



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**MAGISTRADA PONENTE: BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**  
**Exp. N° 2017-0236**

Adjunto al Oficio N° 2017/018 de fecha 18 de enero de 2017, recibido el 28 de marzo del mismo año, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente N° AP41-U-2015-0000164 (de la nomenclatura de ese órgano jurisdiccional), contenido del recurso de apelación ejercido el 7 de diciembre de 2016 por el abogado Jorge Colmenarez, con INPREABOGADO N° 70.461, actuando en su carácter de representante judicial del **INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES)**, según instrumento poder inserto a los folios 175 al 177 del expediente judicial, contra la **sentencia definitiva N° 2326**, dictada por el Juzgado remitente el **22 de septiembre de 2016**, mediante la cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos interpuesto el 28 de mayo de 2015, por el abogado Bernardo Padrón Salomón, con el INPREABOGADO N° 74.690, en su condición de apoderado judicial de la sociedad de comercio **GRAPHO FORMAS PETARE, C.A.**, inscrita ante el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del ahora Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda el 13 de marzo de 1984, bajo el N° 87, tomo 27-A-Sdgo, representación que consta en documento poder que corre a los folios 14 al 16 de las actas procesales.

El mencionado recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos fue incoado contra el Acta de Reparación N° 0001-15-0230 del 14 de abril de 2015, notificada el 22 del mismo mes y año, levantada por la Gerencia de Fiscalización de la Gerencia General de Tributos del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), a través de la cual se estableció la obligación de pagar las cantidades de ciento dos mil cuatrocientos sesenta y cuatro bolívares (Bs. 102.464,00) y ochocientos treinta y cinco bolívares (Bs. 835,00) por diferencias de los aportes del dos por ciento (2%) y 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), correspondientes a los períodos impositivos comprendidos desde el primer trimestre de 2011 hasta el cuarto trimestre de 2014, ambos inclusive.

Por auto del 18 de enero de 2017, el Tribunal de instancia oyó la apelación en ambos efectos, ordenando remitir el expediente a esta Alzada.

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

En fecha 4 de abril de 2017, 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 a la Magistrada **BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO** y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

El 4 de mayo de 2017, el abogado Jorge Colmenarez, antes identificado, actuando en su carácter de apoderado judicial del aludido Instituto, según se desprende del poder cursante a los folios 196 y 197 de las actas procesales, presentó escrito de fundamentación de la apelación. No hubo contestación a la misma.

En fecha 18 de mayo de 2017, se hizo constar que vencido el lapso para la fundamentación y la contestación de la apelación según lo previsto en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la presente causa entró en estado de sentencia.

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

## I ANTECEDENTES

Mediante el Acta de Reparación N° 0001-15-0230 del 14 de abril de 2015, levantada por la Gerencia de Fiscalización de la Gerencia General de Tributos del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), se estableció la obligación de pagar a cargo de la empresa Grapho Formas Petare, C.A., la cantidad total de ciento tres mil doscientos noventa y nueve bolívares (Bs. 103.299,00), por diferencias de aporte del dos por ciento (2%) y del medio por ciento (1/2%), conforme a lo dispuesto 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), correspondientes a los períodos impositivos comprendidos desde el primer trimestre de 2011 hasta el cuarto trimestre de 2014, ambos inclusive.

Asimismo, se indicó el acto administrativo que en caso de aceptar la contribuyente el contenido de dicha Acta debía pagar la diferencia de los aportes ya indicados, dentro del lapso de quince (15) días hábiles previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

Igualmente, expresó que en el supuesto de no acogerse al contenido de dicha Acta de Reparación en comentario y vencido el plazo contemplado en el señalado “(...) artículo 185 sin que se haya presentado la respectiva planilla de pago, se dará iniciada la instrucción del sumario y se abrirá un lapso de VEINTICINCO (25) días hábiles para que el contribuyente, formule los descargos y promueve la totalidad de las pruebas pertinentes, según lo dispuesto en el artículo 188 eiusdem, ante la Unidad de Ingresos Tributarios del domicilio del aportante y mediante escrito que contenga los requisitos establecidos en el artículo 49 de la Ley Orgánica

*de Procedimientos Administrativos, concluido el plazo anterior se abrirá un lapso de QUINCE (15) días hábiles para que el aportante evacue las pruebas promovidas de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 189 ibidem (...)*". (Sic).

