617, en su carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio **INSTITUTO LOSCHER EBBINGHAUS, C.A.**, inscrita ante el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda, el 16 de agosto de 1971, bajo el N° 45, Tomo 76-A Sgdo., representación que se desprende de documento poder que corre inserto a los folios 309 al 311 de las actas procesales; contra la **sentencia definitiva N° PJ0082013000204** dictada por el Juzgado remitente el 15 de octubre de 2013, mediante la cual declaró **sin lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos el 14 de agosto de 2012 por la referida compañía.

El mencionado recurso fue incoado contra la **Resolución N° MPPCTI-INCES-DRARJD-RJ-RES-2012-0275 del 26 de junio de 2012**, emanada de la **DIRECCIÓN EJECUTIVA DEL INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES)**, que declaró inadmisibile el recurso jerárquico ejercido el 13 de marzo de 2012 por la mencionada empresa y, en consecuencia, confirmó la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2011-11-52 del 23 de noviembre de 2011, dictada por la Gerencia General de Tributos del citado ente parafiscal, en la que estableció a cargo de la citada sociedad mercantil la obligación de pagar las cantidades indicadas a continuación: *i)* Doscientos Cuarenta y Ocho Mil Ochocientos Veintitrés Bolívares sin Céntimos (Bs. 248.823,00) por concepto de

“aportes insolutos” del dos por ciento (2%) y medio por ciento (½%), contemplados en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, vigente para la época, en concordancia con los numerales 1 y 2 del artículo 14 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008, correspondientes a los períodos impositivos comprendidos desde el primer trimestre del año 2007 hasta el primer trimestre de 2011, ambos inclusive; y *ii*) Cuatrocientos Veinticuatro Mil Doscientos Cincuenta Bolívares con Cuarenta y Tres Céntimos (Bs. 424.250,43) en razón de sanciones de multa impuestas conforme a lo previsto en los artículos 81, 95 (numerales 1 y 3) , 111 y 112 (numeral 3) del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

Según consta en auto del 14 de enero de 2014, el Tribunal oyó la apelación en ambos efectos, ordenando remitir el expediente a esta Alzada, conforme lo describe el oficio antes identificado.

Por auto del 28 de enero de 2014, 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, se designó ponente al Magistrado Emilio Ramos González y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

En fecha 19 de febrero de 2014, el abogado David Márquez Párraga, inscrito en el INPREABOGADO bajo el N° 104.502, en representación de la mencionada sociedad mercantil, consignó escrito de fundamentación de la apelación. No hubo contestación.

Mediante auto de fecha 11 de marzo de 2014, se dejó constancia que venció el lapso para la contestación de la apelación según lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en consecuencia, la presente causa entró en estado de sentencia.

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

En fecha 11 de febrero de 2015, fue electa la Junta Directiva de este Supremo Tribunal, atendiendo a lo previsto en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada la Sala Político-Administrativa de la manera siguiente: Presidente, Magistrado Emiro García Rosas; Vicepresidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Magistradas Evelyn Marrero Ortiz y Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta.

Mediante auto del 24 de febrero de 2016 se dejó constancia que 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. La Sala quedó constituida, conforme a lo dispuesto en los artículos 8 y 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidenta, Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; y los Magistrados Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y Marco Antonio Medina Salas. Se reasignó como Ponente a la Magistrada **BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**.

Realizado el estudio del expediente, esta Alzada pasa a decidir, previas las consideraciones indicadas a continuación:

I ANTECEDENTES

Del expediente remitido a esta Sala, se observa que en el informe del 27 de junio de 2011, elaborado por la Licenciada María Escobar, titular de la cédula de identidad N° 5.258.433, actuando en su carácter de Fiscal de Cotizaciones I del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) -autorizada mediante Providencia Administrativa N° 0001-11-0383 del 4 de abril de dicho año- se indica que como resultado de la fiscalización practicada a la sociedad mercantil Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A., con el objeto de determinar “(...) *las obligaciones tributarias establecidas en el artículo 10 ordinales 1° y 2°, así como los artículos 11 y 30 de la Ley sobre el INCE (aplicables en razón de su vigencia temporal), artículo 8 numeral 10, 14 numerales 1 y 2, conjuntamente con lo dispuesto en los artículos 15 y 21 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del INCES (...)*”, fueron observadas, para los períodos impositivos comprendidos desde el primer trimestre de 2007 hasta el primer trimestre de 2011, las situaciones expuestas a continuación:

*“(...) De conformidad con el artículo 10 ordinal 1° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) (...) y artículo 14 numeral 1 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), la empresa (...) para el período fiscalizado presentó partidas remuneratorias (...), de las mismas se determinó que se causaron aportes del 2% por **Doscientos Cuarenta y Cinco Mil Ochocientos Setenta y Ocho Bolívares Sin Céntimos (Bs. 245.878,00)** (...). Por tanto, la empresa deberá realizar los pagos de los aportes no cancelados (...).*

*De conformidad con el artículo 10 ordinal 2° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) (...) y artículo 14 numeral 2 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), corresponde a las utilidades (...) de las mismas se determinó que se causaron aportes del ½% por **Dos Mil Novecientos Cuarenta y Cinco Bolívares Sin Céntimos (Bs. 2.945,00)** (...). Por tanto, la empresa deberá realizar los pagos de los aportes no*

cancelados (...).

ORIGEN DEL REPARO: *Por aportes insolutos, del período comprendido desde el 1er. Trimestre del año 2007 hasta el 1er. Trimestre del año 2011". (Sic). (Negrillas de la actuación fiscal).*

En fecha 27 de junio de 2011, la prenombrada funcionaria levantó el Acta de Reparación N° 0001-11-0383 -notificada a la contribuyente el 29 del mismo mes y año- donde dejó constancia de los hechos verificados durante la fiscalización practicada, derivado de lo cual se le exigió a la compañía el pago de la cantidad total de Doscientos Cuarenta y Ocho Mil Ochocientos Veintitrés Bolívares sin Céntimos (Bs. 248.823,00), por los conceptos mencionados y relativos a los períodos impositivos investigados, esto es, los comprendidos desde el primer trimestre de 2007 hasta el primer trimestre de 2011.

Luego, el 23 de noviembre de 2011 la Gerencia General de Tributos del ente para-fiscal emitió la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2011-11-52 -notificada a la sociedad de comercio el 6 de febrero de 2012-, en la cual se señaló que la empresa no presentó descargos ni pruebas durante el sumario administrativo, por tanto, se confirmó en todas sus partes el Acta de Reparación levantada y se le impuso la sanción de multa del ciento setenta y un por ciento (171%) del tributo omitido, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 111 del citado Código "(...) *agravada con lo previsto en los Numerales 1 y 3 del Artículo 95 ejusdem, por la cantidad de **CUATROCIENTOS VEINTE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y UN BOLÍVARES CON TREINTA Y OCHO CÉNTIMOS (Bs. 420.451,38) equivalente a OCHO MIL TREINTA Unidades Tributarias (8.030 U.T.); mas una multa del doscientos cincuenta y ocho por ciento (258%) del tributo omitido establecida en el numeral 3 del Artículo 112 del Código Orgánico Tributario vigente, agravada con lo previsto en los numerales 1 y 3 del Artículo 95 ejusdem, por la cantidad de **SIETE MIL QUINIENTOS NOVENTA Y OCHO BOLÍVARES CON DIEZ CÉNTIMOS (Bs. 7.598,10), equivalente a CIENTO CUARENTA Y CUATRO Unidades Tributarias (144 U.T.)*****". (Resaltado del acto administrativo).

Igualmente, conforme al artículo 81 del citado Texto Orgánico se aplicó la concurrencia de infracciones tributarias; determinándose un monto total a pagar por concepto de aportes y sanciones de multa, por Seiscientos Sesenta y Tres Mil Setenta y Tres Bolívares con Cuarenta y Tres Céntimos (Bs. 673.073,43), según se detalla a continuación:

"Incumplimiento de los Ordinales 1° y 2°, respectivamente, del Artículo 10 de la Ley Sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) ya derogada, en concordancia con los Numerales 1° y 2°, respectivamente, del Artículo 14 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del

Bs. 248.823,00

<i>Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES)</i>	
<i>Multa establecida en el Artículo 111 del Código Orgánico Tributario vigente agravada con lo previsto en los Numerales 1 y 3 del Artículo 95 ejusdem (171%) sobre Bs. 245.878,00</i>	<i>Bs. 420.451,38</i>
<i>Multa establecida en el Numeral 3 del Artículo 112 del Código Orgánico Tributario Vigente, agravada con lo previsto en los numerales 1 y 3 del Artículo 95 ejusdem (258%) sobre Bs. 2.945,00</i>	<i>Bs. 7.598,10</i>
<i>Total Multa: Concurso de infracciones tributarias Artículo 81 del Código Orgánico Tributario</i>	<i>Bs. 424.250,43</i>
<i>Total a pagar</i>	<i>Bs. 673.073,43”.</i>

(Negrillas del acto administrativo)

El 13 de marzo de 2012, los abogados Jorge Bazo Targa, inscrito en el INPREABOGADO bajo el N° 15.873 y David Márquez Párraga, antes identificado, procediendo con el carácter de representantes de la referida sociedad mercantil, consignaron ante la Gerencia General de Tributos del citado ente parafiscal el recurso jerárquico contra la aludida Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, solicitando la nulidad de la objeción fiscal formulada por los aportes no pagados, contemplados en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970, así como de las sanciones de multa que fueron impuestas por este concepto.

En este sentido, denunciaron que la Resolución impugnada “*es inconstitucional y de ilegal ejecución, pues con ésta el INCES incurriría en un enriquecimiento sin causa en detrimento del patrimonio de [su] representada (...)*”, habida cuenta que la empresa “*(...) no califica como sujeto pasivo de las contribuciones contempladas en los numerales 1 y 2 de la derogada Ley del INCE de 1970, de conformidad con lo establecido en la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia N° 1.310 de fecha 01 de agosto de 2011 (...)*”, razón por la cual, a su juicio, infringe el principio constitucional de legalidad tributaria. (Agregado de esta Sala).

Específicamente, acerca de las contribuciones relativas al tercer trimestre de 2008, denunciaron que el acto administrativo transgrede el principio constitucional de irretroactividad de las normas tributarias, al pretender el cobro de las mismas con fundamento en lo previsto en los artículos 14 y 15 del Decreto con

Rango, Fuerza y Valor de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008, aun cuando para dicho período impositivo regía la Ley anterior (1970), normativa bajo la cual, según insisten, la sociedad de comercio no estaba obligada al pago de los tributos.

En cuanto a las sanciones de multa impuestas como consecuencia de la objeción fiscal por los aportes no pagados establecidos en la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970, sostuvieron que están viciadas de falso supuesto de hecho, toda vez que se cuantificaron “(...) *con base en un reparo ilegal, pues 7 de los períodos impositivos (trimestres) fiscalizados que dieron lugar al reparo, tuvieron como fundamento jurídico el artículo 10 de la derogada Ley del INCE (...)*”.

Asimismo, afirmaron que el “(...) *Instituto emisor del acto no motivó en lo absoluto la imposición de las circunstancias agravantes contempladas en los numerales 1 y 3 del artículo 95 del COT (...)*”.

Mediante la Resolución N° MPPCTI-INCES-DRARJD-RJ-RES-2012-0275 de fecha 26 de junio de 2012 -notificada el 9 de julio del mismo año- la Administración Tributaria Parafiscal declaró inadmisibile el recurso jerárquico ejercido, atendiendo a lo dispuesto en los artículos 86 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 250, numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 2001, al advertir que en el expediente administrativo “(...) *sólo se encuentra inserta en el mismo una autorización mediante la cual el ciudadano **CRISTÓBAL LOSCHER DE LA CABADA**, titular de la Cédula de Identidad N° 3.666.713, en su carácter de Presidente de la empresa (...) faculta a los abogados en ejercicio JORGE BAZO TARGA Y DAVID MÁRQUEZ PARRAGA*”. (Sic). En consecuencia, ratificó en todas y cada una de sus partes la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo.

Contra la referida Resolución N° MPPCTI-INCES-DRARJD-RJ-RES-2012-0275, los abogados Jorge Bazo Targa y David Márquez Párraga, antes identificados, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la sociedad de comercio de autos, interpusieron el 14 de agosto de 2012, recurso contencioso tributario conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, bajo los alegatos siguientes:

Señalaron como punto previo al fondo, que la Resolución está viciada de falso supuesto de hecho y de derecho, por errada interpretación del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, disposición que “(...) *no obliga al recurrente de un jerárquico a presentar poder en el marco de los procedimientos administrativos tributarios*”. Además, al fundamentarse el acto impugnado en la aplicación analógica de las normas del Código de Procedimiento Civil, sin considerar que en la sede administrativa rige el “*principio de formalismo moderado*”, y por tratarse de un procedimiento sancionador, ante cualquier supuesto que se considere una omisión voluntaria del administrado, debe activarse “(...) *la garantía del despacho subsanador*”.

(...)”, atendiendo a lo previsto en el artículo 49 constitucional.

Como argumentos de fondo, los representantes legales manifestaron su disconformidad con el reparo formulado por los aportes no pagados, contemplados en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970, así como en lo concerniente a las sanciones de multa impuestas consecuentemente.

Así, bajo los mismos términos expuestos en el recurso jerárquico ejercido, denunciaron que la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo *“es inconstitucional y de ilegal ejecución”*, incurriendo el ente parafiscal *“en un enriquecimiento sin causa”* en detrimento del patrimonio de la empresa recurrente, habida cuenta que la misma por ejercer una actividad esencialmente civil *“no califica como sujeto pasivo de las contribuciones contempladas en los numerales 1 y 2 de la derogada Ley del INCE de 1970”*, razón por la cual, a su parecer, infringe el principio constitucional de legalidad tributaria.

En lo concerniente a los aportes relativos al tercer trimestre de 2008, denunciaron que el acto administrativo transgrede el principio de irretroactividad de las normas tributarias, al pretender el cobro de los mismos aplicando de forma retroactiva lo previsto en los artículos 14 y 15 del Decreto con Rango, Fuerza y Valor de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008, aun cuando para dicho período impositivo regía la Ley anterior (1970).

Acerca de las sanciones de multa derivadas de la objeción fiscal por los aportes no pagados contemplados en la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970, afirmaron que están viciadas de falso supuesto de hecho, toda vez que se cuantificaron *“(...) con base en un reparo ilegal, pues 7 de los períodos impositivos (trimestres) fiscalizados que dieron lugar al reparo, tuvieron como fundamento jurídico el artículo 10 de la derogada Ley del INCE, y bien ha quedado establecido por la Sentencia N° 1.310 [dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia] como un hecho no controvertido, que nuestra representada no es sujeto pasivo de las contribuciones previstas en dicha Ley”*. (Agregado de esta Sala).

Asimismo, afirmaron que el *“(...) Instituto emisor del acto no motivó en lo absoluto la imposición de las circunstancias agravantes contempladas en los numerales 1 y 3 del artículo 95 del COT (...)”*.

Finalmente, solicitaron la suspensión de efectos del acto recurrido, atendiendo a lo previsto en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

II

DECISIÓN APELADA

En fecha 15 de octubre de 2013, el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la

Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, dictó la sentencia definitiva No. PJ0082013000204 mediante la cual declaró **sin lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos por los apoderados judiciales de la sociedad mercantil Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A., bajo las consideraciones siguientes:

“(...) Vistos los términos en que ha quedado planteada la controversia, este Tribunal considera que los puntos a decidir son los siguientes: determinar si el recurso cuya inadmisibilidad ha sido declarada en vía administrativa, fue interpuesto de forma ilegítima o no, por estar incurso en la causal de ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante de la recurrente; determinar si la recurrente se encuentra exenta del aporte al Instituto Parafiscal por ejercer una actividad civil; si en la resolución recurrida el Ente Parafiscal incurrió en falso supuesto de hecho por errada interpretación del artículo 250 del Código Orgánico Tributario; si la administración incurrió en la violación del principio de legalidad tributaria por considerar que la recurrente es sujeto pasivo de las contribuciones parafiscales; violación del principio de irretroactividad de las leyes por pretender aplicar el artículo 14 del Decreto con Rango, Fuerza y Valor de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES).

Punto Previo

De la Medida Cautelar Solicitada. En lo que respecta a la medida cautelar solicitada, estima este Tribunal que carece de objeto pronunciarse al respecto, por lo que se abstiene de analizar los requisitos de procedencia, pues, las medidas cautelares están dirigidas a asegurar las resultas del juicio y siendo esta la oportunidad, en que este Órgano Jurisdiccional entró a analizar el fondo del asunto, esta Juzgadora considera inoficioso pronunciarse sobre dicha solicitud, pues, ha decaído su objeto. Así se declara.

Resuelto el punto previo, este tribunal pasa a revisar el fondo de la controversia y en este sentido se observa que la contribuyente recurrente solicita como aspecto preliminar que se revise sobre el falso supuesto de derecho en que incurrió la administración al considerar la ilegitimidad de la persona que se presenta como apoderado de la representante del recurrente por no tener capacidad necesaria para recurrir.