Por disconformidad con el aludido acto administrativo, la representación judicial de la prenombrada empresa interpuso el 28 de mayo de 2015 recurso contencioso tributario conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos de los Tribunales Superiores de los Contenciosos Tributarios de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en el cual argumentó lo indicado a continuación:

Aseveró que la fundamentación del mencionado medio de impugnación "*(...) se circunscribe netamente a puntos de mero derecho, específicamente, sobre la base imponible para el cálculo del aporte del [dos por ciento] (2%) de la contribución especial, los montos referentes a las ganancias extraordinarias que tienen eventualmente los empleados por las comisiones que obtengan con base a las ventas que logren, elemento accidental e irregular que tributariamente no entra en la regularidad de la estimación previa del salario normal (...)*". (Agregado de la Sala).

Manifestó que el acto administrativo impugnado señaló como normativa procedimental las previsiones de los artículos 177 al 188 del Código Orgánico Tributario de 2001; sin embargo el ente parafiscal en el procedimiento de fiscalización solo realizó la inspección de los libros contables y levantó la correspondiente Acta de Reparación N° 0001-15-0230 del 14 de abril de 2015, solicitando la nulidad del referido acto administrativo de conformidad a la norma aplicable ( artículo 198 del Código Orgánico Tributario de 2014).

Alegó que la aludida Acta adolece del vicio de falso supuesto de hecho, por cuanto las comisiones de ventas que pudieron haber obtenido los trabajadores no son gravables con el aporte del dos por ciento (2%), establecido en el artículo 14 numeral 1 del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008.

Indicó que "*(...) las comisiones que pueda obtener un vendedor son eventuales, aleatorias, no se dan en un mismo nivel para todos e implica incluso que si un empleado no logra vender en un período determinado de tiempo, ello no obsta para que perciba su salario normal, siendo estas comisiones un addenda o agregado que no entra en los parámetros de previsión y regularidad en la obtención de ingresos de los trabajadores, por lo que las comisiones que un trabajador perciba por sus ventas no pueden estar comprendidas en la base imponible para la aplicación de la alícuota del dos por ciento (2%) (...)*".

Destacó que el artículo 49 del referido Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) y "*(...) la jurisprudencia en materia tributaria ha sido clara al especificar que ninguna remuneración irregular, eventual, aleatoria, accidental, esporádica, intermitente y temporal puede ser comprendida para el cómputo de la alícuota de la contribución especial del INCES (...)*".

Por último, solicitó medida cautelar de suspensión de los efectos de la resolución impugnada, atendiendo a lo establecido el artículo 270 del Código Orgánico Tributario de 2014, por cuanto existe una presunción del buen derecho al considerar que los ingresos eventuales no forman parte del cálculo para la contribución parafiscal del dos por ciento (2%) conforme al artículo 14 numeral 1 del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), así como la ejecución pudiera causar graves perjuicios a su representada.

## II DECISIÓN APELADA

Mediante sentencia definitiva N° 2326 del 22 de septiembre de 2016, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, declaró con lugar el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la representación judicial de la sociedad de comercio Grapho Formas Petare, C.A., en los términos siguientes:

*“(...) Una vez efectuada la lectura del acto administrativo impugnado, de los alegatos expuestos en su escrito recursivo por la aportante recurrente, este Órgano Jurisdiccional deduce que la presente controversia sometida a su consideración, se centra en dilucidar la legalidad o no de la inclusión de las comisiones de venta en la previsión del artículo 14.1 del Decreto Ley de INCES, determinada a la Sociedad Mercantil GRAPHO-FORMAS PETARE, C.A.*

*Delimitada la litis, este Tribunal respecto a los alegatos invocados por la accionante, pasará a pronunciarse de la siguiente manera:*