No obstante es importante analizar, en primer lugar, si con la declaratoria de inadmisibilidad por parte de la administración tributaria se violó el artículo 49 de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela alegada por los apoderados judiciales de la contribuyente, y en este sentido tenemos:

(...)

El Artículo 49 de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela establece:

(...)

En relación al artículo ut supra descrito la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha sentado en reiteradas oportunidades que el derecho a la defensa (...) se manifiesta en el procedimiento administrativo a través de las siguientes formas: cuando se garantiza el derecho a ser oído (...); el derecho a ser notificado de la decisión administrativa (...); el derecho a tener acceso al expediente (...); el derecho

que tiene el administrado de presentar pruebas (...); y finalmente, el derecho que tiene toda persona a ser informado de los recursos y medios de defensa, a objeto de ejercer esta última frente a los actos dictados por la Administración.

Por su parte, 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.

(...)

Así, en el caso de autos, cuando la administración mediante la Resolución N° MPPCTI-INCES-DRARJD-RJ-RES-2012-0275, declara la Inadmisibilidad del Recurso Jerárquico interpuesto por el INSTITUTO LOSCHER EBBINGHAUS, C.A., está dictando una decisión que, una vez notificada a la contribuyente, ésta acciona mediante el presente Recurso Contencioso Tributario. Por tal causa es imperativo para esta Sentenciadora declarar improcedente la denuncia de violación del artículo 49 de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela. Así se declara.

Vista la declaratoria anterior, se pasa a revisar si el Recurso Jerárquico cuya inadmisibilidad ha sido declarada en vía administrativa, fue interpuesto de forma ilegítima o no, por estar incurso en la causal de ilegitimidad de la persona que se presenta como apoderada judicial de la recurrente por no presentar ni constar en el expediente administrativo el poder debidamente autenticado por ante una Notaria Publica.

Por tal motivo, es imperativo analizar, la legalidad de la Resolución N° MPPCTI-INCES-DRARJD-RJ-RES-2012-0275 (...) que declaró inadmisibile el Recurso Jerárquico interpuesto contra la Resolución Culminatoria de Sumario N° 283-2011-11-52 de fecha 23 de noviembre de 2011.

En este sentido, la recurrente alega que: ‘el recurso jerárquico fue presentado por esta representación en nombre del recurrente, (...) por medio de una autorización administrativa formal que consta en el expediente la cual se otorgó (i) por el representante legal, quien es el legitimo representante acreditado de la empresa según sus Estatutos, que fueron consignados en el expediente administrativo; (ii) con la expresa finalidad de representar a LOSCHER en ese procedimiento administrativo ante el INCES y con facultad explícita para interponer el referido Recurso Jerárquico, por lo que se entendió como una representación suficiente para actuar ese procedimiento administrativo: (iii) de conformidad con lo previsto en los artículos 25 y 26 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA) (...)’.

A los fines de dilucidar lo antes expuesto, es imperativo analizar el Artículo 243 del Código Orgánico Tributario el cual establece:

(...)

Así mismo, el artículo 250 del referido Código Orgánico Tributario, señala cuales serán las causales de inadmisibilidad del Recurso Jerárquico, a saber:

(...)

Sobre este particular es importante revisar el artículo 25 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, el cual establece:

(...)

Para poder entender el alcance de la Norma antes transcrita, resulta necesario concatenarla con lo descrito en el artículo 26 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que ordena:

(...)

De las normas citadas se desprende que los recurrentes, en sede administrativa, deben cumplir con los requisitos que son de estricta observancia para ejercer el Recurso Jerárquico, y su incumplimiento ocasiona la gravosa consecuencia de la inadmisibilidad del recurso (...).

En el caso concreto se observa que el INCES declaró la inadmisibilidad del recurso jerárquico con base en la causal prevista en el numeral 3 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario, aduciendo la ilegitimidad de la persona que se presenta como apoderado o representante de la recurrente por cuanto la representación fue realizada mediante una autorización otorgada por el ciudadano Cristóbal Loscher De La Cabada titular de la cedula de identidad No 3.666713, en su carácter de presidente del INSTITUTO LOSCHER EBBINGHAUS, C.A., a los ciudadanos Jorge Bazo Targa y David Márquez Párraga.

Sin embargo, del escrito mediante el cual se interpuso el Recurso Jerárquico, (...) no se desprende la identificación de la o las personas naturales que tengan la representación legal de la contribuyente recurrente, ni tampoco la identificación plena que indique el carácter con que actúa, ni las facultades que le hubieran sido conferidas mediante el documento respectivo; así mismo no se evidencia, que las representaciones hubieran sido otorgadas por simple designación en el escrito del recurso; ni que el recurso jerárquico se hubiera interpuesto con la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria; como tampoco se evidencia que la recurrente hubiese cumplido con el mandato legal establecido en los artículos 25 y 26 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, pues se desprende de autos que los ciudadanos Jorge Bazo Targa y David Márquez Párraga, titulares de la Cedula de Identidad Nos 3.753.824 y 13.113.147 respectivamente, inscritos en el INPREABOGADO bajo los N° 15.873 y 104502, actuaron ante la Administración Tributaria con una 'autorización administrativa' sin autenticación (...).

Por las razones antes expuestas, estima esta Juzgadora que la interpretación adoptada por la Administración Tributaria Parafiscal al prenombrado artículo 250, numeral 3 del Código Orgánico Tributario, contenida en la Resolución N° MPPCTI-INCES-DRARJD-RJ-RES-2012-0275 (...), se encuentra ajustada a derecho, en consecuencia, se declara improcedente el alegato de falso supuesto esgrimido por la recurrente y, por ende se confirma dicho acto administrativo. Así se decide.

Vista la anterior declaratoria, este Tribunal considera inoficioso entrar a considerar los demás puntos a que se contrae el escrito recursivo en el presente asunto. Así se declara.

(...)

DECISIÓN

Cumplidos como han sido los requisitos legales en el presente juicio, y por las razones que han sido expuestas, este Tribunal (...) declara SIN LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por el INSTITUTO LOSCHER EBBINGHAUS, C.A., (...) en consecuencia:

PRIMERO: *Se confirma la Resolución N° MPPCTI-INCES-DRARJD-RJ-RES-2012-0275, de fecha 26-06-2012 (...) emanada de la Dirección Ejecutiva del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES).*

SEGUNDO: *De conformidad con el artículo 327 del Código Orgánico Tributario, se condena en costas a la recurrente en un dos por ciento (2%) del valor total de lo debatido ante esta instancia judicial. (...)*. (Sic).

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 19 de febrero de 2014, el abogado David Márquez Párraga, antes identificado, actuando como apoderado judicial de la sociedad mercantil de autos, presentó escrito de fundamentación de su apelación, exponiendo los argumentos que a continuación se transcriben:

Alegó que “(...) el Juzgador ratificó con su decisión el vicio de Falso Supuesto de Hecho y de Derecho que contenía el acto administrativo del INCES, violando asimismo el principio de Buena Fe aplicable en los procedimientos administrativos al declarar la inadmisibilidad de un recurso interpuesto por LOSCHER por presuntamente carecer los representantes de esa sociedad de la cualidad de representación que el INCES asumió para dictar esa decisión en sede administrativa: la necesidad de presentar poder autenticado en este procedimiento administrativo”.

Bajo este orden de ideas, afirmó que “(...) el Tribunal pasó a pronunciarse sobre el punto previo solicitado por la empresa (...) en relación con el Falso Supuesto de Derecho y violación del Principio de Formalismo Moderado en los cuales incurrió la Administración al declarar inadmisibile el Recurso Jerárquico por falta de legitimidad, al respecto (...) consideró que la Administración no violó de forma alguna el artículo 49 de la Constitución, toda vez que la contribuyente puede ejercer su derecho a recurrir la decisión de la Administración a través del Recurso Contencioso Tributario (...). De acuerdo a esto, observamos que el Juez interpretó de manera errada esa disposición pues este no se refiere solamente a la posibilidad de recurrir los actos de la administración, sino que al ser recurridos estos actos, los jueces en su ejercicio de impartir justicia y tutelar los derechos de los administrados, están obligados a velar por el debido proceso, principio procesal en el cual toda persona tiene derecho a que sea garantizado un resultado justo y equitativo dentro del proceso, a tener oportunidad de ser oído y a hacer valer sus pretensiones legítimas frente al juez”.