*(...)*

*De allí, que al determinarse en el Acta de Reparación N° 0001-15-0230, a la Sociedad Mercantil GRAPHO FORMAS PETARE, C.A., una diferencia de aportes del [dos por ciento] (2%), establecido en el artículo 14 numeral 1° del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), por la cantidad de ciento dos mil cuatrocientos sesenta y cuatro Bolívares sin céntimos (Bs. 102.464,00), por diferencias al no incluir las cantidades referentes a comisiones de ventas, tal y como se discrimina en el anexo I-A de la referida Acta de Reparación, no estando conforme a las interpretaciones de la Sala Constitucional, como máxima y única intérprete de la Constitución, ni de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, lo que evidentemente vicia de falso supuesto el acto administrativo impugnado, y en consecuencia, procedente la nulidad absoluta el mismo. Así se decide.*

*(...)*

*Por las razones precedentemente expuestas, (...) declara CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente (...) y, en consecuencia:*

*1).- Se ANULA el Acta de Reparación N° 0001-15-0230, dictada en fecha 14 de abril de 2015, por el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), únicamente en lo referente a la exigencia del pago por la cantidad de ciento dos mil cuatrocientos sesenta y cuatro Bolívares sin Céntimos (Bs. 102.464,00), por diferencias en el aporte del 2% establecido en el artículo 14, numeral 1, del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) (...).” (Sic). (Agregado de esta Alzada).*

## III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

La representación judicial del ente parafiscal fundamentó ante esta Alzada la apelación interpuesta contra la sentencia *supra* reseñada, en los términos siguientes:

Manifestó que el Tribunal de mérito “(...) no debió admitir el Recurso Contencioso Tributario por parte de la empresa recurrente, en virtud de que fue ejercido en contra de un acto administrativo irrecurrible, por haber sido interpuesto contra el acta de reparo (...)”.

Destacó sobre “(...) *la importancia de seguir los procedimientos legalmente establecidos por parte de los jueces a nivel nacional y cumplir con el principio de la tutela judicial efectiva (...)*”, por ser el Acta de Reparación impugnada “(...) *un acto de mero trámite ante la sede jurisdiccional competente (...)*”.

#### IV MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala Político-Administrativa conocer el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) contra la sentencia definitiva N° 2326 dictada el 22 de septiembre de 2016 por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante la cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por el apoderado en juicio de la empresa Grapho Formas Petare, C.A.

La presente controversia se circunscribe en determinar si el Tribunal de mérito al dictar el fallo apelado incurrió en violación al principio de la tutela judicial efectiva al considerar que el Acta de Reparación N° 0001-15-0230 de fecha 14 de abril de 2015, es un acto administrativo recurrible, y en consecuencia, admitir el recurso contencioso tributario ejercido.

Previamente al análisis del asunto, esta Máxima Instancia estima importante destacar que aún cuando la compañía recurrente solicitó conjuntamente con el recurso contencioso tributario una medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo impugnado, el Juzgado de la causa no emitió el pronunciamiento respectivo, por lo que resulta improcedente realizar en esta oportunidad alguna consideración en relación a dicha medida, por ser accesoria a la acción principal de nulidad, conocida ahora en apelación. **Así se declara.**

Por ello, pasa esta Alzada a decidir en los términos que se señalan a continuación:

Al efecto, esta Superioridad aprecia que el apoderado judicial del aludido ente parafiscal alegó que el Tribunal de mérito “(...) no debió admitir el Recurso Contencioso Tributario por parte de la empresa recurrente, en virtud de que fue ejercido en contra de un acto administrativo irrecurrible, por haber sido interpuesto contra el acta de reparo (...)”.

Asimismo, manifestó “(...) *la importancia de seguir los procedimientos legalmente establecidos por parte de los jueces a nivel nacional y cumplir con el principio de la tutela judicial efectiva (...)*”, en virtud que el acta de reparo es irrecurrible por ser “(...) *un acto de mero trámite ante la sede jurisdiccional competente (...)*”.