Aunado a lo anterior, indicó que “(...) el Juez al ratificar la necesidad de tener documento notariado para ser representado en vía administrativa incurre en error de supuesto de derecho pues el artículo 149 del Código Orgánico Tributario (COT) establece ‘la comparecencia ante la Administración Tributaria podrá hacerse personalmente o por medio de representante legal o voluntario. Quien invoque una representación acreditará su personería en la primera actuación...’. (...) esta disposición concuerda con lo dispuesto en la

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA) según la cual ‘Cuando no sea expresamente requerida su comparecencia personal, los administrados podrán hacerse representar y, en tal caso, la administración se entenderá con el representante designado’ (art. 25) y la ‘representación señalada en el artículo anterior podrá ser otorgada por simple designación en la petición o recurso ante la administración o acreditándola por documento registrado o autenticado’ (art. 26).”

Igualmente, sostuvo que “(...) el régimen de representación de una persona para ser legítima representante en sede administrativa es muy amplio, ya que basta la simple petición para que se entienda facultada la persona señalada para representar al administrado. Como se ha evidenciado en el expediente por medio de una autorización administrativa formal la cual se otorgó por el representante legal quien es el legítimo representante acreditado de la empresa, según sus Estatutos (...) y con la expresa finalidad de representar a LOSCHER en ese procedimiento administrativo y con facultad explícita para interponer el referido Recurso Jerárquico, por lo que se entendió como una representación suficiente para actuar ese procedimiento administrativo”. (Sic).

En este orden de argumentación, solicitó sea declarada la nulidad absoluta de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo en lo atinente a la objeción fiscal por los aportes no pagados por la empresa, contemplados en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970, así como en lo relativo a las sanciones de multa impuestas por dicho concepto.

Sobre estos particulares, invocó los mismos vicios que fueron denunciados en la oportunidad de ejercer el recurso contencioso tributario conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, a saber: *i)* que el acto administrativo “*es inconstitucional y de ilegal ejecución*”, al considerar que la empresa recurrente es sujeto pasivo de las contribuciones fiscales establecidas en los numerales 1° y 2° de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970, infringiendo con ello el principio de legalidad tributaria y acarreándole al ente parafiscal “*un enriquecimiento sin causa*” en detrimento del patrimonio de la sociedad de comercio; *ii)* que transgrede el principio de irretroactividad de las normas tributarias, al pretender el cobro de los tributos concernientes al tercer trimestre de 2008 aplicando de manera retroactiva lo previsto en los artículos 14 y 15 del Decreto con Rango, Fuerza y Valor de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008; *iii)* que las sanciones de multas derivadas de los referidos aportes no pagados adolecen de falso supuesto de hecho, toda vez que se cuantificaron “*con base en un reparo ilegal*”; y *iv)* que el ente parafiscal “*(...) no motivó en lo absoluto la imposición de las circunstancias agravantes contempladas en los numerales 1 y 3 del artículo 95 del COT (...)*”.

IV

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse sobre la apelación ejercida por el apoderado judicial de la sociedad mercantil Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A. contra la sentencia definitiva N° PJ0082013000204, dictada el 15 de octubre de 2013 por el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante la cual declaró **sin lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos y confirmó la Resolución N° MPPCTI-INCES-DRARJD-RJ-RES-2012-0275 del 26 de junio de 2012, que decidió la inadmisibilidad del recurso jerárquico.

Así, esta Sala aprecia que la *litis* se circunscribe a determinar si el fallo dictado por el Tribunal de mérito: i) incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho en la interpretación del contenido y alcance del artículo 49 constitucional, al decidir que no existió vulneración del derecho a la defensa porque la sociedad mercantil de autos pudo interponer el recurso contencioso tributario contra la mencionada Resolución, obviando el derecho de toda persona a ser oído; y al ratificar “*la necesidad de presentar documento notariado para ser representado en vía administrativa*” aun cuando el artículo 149 del Código Orgánico Tributario de 2001 establece que “*la comparecencia ante la Administración Tributaria podrá hacerse personalmente o por medio de representante legal o voluntario*”; y ii) infringió el “*principio de buena fe aplicable en los procedimientos administrativos*”, al declarar la inadmisibilidad del recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de suspensión de efectos, considerando que los representantes de la empresa debían presentar poder autenticado.

Ahora bien, al advertir esta Alzada que los vicios atribuidos al fallo apelado se relacionan con la circunstancia que dio lugar a la causal de inadmisibilidad prevista en el artículo 250, numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, referida a la “*ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente*” dada la falta de consignación de documento notariado en sede administrativa, procede a analizar tales vicios de manera conjunta y en un solo contexto.

Al respecto, observa esta Sala que en la decisión apelada la Sentenciadora de instancia, al examinar la legalidad de la Resolución N° MPPCTI-INCES-DRARJD-RJ-RES-2012-0275 del 26 de junio de 2012, que declaró inadmisibile el recurso jerárquico ejercido el 13 de marzo de 2012 por los representantes de la mencionada empresa contra la Resolución Culminatoria del Sumario, expresa que “*(...) del escrito mediante el cual se interpuso el Recurso Jerárquico (...) no se desprende la identificación de la o las personas naturales que tengan la representación legal de la contribuyente recurrente, ni tampoco la identificación plena que indique el carácter con que actúa, ni las facultades que le hubieran sido conferidas mediante el documento respectivo; así mismo no se evidencia, que las representaciones hubieran sido otorgadas por simple designación en el escrito del recurso; ni que el recurso jerárquico se hubiera interpuesto con la asistencia o representación de abogado (...) como tampoco se evidencia que la recurrente hubiese cumplido con el mandato legal establecido en los artículos 25 y 26 de la Ley Orgánica de Procedimientos*

Administrativos, pues se desprende de autos que los ciudadanos Jorge Bazo Targa y David Márquez Párraga (...) actuaron ante la Administración Tributaria con una 'autorización administrativa' sin autenticación (...)"; razón por la cual, basándose en la necesidad de presentar un documento autenticado en sede administrativa, decide que el aludido acto administrativo se encuentra ajustado a derecho y por ende, lo confirma.

Además, como consecuencia de la declaratoria antes indicada, la Jueza de mérito estimó “(...) *inoficioso entrar a considerar los demás puntos (...)*” argumentados en el recurso jerárquico.

Por otra parte, esta Superioridad advierte que la Resolución N° MPPCTI-INCES-DRARJD-RJ-RES-2012-0275 declaró la inadmisibilidad del recurso jerárquico con fundamento en la causal prevista en el numeral 3 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, referida a la ilegitimidad de la persona que se presenta como apoderado o representante legal de la recurrente, por cuanto la representación fue realizada mediante una autorización administrativa otorgada por el ciudadano Cristóbal Loscher de la Cabada, titular de la cédula de identidad N° 3.666.713, en su condición de Presidente de la empresa de autos, a los abogados Jorge Bazo Targa y David Márquez Párraga, titulares de las cédulas de identidad N° 3.753.824 y 13.113.147, inscritos en el INPREABOGADO bajos los Nos. 15.873 y 104.502, respectivamente.

De allí que, ante el pronunciamiento proferido por el Tribunal *a quo* esta Máxima Instancia debe examinar si se encuentra ajustado a derecho, para lo cual se requiere determinar si los prenombrados abogados tenían legitimidad para interponer el recurso jerárquico ante la Gerencia General de Tributos del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES).

Al efecto, constata esta Alzada de la revisión de las actas procesales, que cursa el Acta de “*Asamblea General Ordinaria de Accionistas*” de la mencionada sociedad mercantil, celebrada el 3 de enero de 2005, inscrita en la referida Oficina de Registro el 11 de octubre del mismo año bajo el N° 24, Tomo 146-A, en cuya cláusula séptima se indica que la administración de la empresa estará a cargo de una Junta Directiva, integrada por un Presidente y un Vicepresidente, quienes tendrán, entre otras facultades y atribuciones, las siguientes: “(...) *Representar a la compañía judicial y extrajudicialmente (...), Nombrar apoderados judiciales, especiales o generales, con todas las facultades que estimen convenientes (...), Representar a la compañía ante los Poderes Públicos y Privados, pudiendo presentar ante la Administración Pública nacional, estatal o municipal, centralizada o descentralizada, funcional o territorialmente, toda clase de escritos, solicitudes y recursos, incluidos, pero sin limitarse a ellos, los recursos de reconsideración, jerárquicos, de queja, de revisión, entre otros (...)*”. (Folios 190 al 199).

Además, se advierte que corre inserta el “*Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionistas del Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A.*” celebrada el 28 de septiembre de 2009, asentada en el Registro

Mercantil Primero del Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda el 4 de noviembre de 2009, bajo el N° 39, Tomo 237-A, donde se resuelve ratificar como Presidente, al ciudadano Cristóbal Loscher de la Cabada, titular de la cédula de identidad N° 3.666.713, para un período de cuatro (4) años, esto es, desde el 2009 hasta el 2013. (Folios 112 y 113).