Para resolver tal planteamiento, esta Máxima Instancia considera necesario traer a colación el fallo N° 01846 de fecha 10 de agosto de 2000, caso: *Inversiones Madelux, C.A.*, en el que sostuvo:

*“(...) El punto que nos ocupa ha sido constantemente examinado por la doctrina y el derecho comparado y, así mismo, resuelto por la jurisprudencia y el derecho positivo*

venezolano, el cual desde la vigencia de la Ley Orgánica de Procedimiento (sic) Administrativos (1-1-82), permitió reconocer no sólo la existencia de los actos de mero trámite sino también su contenido y efectos. Lo expuesto deviene del análisis concatenado de los artículos 9 y 85 del texto legal supra citado, de los cuales aparece evidente la existencia del acto de trámite, conocido en la doctrina como 'acto preparatorio', cuyos efectos inmediatos, a diferencia del acto definitivo, son meramente instrumentales, pues no ponen fin al asunto ni al procedimiento y sólo representan una etapa para la constitución del acto administrativo que, generalmente, causa estado o llega a agotar la vía administrativa, para incidir en forma directa en la esfera de los intereses particulares.

A tenor de lo previsto en el artículo 85 eiusdem, dicha distinción impone que, en principio, sólo los actos administrativos definitivos son recurribles en vía administrativa y, consecuentemente, en vía jurisdiccional. Sin embargo, a modo de excepción, tanto la doctrina como la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal han interpretado que '(...) el acto de trámite será también recurrible, cuando éste, bajo la apariencia de un acto procedimental no resolutorio del fondo del asunto, penetre en la esfera de los derechos o intereses del particular imposibilitando la continuación de un procedimiento que le afecte, le cause indefensión, o prejuzgue el asunto de que se trate como definitivo, sin haber cumplido el acto todas las fases requeridas para su perfeccionamiento, situaciones estas que constituyen, sin duda, una lesión a los derechos subjetivos o a los intereses legítimos del destinatario del acto'. (Sentencia de fecha 24/5/95- S.P.A/C.S.J, caso: Instituto Autónomo Aeropuerto Internacional de Maiquetía (...)).

Igualmente, en la decisión N° 00532 del 2 de abril de 2002, caso: *Inversiones Kiruelas, C.A.*, esta Sala se pronunció en los siguientes términos:

*"(...) Una vez examinada el acta en cuestión, la Sala advierte que, tal como afirma la representación fiscal, de su simple lectura, especialmente la parte final que infra se transcribe, se evidencia que con la notificación de dicha acta se daba inicio al procedimiento de sumario previsto al efecto en los artículos 142 al 152 eiusdem, ambos inclusive, y que debía concluir con una correspondiente resolución culminatoria, así:*

*(...)*

*En consecuencia, no cabe duda de que el Acta Fiscal antes identificada, parte del objeto del recurso contencioso tributario, es un acto preparatorio que no puso fin al asunto ni al procedimiento sumario que inició, pues sólo constituye uno de la cadena de actos 'que sucesiva y progresivamente, transitan hacia la conformación o constitución de un acto administrativo -fase constitutiva del acto administrativo- que generalmente causa estado o llega a agotar la vía administrativa, para incidir en forma directa e inmediata en la esfera de los particulares' (Véase sentencia N° 381 del 24 de mayo de 1.995, dictada por la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa), siendo pues irrecurrible la misma (...)"*

Asimismo, esta Superioridad en sentencia N° 1683 de fecha 29 de octubre de 2003, caso: *Repsol YPF Venezuela, S.A.*, señaló lo que de seguidas se transcribe:

*"(...) De acuerdo a las consideraciones anteriormente expuestas, considera esta Sala que el Acta Fiscal s/n suscrita el 5 de septiembre de 2002 y notificada a la contribuyente el día 6 del mismo mes y año, resulta a todas luces irrecurrible, toda vez que con la misma se iniciaba el procedimiento de fiscalización y determinación. En razón de ello, resultaba necesaria la continuación de las fases del procedimiento administrativo a los fines de la emisión de la resolución culminatoria correspondiente. Así se declara.*

*Aunado a lo anterior, se desprende del contenido del acta fiscal la instancia a la contribuyente a que presente descargos en el plazo de quince días hábiles siguientes a la fecha de notificación del acto administrativo impugnado, por lo que dicho acto administrativo se corresponde efectivamente con el acta fiscal que inicia el procedimiento de fiscalización y determinación tributaria dentro del procedimiento establecido en la Ordenanza aplicable para tal efecto.*

*En tal sentido, no comprende esta Sala la equiparación efectuada por el a quo y por los apoderados judiciales de la contribuyente, al indicar que la presentación de descargos ante el Alcalde se refiere a la impugnación del acta fiscal por la vía del recurso jerárquico, ya que de ser así, ha debido ser indicado en forma expresa en el acto administrativo impugnado. Considerar la interpretación del a quo, implicaría amputar las fases del procedimiento de fiscalización y de determinación tributaria, ya que el acta fiscal constituiría la manifestación de voluntad de la administración, recurrible en sede administrativa o judicial, lo cual, se reitera, no se desprende del acto administrativo de trámite objeto del recurso contencioso tributario, toda vez que en el presente caso, aún le corresponde al contribuyente aportar los alegatos y medios probatorios para desvirtuar el contenido de dicha acta fiscal, posterior al cual, y de la revisión de los planteamientos del auditor fiscal así como de la contribuyente, deberá ser emitida la resolución culminatoria del sumario administrativo (...)*”.

También en el fallo N° 0686 del 13 de junio de 2012, caso: *Inversiones Turísticas Doral (INTUDORAL)*, C.A., esta Sala Político-Administrativa dejó sentado que:

*“(...) Visto el anterior planteamiento, esta Sala observa que del contenido del artículo 188 del vigente Código Orgánico Tributario [de 2001] ciertamente se desprende la posibilidad de que el acta de reparo pueda impugnarse bien por la vía jerárquica o bien en sede judicial, siempre que las objeciones formuladas en el escrito de descargos versen sobre aspectos de mero derecho.*

*En efecto, el mencionado artículo 188 copiado a la letra señala:*

*(...)*

*La transcripción que antecede constituye una excepción al régimen de impugnación consagrado dentro del referido texto normativo, según el cual, el acto administrativo susceptible de ser impugnado luego de la fiscalización y determinación practicada, lo constituye la denominada Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, por ser aquella que pone fin al procedimiento sumario establecido en el Código Orgánico Tributario.*

*En referencia a esa excepción que permite la posibilidad de que pueda impugnarse el acta de reparo bien por la vía del recurso jerárquico o bien en sede judicial, siempre que las objeciones formuladas en el escrito de descargos que se planteen contra la citada acta fiscal versen sobre aspectos de mero derecho, debe destacarse que esos aspectos de mero derecho a que hace referencia el prenombrado artículo 188 deben circunscribirse a cuestiones de mera doctrina jurídica, a la interpretación de un texto legal o alguna cláusula de un contrato o de otro instrumento público o privado, que hagan presumir que la actividad cognitiva en el caso que se ventila está reservada únicamente, a verificar la correcta aplicación del derecho (...)*”. (Agregado de esta Máxima Instancia).

Precisado lo anterior, esta Alzada se permite transcribir el encabezado del artículo 188 del Código Orgánico Tributario de 2001, actualmente artículo 198 del aludido Texto Orgánico de 2014, según el cual:

“(…) 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 (…)”. (Destacado de la Sala).

Con vista a lo indicado, esta Sala ha señalado a modo de excepción la recurribilidad del Acta de Reparación bajo los siguientes supuestos:

i) Cuando el asunto versare sobre aspectos de mero derecho, lo cual se circunscribe -como se expresó en el fallo transcrito- solo a cuestiones de doctrina jurídica, a la interpretación de un texto legal o de alguna cláusula de un contrato o de otro instrumento público o privado, que hagan presumir que la actividad cognitiva en el caso que se ventila está reservada únicamente, a verificar la correcta aplicación del derecho. (*Vid.*, sentencia N° 0260 del 18 de marzo de 2015, caso: *Distribuidora Dorta Margarita, C.A.*).

ii) Transgreda la esfera de los derechos e intereses del particular imposibilitándole la continuación del procedimiento, le cause indefensión o prejuzgue el asunto de que se trate como definitivo, sin haber cumplido el acto todas las fases requeridas para su perfeccionamiento.

Ahora bien, este Máximo Tribunal constata de las actas procesales lo siguiente:

1.- La Administración Tributaria inició el procedimiento de investigación con la Providencia Administrativa N° 0001-15-0230 de fecha 19 de enero de 2015, notificada el 3 de febrero de 2015, con el objeto de fiscalizar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de contribuciones especiales previstas en la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) de 2008 para los períodos impositivos correspondientes entre el 1er. trimestre de 2011 hasta el 4to. trimestre de 2014.