Asimismo, esta Superioridad aprecia de los autos una “*autorización administrativa*” suscrita el 13 de marzo de 2012, conferida por el ciudadano Cristóbal Loscher de la Cabada, antes identificado, en su condición de Presidente de la empresa, atendiendo a lo establecido en los artículos 25 y 26 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, a los prenombrados abogados Jorge Bazo Targa y David Márquez Párraga, “(...) *para que conjunta o separadamente sostengan y representen los derechos e intereses en todos los trámites y procedimientos administrativos relacionados con la sociedad mercantil **INSTITUTO LOSCHER EBBINGHAUS, C.A.** que se sustancien por ante el **INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES)**, teniendo facultad expresa para interponer escritos, peticiones, promover pruebas, asistir a audiencias y actos conciliatorios, de sustanciación o de otra naturaleza, así como para presentar los recursos administrativos a que haya lugar en nombre y representación de la empresa*”. (Folio 107)

Igualmente, advierte esta Alzada de la revisión de las actas procesales, que cursa recurso jerárquico contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2011-11-52, consignado el 13 de marzo de 2012 ante la Gerencia General de Tributos del mencionado ente parafiscal, ejercido por los referidos abogados, procediendo en su carácter de “(...) *representantes de la sociedad mercantil Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A. (...)*”, conforme la “*autorización administrativa*” antes reseñada que fue anexada a dicho escrito. (Folios 82 al 106).

Así, considerando el contenido de la documentación precedentemente identificada, evidencia esta Máxima Instancia que aun cuando para el momento de la interposición del escrito jerárquico, esto es, el 13 de marzo de 2012, los abogados Jorge Bazo Targa y David Márquez Párraga, no consignaron en sede administrativa documento poder autenticado, sí se encontraban designados por medio de una “*autorización administrativa*”, suscrita por el Presidente de la sociedad mercantil de autos, ciudadano Cristóbal Loscher de la Cabada, para representar a la empresa ante los distintos órganos y entes públicos, y específicamente, con facultades expresas para incoar recursos administrativos ante el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES).

Por otra parte, observa esta Sala que la causal de inadmisibilidad contemplada en el numeral 3 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, “*referida a la 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 insuficiente”, debe ser interpretada en su más amplia acepción.

Es así como en el ejercicio de esta labor hermenéutica debe considerarse que en el procedimiento administrativo, al igual que en el proceso judicial, rige el principio *pro actione*, según el cual se postula la necesidad de adoptar la interpretación que surja más favorable al ejercicio del derecho de acción y, por lo tanto, debe prevalecer, por sobre todas las dificultades de índole formal, el dictado de un proveimiento sobre el fondo del objeto del procedimiento instaurado. [Vid., sentencia de esta Sala N° 00724 del 18 de junio de 2008, caso: *Manufacturas de Papel, C.A. (MANPA), S.A.C.A.*, ratificada en las decisiones Nos. 00569 y 00900 del 28 de abril de 2011 y 22 de julio de 2015, casos: *M.T.S.A. e Inversiones Twenty One, C.A.*, respectivamente].

En armonía con lo señalado, precisa esta Superioridad que el Decreto N° 6.265 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Simplificación de Trámites Administrativos, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.891 Extraordinario del 31 de julio de 2008, aplicable para la época del ejercicio del aludido recurso jerárquico, en sus artículos 9 y 25, insertos dentro del Título III, referido a “*PRINCIPIOS GENERALES DE LA SIMPLIFICACION DE TRÁMITES ADMINISTRATIVOS*”, consagra lo siguiente:

“Artículo 9. El diseño de los trámites administrativos debe realizarse de manera que los mismos sean claros, sencillos, ágiles, racionales, pertinentes, útiles y de fácil entendimiento para las personas, a fin de mejorar las relaciones de éstos con la Administración Pública, haciendo eficiente y eficaz su actividad”.

“Artículo 25. Las personas interesadas en efectuar tramitaciones ante la Administración Pública, podrán realizarlas de manera personal, o en su defecto, a través de representación acreditada mediante carta poder; salvo en los casos establecidos expresamente por ley”.

De la lectura de las citadas disposiciones (previstas en los mismos términos en los artículos 9 y 32 del actual Decreto N° 1.423 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Simplificación de Trámites Administrativos de 2014), emerge que la voluntad del legislador está dirigida a que la actividad administrativa se desarrolle sin formalismos extremos, simplificando los trámites que deban efectuar los interesados. Bajo esta orientación, se contempla que en sede administrativa, quien actúe en representación de la persona interesada, puede hacerlo inclusive a través de una simple carta poder.

En el contexto normativo y jurisprudencial expuesto, la interpretación *lato sensu* de la mencionada causal de inadmisibilidad, en consonancia con los elementos que se desprenden de la documentación de autos, conduce a esta Sala a concluir que los abogados Jorge Bazo Targa y David Márquez Párraga sí tenían legitimidad para representar a la sociedad de comercio Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A. en la oportunidad de interponer el recurso jerárquico ante la Gerencia General de Tributos del Instituto Nacional de

Capacitación y Educación Socialista (INCES), toda vez que el Presidente de la empresa les había conferido facultades expresas para ejercer dicho recurso. Sostener lo contrario, a juicio de esta Alzada, resultaría violatorio del derecho a la defensa y estaría propiciando una lesión al derecho fundamental del justiciable, de disponer de un proceso sin formalismos, ni dilaciones indebidas y al servicio de la justicia. **Así se declara.**

En virtud de las consideraciones efectuadas, aprecia esta Máxima Instancia que el Tribunal *a quo* incurrió en un error al confirmar la inadmisibilidad del recurso jerárquico declarada por el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), por cuanto no se configuró la causal de inadmisibilidad contemplada en el numeral 3 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo. **Así se decide.**

Aunado a lo anterior, del examen del fallo apelado constata esta Alzada que el Tribunal *a quo*, una vez verificada la causal de inadmisibilidad del jerárquico, se limitó a confirmar la Resolución N° MPPCTI-INCES-DRARJD-RJ-RES-2012-0275 y declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos, sin considerar el resto de los alegatos de fondo que habían sido planteados en dicho recurso dirigidos a solicitar la nulidad absoluta del acto originario (Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo).

Con tal declaratoria, entiende esta Sala, que la sentenciadora de la causa equiparó la inadmisibilidad del recurso jerárquico con la improcedencia del recurso contencioso tributario, sin advertir que la primera de ellas *“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 Nos. 00438 y 01382 de fechas 6 de abril de 2011 y 4 de diciembre de 2013, casos: *Vanscopy, C.A.*; y *Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda vs. García Tuñón, C.A.*, respectivamente, considera pertinente traer a colación el criterio jurisprudencial de 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 el presente asunto advierte esta Sala que la juzgadora de la causa al no conocer en torno a la denuncia de nulidad absoluta del acto de determinación de tributos e imposición de sanciones (Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo), relacionada con la vulneración de la supuesta condición de no ser contribuyente frente a las contribuciones parafiscales exigidas por el ente exactor, transgredió el derecho constitucional a una tutela judicial efectiva y a la defensa de la sociedad mercantil de autos, conforme a lo establecido en los artículo 26 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, razón por la cual se declara con lugar la apelación interpuesta por la recurrente y se revoca el fallo de instancia. **Así se decide.**

Declarada como ha sido la revocatoria de la decisión objeto de apelación, 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 los alegatos esgrimidos por la empresa en el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos.

DEL FONDO DEL ASUNTO CONTROVERTIDO

Antes de entrar a conocer los argumentos de fondo expuestos por la representación judicial de la sociedad de comercio Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A. contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2011-11-52 del 23 de noviembre de 2011, este Máximo Tribunal debe precisar que en

dicho acto administrativo se formularon objeciones fiscales a cargo de la mencionada empresa, en lo relativo a los períodos impositivos comprendidos desde el primer trimestre del año 2007 hasta el primer trimestre de 2011, por concepto de “*aportes insolutos*” del dos por ciento (2%) y del medio por ciento (1/2%), previstos en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970 y en los numerales 1 y 2 del artículo 14 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008; de cuyas objeciones fiscales derivaron la imposición de sanciones de multa en su condición de contribuyente y de agente de retención, conforme a lo establecido en los artículos 111 y 112, numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, y considerando a los efectos del cómputo de las mismas las circunstancias agravantes contempladas en los numerales 1 y 3 del artículo 95 *eiusdem*.