2.- Después de haberse iniciado dicha fiscalización, la funcionaria actuante levantó el Acta de Reparación N° 0001-15-0230 de fecha 14 de abril de 2015, notificada el 22 de abril del mismo año, en la cual se estableció la obligación de la sociedad mercantil aportante de pagar la cantidad de ciento tres mil doscientos noventa y nueve bolívares (Bs. 103.299,00), por diferencias de los aportes del dos por ciento (2%) y del medio por ciento (1/2%), previsto en los numerales 1 y 2 del artículo 14 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), correspondientes a los períodos impositivos comprendidos desde el primer trimestre del año 2011 hasta el cuarto trimestre de 2014, ambos inclusive.

Asimismo, esta Alzada aprecia la imprecisión en la cual incurrió la Administración Tributaria al citar en lo relativo a la aceptación del acta de reparación y la formalización de los descargos, los artículos 185 y 188 del Código Orgánico Tributario de 2001, los cuales no resultaba aplicable al caso de autos, siendo la normativa correcta los artículos 195 y 198 del Código Orgánico Tributario de 2014, que son del mismo tenor.

En consecuencia, el acto administrativo impugnado indicó que en caso de aceptar la aportante el contenido de dicha Acta Fiscal, debía pagar la diferencia de los aportes ya indicados dentro del lapso de quince (15) días hábiles previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario de 2001, siendo la norma correcta el artículo 195 del Código Orgánico Tributario de 2014.



Igualmente, expresó que en el supuesto de no acogerse el sujeto pasivo a lo determinado en el Acta de Reparación en comentario y vencido el plazo contemplado en el señalado “(...) artículo 185 [del aludido Texto Orgánico] *sin que se haya presentado la respectiva planilla de pago, se dará inicio a la instrucción del sumario y se abrirá un lapso de VEINTICINCO (25) días hábiles para que el contribuyente, formule los descargos y promueva la totalidad de las pruebas pertinentes, según lo dispuesto en el artículo 188 eiusdem, ante la Unidad de Ingresos Tributarios del domicilio del aportante y mediante escrito que contenga los requisitos establecidos en el artículo 49 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, concluido el plazo anterior se abrirá un lapso de QUINCE (15) días hábiles para que el aportante evacue las pruebas promovidas de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 189 ibidem (...)*”. (Corchete de esta Alzada).

Además, observa esta Sala que la representación legal de la empresa Grapho Formas Petare, C.A. al ejercer el recurso contencioso tributario, se basó en los alegatos siguientes:

a) Puntualizó que la aludida Acta de Reparación adolece del vicio de falso supuesto de hecho, por cuanto las comisiones de ventas que pudieron haber obtenido los trabajadores no son gravables con el aporte del dos por ciento (2%) establecido en el artículo 14, numeral 1 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES).

b) Indicó que “(...) *las comisiones que pueda obtener un vendedor son eventuales, aleatorias, no se dan en un mismo nivel para todos e implican incluso que si un empleado no logra vender en un período determinado de tiempo, ello no obsta para que perciba su salario normal, siendo estas comisiones un addenda o agregado que no entra en los parámetros de previsión y regularidad en la obtención de ingresos de los trabajadores, por lo que las comisiones que un trabajador perciba por sus ventas no pueden estar comprendidas en la base imponible para la aplicación de la alícuota del dos por ciento (2%) (...)*” eiusdem.

Realizadas las consideraciones precedentes, este Supremo Tribunal pasa analizar las condiciones de recurribilidad del acto administrativo impugnado y, al efecto, observa:

1.- Del Acta de Reparación N° 0001-15-0230 de fecha 14 de abril de 2015, notificada el 22 de abril del mismo año, se constata que la Administración Tributaria no determinó tributos ni aplicó sanciones, sino que dejó constancia de lo apreciado por la actuación fiscal, esto es, las diferencias de los aportes del dos por ciento (2%) y el medio por ciento (1/2%), previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 14 de la aludida Ley del ente parafiscal, por la cantidad de ciento tres mil doscientos noventa y nueve bolívares (Bs. 103.299,00), correspondientes a los períodos impositivos correspondientes entre el primer trimestre de 2011 hasta el cuarto trimestre de 2014, ambos inclusive, hechos estos que pueden ser objeto de pruebas.