No obstante, del contenido de los medios de impugnación ejercidos por los representantes de la mencionada empresa, tanto en sede administrativa como judicial, a saber, recurso jerárquico, recurso contencioso tributario conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos y recurso de apelación, observa esta Sala que los alegatos esgrimidos contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2011-11-52 del 23 de noviembre de 2011 se dirigen a denunciar vicios de nulidad absoluta **únicamente en lo relativo al reparo por concepto de “aportes insolutos” previstos en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970, correspondientes a los períodos impositivos comprendidos desde el primer trimestre del año 2007 al tercer trimestre de 2008**, así como en lo concerniente a la aplicación de las circunstancias agravantes que fueron consideradas por la Administración Tributaria Parafiscal al imponer las sanciones de multa derivadas de la aludida objeción fiscal.

Por consiguiente, este Máximo Tribunal debe declarar firmes por no resultar controvertidas por los apoderados judiciales de la sociedad mercantil: *i)* la procedencia de la objeción fiscal por concepto de “*aportes insolutos*” del dos por ciento (2%) y del medio por ciento (1/2%) previstos en el artículo 14 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008, en lo relativo a los períodos impositivos comprendidos desde el cuarto trimestre del año 2008 hasta el primer trimestre de 2011; y *ii)* la procedencia de las sanciones de multas impuestas atendiendo a lo dispuesto en los artículos 111 y 112 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, salvo en lo relativo al cómputo de tales sanciones. **Así se declara.**

Precisado lo anterior, se aprecia que en el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos los representantes legales de la mencionada sociedad de comercio manifestaron su disconformidad con el reparo formulado por los aportes no pagados contemplados en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970, así como en lo concerniente a las sanciones de multa impuestas consecuentemente.

En este sentido, denunciaron que la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo “*es inconstitucional y de ilegal ejecución*”, incurriendo el ente parafiscal “*en un enriquecimiento sin causa*” en detrimento del patrimonio de la empresa recurrente, habida cuenta que la misma por ejercer una actividad esencialmente civil “*no califica como sujeto pasivo de las contribuciones contempladas en los numerales 1 y 2 de la derogada Ley del INCE de 1970*”, razón por la cual, consideraron que infringe el principio constitucional de legalidad tributaria.

Específicamente en lo concerniente a los aportes relativos al tercer trimestre de 2008, denunciaron que el acto administrativo transgrede el principio de irretroactividad de las normas tributarias, al pretender el cobro de las mismas aplicando de forma retroactiva lo previsto en los artículos 14 y 15 del Decreto con Rango, Fuerza y Valor de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008, aun cuando para dicho período impositivo regía la Ley anterior (1970).

Acerca de las sanciones de multa derivadas de la objeción fiscal por los aportes no pagados contemplados en la Ley de 1970, afirmaron que están viciadas de falso supuesto de hecho, toda vez que se cuantificaron “*(...) con base en un reparo ilegal, pues 7 de los períodos impositivos (trimestres) fiscalizados que dieron lugar al reparo, tuvieron como fundamento jurídico el artículo 10 de la derogada Ley del INCE, y bien ha quedado establecido por la Sentencia N° 1.310 [dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia] como un hecho no controvertido, que nuestra representada no es sujeto pasivo de las contribuciones previstas en dicha Ley*”. (Agregado de esta Sala).

Asimismo afirmaron que el “*(...) Instituto emisor del acto no motivó en lo absoluto la imposición de las circunstancias agravantes contempladas en los numerales 1 y 3 del artículo 95 del COT (...)*”.

Vistos los alegatos planteados, esta Sala procede a analizarlos de la manera siguiente:

1.- Determinar si la sociedad mercantil es sujeto pasivo de los aportes previstos en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970, así como los períodos impositivos a los cuales aplica dicha disposición.

1.1. De la calificación de sujeto pasivo de la sociedad mercantil de autos.

Argumentaron los apoderados judiciales de la empresa de autos que la misma no es sujeto pasivo de las contribuciones previstas en el referido artículo, de allí que al exigir el ente parafiscal el cobro de tales aportes “*infringió el principio constitucional de legalidad tributaria*” e incurrió “*en un enriquecimiento sin causa*” en detrimento del patrimonio de la sociedad mercantil.

Al respecto, observa esta Sala que los aportes exigidos por el ente parafiscal, que resultan objeto de controversia en la presente causa, se fundamentan en lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley del Instituto

Nacional de Cooperación Educativa (INCE), cuyo texto establece lo siguiente:

“Artículo 10.- El Instituto dispondrá para sufragar los gastos de sus actividades, de las aportaciones siguientes:

1) Una contribución de los patronos, equivalente al dos por ciento (2%) del total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie, pagados al personal que trabaja en los establecimientos industriales o comerciales no pertenecientes a la Nación, a los Estados ni a las Municipalidades.

2) El medio por ciento (1/2%) de las utilidades anuales, pagadas a los obreros y empleados y aportadas por estos (...).”

De la norma anteriormente transcrita se observa que el legislador estableció a los fines de sufragar los gastos del instituto parafiscal la obligación tanto del patrono como del trabajador, de realizar un aporte denominado contribución, que en el caso de los patronos, es del dos por ciento (2%) del total de sueldos, salarios, jornales y remuneraciones pagados al personal que trabaja en establecimientos industriales y comerciales; y para el supuesto de los empleados y obreros de dichos establecimientos, lo harán con un medio por ciento (1/2%) de las utilidades anuales que le sean pagadas.

Ahora bien, la condición de sujeto pasivo o no de la sociedad mercantil de las aludidas contribuciones parafiscales ha sido dilucidada en la sentencia N° 1.310 de fecha 1° de agosto de 2011, emanada de la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal, en la cual declaró *“ha lugar”* la solicitud de revisión constitucional intentada por la empresa Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A., y la nulidad de la sentencia N° 00548 del 9 de junio de 2010, dictada por la Sala Político-Administrativa que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil en una causa similar a la de autos.

En efecto, en el referido fallo N° 1.310 expresó la Sala Constitucional que *“(...) al prestar la solicitante un servicio de educación bilingüe, debe reputarse el mismo como una actividad esencialmente civil, amparada constitucionalmente en el artículo 106 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, norma que no excluye de su ámbito subjetivo a las personas naturales o jurídicas y que se encuentra desarrollada en el artículo 26 de la Ley Orgánica de Educación y, por tanto, exenta la hoy solicitante de ser sujeto pasivo de la contribución fiscal establecida en el artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa contra el reparo impuesto por el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (actualmente INCES)”*. (Resaltado de esta Alzada).

Igualmente, con base en el criterio citado, esta Sala Político-Administrativa en decisión N° 01050 del 30 de septiembre de 2015, dejó sentado que *“(...) la actividad de prestación de servicios dirigidos a la enseñanza de idiomas, desarrollada por el Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A., es de carácter esencialmente civil, independientemente de que dicho Instituto haya sido constituido como sociedad mercantil bajo la forma de compañía anónima. En consecuencia (...) el referido Instituto no resulta sujeto pasivo de las*

contribuciones previstas en el artículo 10, numerales 1 y 2 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa de 1970, aplicable ratione temporis (...)”.

Bajo las anteriores consideraciones, juzga esta Máxima Instancia que el Instituto Nacional de Capacitación Socialista (INCES) incurrió en un error al formular objeción fiscal a la sociedad de comercio Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A. por concepto de “*aportes insolutos*” previstos en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, **en lo relativo a los períodos impositivos investigados que se encuentran regidos por dicha normativa**, toda vez que la mencionada empresa no resulta sujeto pasivo de las referidas obligaciones tributarias. **Así se declara.**

En virtud de lo expuesto, estima esta Superioridad procedente el argumento sostenido por la representación judicial de la sociedad de comercio de autos, conforme al cual el ente parafiscal no puede exigir a la prenombrada empresa el cobro de los tributos contemplados en el artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, habida cuenta que la misma no se encuentra obligada al pago de tales aportes. **Así se decide.**

1.2. Del principio de irretroactividad de las normas tributarias presuntamente infringido.

La representación judicial de la sociedad de comercio aseguró que la norma contenida en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, regía hasta el tercer trimestre del año 2008, por lo que al pretender aplicar el referido ente parafiscal para este período impositivo lo previsto en los artículos 14 y 15 del Decreto con Rango, Fuerza y Valor de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008, conculca el principio constitucional de irretroactividad de las leyes tributarias.

Sobre este punto, esta Alzada considera pertinente resaltar que en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo se precisó que la fiscalización practicada a la empresa versaba “*(...) sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en el Ordinales 1° y 2° respectivamente, del Artículo 10 y Artículo 11 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) ya derogada, en concordancia con los Numerales 1 y 2, respectivamente, del Artículo 14 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), la cual entró en vigencia a partir del 3er. Trimestre del año 2008*”. (Subrayado de esta Sala). Además se desprende de dicho acto administrativo que en la cuantificación de los “*aportes insolutos*” a cargo de la empresa, reflejados en el Acta de Reparación N° 0001-11-0383 levantada el 27 de junio de 2011, se consideró la eficacia temporal de dicho Decreto en el sentido expuesto.

Ante el argumento planteado, procede determinar cuándo comenzó a regir el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) dictado en el

año 2008 que fue considerado por la actuación fiscal, y al efecto resulta pertinente citar el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, el cual establece:

“Artículo 8: Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia (...). Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores. Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor. Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo.”
(Resaltado de esta Sala)

Atendiendo al postulado contenido en dicho precepto, se observa que el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) N° 6.068, dictado el 14 de mayo de 2008, contempla en su Disposición Final Única que “(...) *entrará en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*”, publicación que se efectuó el 23 de junio de 2008, bajo el N° 38.958.

Sin embargo, advertido el error material incurrido al atribuirle a la normativa el carácter de “*Orgánica*”, la misma fue reimpressa el 8 de julio de 2008, bajo el N° 38.968, quedando la referida disposición de esta manera “*El presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley entrará en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*”. Además, se indicó en la nueva publicación que “*Se procede en consecuencia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con el artículo 4° de la Ley de Publicaciones Oficiales, a una nueva impresión, subsanando el referido error y manteniéndose el número, fecha del decreto y demás datos a que hubiere lugar*”.

En los términos expresados, se observa que la referida norma fue corregida con base en la facultad prevista en el artículo 84 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con el artículo 4 de la Ley de Publicaciones Oficiales de 1941, y este último ordena que cuando exista discrepancia entre el original y la impresión de una ley se debe proceder nuevamente a su publicación, indicando cuál fue el error, y además establece que “*(...) En este caso, la Ley se tendrá por promulgada desde su primera publicación, pero no podrá darse efecto retroactivo a la corrección*”.

Lo antes mencionado conduce a esta Sala a afirmar que la nueva publicación del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) en fecha 8 de julio de 2008, destinada a corregir solo el error material cometido en la Disposición Final Única al mencionar el término “*Orgánica*”, no modificó su fecha inicial de vigencia (23 de junio de 2008), considerando que en

el propio texto de tal disposición se indicó expresamente que se mantenían los datos del instrumento legal, contenidos en la primera publicación.

Por consiguiente, juzga esta Máxima Instancia que el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) N° 6.068, dictado el 14 de mayo de 2008, comenzó a regir a partir de la fecha de la primera publicación, esto es, a partir del 23 de junio de 2008. **Así se declara.**

Precisado lo anterior, y por tratarse las contribuciones especiales exigidas por el Instituto Nacional de Capacitación Socialista (INCES) de obligaciones tributarias que deben determinarse por parte del sujeto pasivo por períodos impositivos, resulta necesario traer a colación el contenido de los artículos 30 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970 y 71 de su Reglamento del año 1960, aplicables en razón del tiempo, los cuales establecen lo siguiente:

“Artículo 30. Los aportes fijados en el ordinal 1° del artículo 10, los depositarán los patronos en el Organismo que indique el Instituto, dentro de los cinco días después de vencido cada trimestre. Las cantidades a que se refiere el ordinal 2° de dicho artículo serán entregadas en la fecha fijada por la Ley del Trabajo”.

“Artículo 71. (...) Para los efectos de esta Ley se entiende como trimestre, el trimestre civil, el primero de los cuales fue el que finalizó el 31 de diciembre de 1959”.

En aplicación de lo dispuesto en las citadas normas, advierte esta Alzada que los aportes a favor del ente parafiscal constituyen obligaciones tributarias que deben ser pagadas por períodos impositivos trimestrales. (*Vid.*, decisiones Nos. 00934 y 00974, del 5 y 12 de agosto de 2015, casos: *Corporación 34-D, C.A. e Informática Gesfor Venezuela, S.A.*, respectivamente).

Luego, constatado que el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008, entró en vigencia en la fecha de su publicación - 23 de junio de 2008- aprecia esta Superioridad que comenzó a regir para el período impositivo que se inició el 1° de julio de 2008, esto es, a partir del tercer trimestre de 2008, conforme lo consideró la actuación fiscal practicada. **Así se determina.**

Como corolario de lo anterior, esta Máxima Instancia juzga improcedente el argumento planteado por la representación judicial de la sociedad de comercio de autos según el cual el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) infringió el principio constitucional de irretroactividad de las leyes tributarias, al exigirle el pago de las obligaciones tributarias previstas en los artículos 14 y 15 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008, correspondientes al tercer trimestre de 2008, por cuanto, tal como se indicó, este instrumento legal sí se encontraba vigente para dicho período impositivo. **Así se declara.**

En virtud de lo precedentemente señalado, al determinarse que la sociedad de comercio Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A. no resulta sujeto pasivo de las obligaciones tributarias contempladas en la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970 y que dicha normativa desplegó su eficacia temporal hasta el segundo trimestre de 2008, habida cuenta que el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008 comenzó a regir a partir del tercer trimestre de 2008, deviene imperativo para esta Máxima Instancia anular la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2011-11-52 del 23 de noviembre de 2011 en cuanto a la objeción fiscal por concepto de “*aportes insolutos*” previstos en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la referida Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), **relativos a los períodos impositivos comprendidos desde el primer trimestre del año 2007 hasta el segundo trimestre de 2008**, así como las sanciones de multa impuestas por este concepto. **Así se declara.**

2.-Procedencia del vicio de inmotivación en la aplicación de las circunstancias agravantes, al imponer las sanciones de multas derivadas de la objeción fiscal por los “*aportes insolutos*” previstos en el artículo 14 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008, relativos a los períodos impositivos comprendidos desde el tercer trimestre de 2008 al primer trimestre de 2011.

Afirmaron los apoderados judiciales de la empresa que la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo adolece del vicio de inmotivación, por cuanto no explana las razones por las cuales se aplicaron las circunstancias agravantes contempladas en los numerales 1 y 3 del artículo 95 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, al imponer las sanciones de multas establecidas en los artículos 111 y 112, numeral 3 *eiusdem*.

En lo concerniente al vicio alegado, advierte esta Sala que el requisito de la motivación ha sido concebido como la expresión sucinta de los fundamentos fácticos y jurídicos que dan lugar a la emisión de un acto por parte de la Administración; de allí que la motivación del acto atiende a dos circunstancias específicas, a saber: la referencia a los hechos y la indicación del soporte legal en que se basa la Administración, exigencia que permite controlar el libre arbitrio de los entes y órganos que la conforman.

Asimismo, se ha reiterado que se da también el cumplimiento del aludido requisito cuando la motivación esté contenida en su contexto, es decir, que la misma se encuentre dentro del expediente, considerado en forma íntegra y formado en virtud del acto de que se trate y de sus antecedentes, siempre que el administrado haya tenido acceso a ellos y conocimiento oportuno de los mismos; siendo suficiente, en algunos casos, que sólo se cite la fundamentación jurídica, si ésta contiene un supuesto unívoco y simple. De manera tal, que el objetivo de la motivación, en primer lugar, es permitir a los órganos competentes el control de la legalidad del acto emitido y, en segundo lugar, el hacer posible a los administrados el ejercicio de su

derecho a la defensa. [Vid., sentencias de esta Sala Nos. 02024, 0746, 00617 y 00976, de fechas 12 de diciembre de 2007, 27 de junio de 2013, 3 de junio y 12 de agosto de 2015, casos: *Comisión de Administración de Divisas -CADIVI-*, *La Primera Casa de Bolsa, C.A.*, *Hidalgo Motors, C.A.* y *Artículos de Papel, C.A. (ARPACA)*].

Igualmente, observa esta Alzada que en el texto del acto administrativo impugnado se menciona expresamente que se le impone a la sociedad mercantil de autos la sanción de multa del ciento setenta y un por ciento (171%) del tributo omitido, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 111 del citado Código “(...) *agravada con lo previsto en los Numerales 1 y 3 del Artículo 95 ejusdem, por la cantidad de CUATROCIENTOS VEINTE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y UN BOLÍVARES CON TREINTA Y OCHO CÉNTIMOS (Bs. 420.451,38) equivalente a OCHO MIL TREINTA Unidades Tributarias (8.030 U.T.); mas una multa del doscientos cincuenta y ocho por ciento (258%) del tributo omitido establecida en el numeral 3 del Artículo 112 del Código Orgánico Tributario vigente, agravada con lo previsto en los numerales 1 y 3 del Artículo 95 ejusdem, por la cantidad de SIETE MIL QUINIENTOS NOVENTA Y OCHO BOLÍVARES CON DIEZ CÉNTIMOS (Bs. 7.598,10), equivalente a CIENTO CUARENTA Y CUATRO Unidades Tributarias (144 U.T.)*”. (Resaltado del acto administrativo).