2.- En dicho acto administrativo se le indicó el monto de las diferencias de los mencionados aportes en caso de que aceptase el contenido del Acta Fiscal dentro del lapso de quince (15) días hábiles previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario de 2001 (artículo 195 del aludido Texto Normativo de 2014).

3.- Igualmente, se estableció que vencido el lapso anterior, se daría por iniciada la instrucción de Sumario Administrativo, teniendo el sujeto pasivo el lapso de veinticinco (25) días hábiles para formular descargos y aportar la totalidad de las pruebas que considere procedentes para su defensa, conforme a lo dispuesto en el

artículo 188 del referido Texto Orgánico de 2001 (artículo 198 del Código Orgánico Tributario de 2014), indicándose la División ante la cual debía presentar el escrito respectivo.

4.- La contribuyente alegó en sede judicial que “(...) *las consideraciones expuestas por el ente parafiscal al estimar sobre la base imponible para el cálculo del aporte del 2% de la contribución especial, los montos referentes a las ganancias extraordinarias que tienen eventualmente los empleados por las comisiones que se obtengan con base a las ventas son accidentales e irregulares (...)*”, por lo que “(...) *no entran en la regularidad de la estimación previa del salario normal (...)*”, los cuales requieren ser probados.

De lo anterior esta Alzada aprecia que los alegatos expuestos contra el Acta de Reparación no versaban sobre aspectos de mero derecho, ni tampoco que la misma haya transgredido la esfera de los derechos e intereses subjetivos de la contribuyente de autos imposibilitándole la continuación del procedimiento, mucho menos que le haya causado indefensión o que prejuzgara como definitiva, máxime cuando la Administración Tributaria le indicó a la sociedad mercantil accionante los lapsos procedimentales para aceptar el contenido del Acta Fiscal cuestionada, así como la iniciación del Sumario Administrativo para la formulación de los descargos.

Con base en lo antes expresado, esta Sala concluye que el Acta de Reparación impugnada es irrecurrible tanto en vía administrativa como en sede judicial, razón por la cual es procedente el alegato sobre la violación al principio de la tutela judicial efectiva invocada por la representación judicial del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES). En consecuencia, se declara **con lugar** la apelación ejercida por la representación judicial del ente parafiscal contra la sentencia definitiva N° 2326 dictada el 22 de septiembre de 2016 por el Tribunal de mérito; fallo que se **anula. Así se decide.**

Por consiguiente, se declara **inadmisible** por irrecurrible el aludido recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente Grapho Formas Petare, C.A. contra el Acta de Reparación N° 0001-15-0230 levantada el 14 de abril de 2015 por la Gerencia de Fiscalización de la Gerencia General de Tributos del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), la cual queda **firme. Así se declara.**

## V DECISIÓN

Por las razones antes expuestas, esta Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, 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 **INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES)** contra la sentencia definitiva N° 2326 dictada el 22 de septiembre de 2016 por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas; fallo que se **ANULA.**

2.- **INADMISIBLE** el recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos incoado por la sociedad mercantil **GRAPHO FORMAS PETARE, C.A.**, contra el Acta de Reparación N° 0001-15-0230 levantada el 14 de abril de 2015 por la Gerencia de Fiscalización de la Gerencia General de Tributos del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES); el cual que queda **FIRME.**

Publíquese, regístrese, notifíquese a las partes y a la Procuraduría General de la República. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, el primer (1º) día del mes de noviembre del año dos mil diecisiete (2017). Años 207º de la Independencia y 158º de la Federación

La Presidenta  
**MARÍA CAROLINA  
AMELIACH VILLARROEL**

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

La Magistrada  
**EULALIA COROMOTO  
GUERRERO RIVERO**

El Vicepresidente  
**MARCO ANTONIO  
MEDINA SALAS**

El Magistrado  
**INOCENCIO  
FIGUEROA  
ARIZALETA**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**

**En fecha dos (02) de noviembre del año dos  
mil diecisiete, se publicó y registró la  
anterior sentencia bajo el N° 01192.**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**