Aunado a lo indicado, se desprende de la revisión de las actas procesales que la Administración Tributaria Parafiscal constató incumplimientos reiterados por parte de la empresa al no pagar los tributos causados para los períodos impositivos investigados (desde el primer trimestre del año 2007 hasta el primer trimestre de 2011), circunstancia que dio lugar a la imposición de las sanciones de multa considerando la existencia de la circunstancia agravante contemplada en el numeral 1 del artículo 95 del Código Orgánico Tributario de 2001, relativa a la reincidencia.

Igualmente, en cuanto a la circunstancia agravante contemplada en el numeral 3 del artículo 95 del citado Código Orgánico, referida a “*la magnitud monetaria del perjuicio fiscal y la gravedad del ilícito*”, esta Superioridad de la revisión de las actas procesales y del texto de la Resolución de Imposición de Sanción, constata que se desprenden suficientes elementos de hecho y de derecho que revelan las conductas infractoras llevadas a cabo por la empresa que conllevaron a la imposición de las sanciones de multas, esto es, que se causaron aportes del dos por ciento (2%) y del medio por ciento (1/2%) previstos en el artículo 14 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008, los cuales no fueron pagados por la empresa en su condición de contribuyente y de agente de retención, a partir de los períodos impositivos comprendidos desde el tercer trimestre de 2008 hasta el primer trimestre de 2011.

Tales omisiones causaron un deterioro en el patrimonio del instituto autónomo y le generaron un perjuicio fiscal, situación que, a juicio de este Máximo Tribunal, además puede incidir en el interés público,

habida cuenta que las contribuciones especiales que ingresan al instituto parafiscal están destinadas a la consecución de una finalidad social, lo cual justifica su naturaleza tributaria y por tanto, el carácter obligatorio de su pago, y considerando que un aporte disminuido por parte de los sujetos pasivos limita a dicho ente obtener los recursos requeridos para cumplir con su objeto, destinado a “(...) *formular, coordinar, evaluar, dirigir, y ejecutar programas educativas de formación y capacitación integral* (...)” (artículo 2° del referido Decreto), ello bajo la orientación de las políticas nacionales.

En virtud de las consideraciones expuestas, al advertirse del contenido del acto administrativo impugnado así como de la documentación inserta en autos, el fundamento fáctico y jurídico que sustenta la aplicación de las circunstancias agravantes contempladas en los numerales 1 y 3 del artículo 95 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, esta Máxima Instancia desestima el vicio de inmotivación invocado por la sociedad mercantil. **Así se decide.**

Luego, al advertir esta Superioridad que la representación de la contribuyente no presentó argumentos destinados a desvirtuar la aplicación de las referidas circunstancias agravantes, esta Sala considera que las mismas resultan firmes. **Así se declara.**

Como consecuencia de los precedentes pronunciamientos, esta Máxima Instancia ordena a la Administración Tributaria Parafiscal proceder al recálculo de las sanciones de multa impuestas a la mencionada sociedad de comercio de conformidad con los artículos 111 y 112, numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, y la emisión de las Planillas de Liquidación sustitutivas, a cuyo efecto deberán sujetarse a los lineamientos indicados a continuación:

i) Considerar las objeciones fiscales por concepto de “*aportes insolutos*” del dos por ciento (2%) y del medio por ciento (1/2%) previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 14 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008, relativos a los períodos impositivos comprendidos desde el tercer trimestre de 2008 hasta el primer trimestre de 2011; excluyendo, por tanto, aquellas objeciones concernientes a los aportes contemplados en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, atinentes a los períodos impositivos transcurridos desde el primer trimestre de 2007 hasta el segundo trimestre de 2008.

ii) Aplicar en la graduación de las sanciones de multa las circunstancias agravantes que fueron apreciadas en el acto administrativo impugnado, previstas en los numerales 1 y 3 del artículo 95 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, referidas a “*la reincidencia*” y “*la magnitud monetaria del perjuicio fiscal y la gravedad del ilícito*”.

iii) Atender a lo dispuesto en el artículo 81 del citado Código, que contempla lo concerniente al concurso de infracciones tributarias, tomando en cuenta la infracción tributaria más grave y adicionándole el

término medio de las otras penas correspondientes a las actuaciones antijurídicas cometidas (*vid.*, decisiones Nos. 00359 y 01104, de fechas 8 de abril y 8 de octubre de 2015, casos: *Comercial El Gran Sol de Güigüe y Viveres y Lácteos El Campo, VLC, C.A.*, respectivamente, entre otras); disposición que fue considerada por el ente parafiscal a los efectos de cuantificar el monto total de las sanciones de multa impuestas, conforme se advierte de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2011-11-52 del 23 de noviembre de 2011. **Así se declara.**

Además por estar expresadas las sanciones de multa en términos porcentuales, la Administración Tributaria Parafiscal deberá efectuar el ajuste correspondiente al valor de la unidad tributaria vigente para la oportunidad del pago efectivo de las multas, siguiendo lo dispuesto en el Parágrafo Segundo del artículo 94 *eiusdem*. **Así se decide.**

Derivado de las motivaciones anteriores, esta Sala declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad mercantil Instituto Loscher Ebbinghaus, C.A. contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2011-11-52 del 23 de noviembre de 2011, acto administrativo que queda firme, salvo en lo relativo a la procedencia de las objeciones fiscales por “*aportes insolutos*” previstos en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970, relativos a los períodos impositivos comprendidos desde el primer trimestre de 2007 hasta el segundo trimestre de 2008, así como las sanciones de multas derivadas de las mismas; conceptos que se anulan. **Así finalmente se decide.**

V

DECISIÓN

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

1.- FIRMES por no resultar controvertidos por los apoderados judiciales de la sociedad mercantil **INSTITUTO LOSCHER EBBINGHAUSS, C.A.** al ejercer el recurso contencioso tributario conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos contra la **RESOLUCIÓN CULMINATORIA DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO N° 283-2011-11-52** del 23 de noviembre de 2011, dictada por la **GERENCIA GENERAL DE TRIBUTOS DEL INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES)**, los particulares siguientes: *i)* la procedencia de la objeción fiscal por concepto de “*aportes insolutos*” del dos por ciento (2%) y del medio por ciento (1/2%) previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 14 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008, relativa a los períodos impositivos comprendidos

desde el cuarto trimestre del año 2008 hasta el primer trimestre de 2011; y *ii*) la procedencia de las sanciones de multas impuestas atendiendo a lo dispuesto en los artículos 111 y 112, numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, salvo lo relativo al cómputo de tales sanciones.

2.- CON LUGAR el recurso de apelación ejercido por los representantes judiciales de la referida sociedad mercantil contra la sentencia definitiva No. PJ0082013000204 dictada el 15 de octubre de 2013 por el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante la cual declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos; fallo que se **REVOCA**.

3.- NULA la **RESOLUCIÓN N° MPPCTI-INCES-DRARJD-RJ-RES-2012-0275** del **26 de junio de 2012**, emanada de la **DIRECCIÓN EJECUTIVA DEL INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES)**, mediante la cual declaró inadmisibile el recurso jerárquico ejercido por la aludida empresa

4.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos por los apoderados judiciales de la sociedad mercantil contra el acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, acto administrativo que queda **FIRME**, salvo en lo relativo a la procedencia de las objeciones fiscales por “*aportes insolutos*” previstos en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación Educativa (INCE) de 1970, relativos a los períodos impositivos comprendidos desde el primer trimestre de 2007 hasta el segundo trimestre de 2008; así como las sanciones de multas impuestas consecuentemente; conceptos que se **ANULAN**.

Se **ORDENA** al ente parafiscal realizar el recálculo de las sanciones de multas impuestas, en los términos expresados en este 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 Justicia, en Caracas, a los nueve (09) día del mes de marzo del año dos mil dieciséis (2016). Años 205° de la Independencia y 157° de la Federación.

La Presidenta
**MARÍA CAROLINA
 AMELIACH
 VILLARROEL**

La
Vicepresidenta
**EULALIA
COROMOTO
GUERRERO
RIVERO**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

Ponente

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

El Magistrado
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Secretaria,
YRMA ROSENDO MONASTERIO

**En quince (15) de marzo del año dos
mil dieciséis, se publicó y registró la
anterior sentencia bajo el N° 00301.**

La Secretaria,
YRMA ROSENDO MONASTERIO