



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL**
Exp. N° 2017-0311

Adjunto al Oficio N° 2017-022 de fecha 18 de enero de 2017, recibido el día 6 de abril 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 signado con el número 2012-000184 (nomenclatura del aludido Juzgado), contentivo del recurso de apelación ejercido el 10 de noviembre de 2016 por el ciudadano Erick Alexander Quintero Angulo (cédula de identidad N° 15.235.252) actuando en su carácter de Presidente y representante legal de la sociedad de comercio **MIALER INVERSIONES, C.A.**, inscrita, según consta en autos, en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital, el 1° de julio de 2008, bajo el N° 50, Tomo 116-A-Sgdo; representación que se desprende del documento constitutivo y estatutario que riela a los folios 10 al 16 del expediente judicial, asistido por el abogado Leiro Javier Ruiz Chacón (INPREABOGADO N° 70.253), contra la sentencia definitiva N° 2327 del 26 de septiembre de 2016, dictada por el referido Juzgado Superior, mediante la cual se declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la mencionada contribuyente.

Dicho medio procesal fue incoado en fecha 11 de junio de 2015, contra las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo Nros. SNAT/INTI/GRTICERC/DSA-R/2015-050 y SNAT/INTI/GRTI/CE/ DSA-R/2015-052, de fechas 1° y 6 de abril de 2015, respectivamente, suscritas en forma conjunta por el **Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital** y el **Jefe de la División de Sumario Administrativo de la referida Gerencia Regional del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)**, en las que se impuso al sujeto pasivo la obligación de pagar el monto total de trescientos cincuenta y siete mil trescientos setenta y seis bolívares sin céntimos (Bs. 357.376,00), por concepto de Impuesto sobre la Renta, sanción de multa a tenor de lo dispuesto en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario de 2001 e intereses moratorios conforme al artículo 66 *eiusdem*, para los períodos fiscales correspondientes a los meses de enero, julio, agosto y septiembre del año 2013.

El 18 de enero de 2017, el Tribunal *a quo* oyó en ambos efectos la apelación incoada por la contribuyente y remitió el expediente de la causa a esta Sala Político-Administrativa.

En fecha 25 de abril de 2017, se dio cuenta en Sala y, por auto de esa misma fecha, se designó Ponente a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

El 18 de mayo de 2017, la Secretaría de esta Alzada “*a los fines previstos en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, por cuanto no se fundamentó la apelación*”, certificó que “*(...) desde el día*

que se dio cuenta en Sala del recibo del expediente, exclusive, hasta el día en que venció el lapso establecido en el auto de fecha 25.04.2017, inclusive han transcurrido diez (10) días de despacho a saber 26, 27 de abril, 02, 03, 04, 09, 10, 11, 16 y 17 de mayo del presente año”.

En fecha 23 de mayo de 2017, la representación judicial de la República presentó escrito de contestación de la apelación.

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

I ANTECEDENTES

Mediante Actas de Reparación Nros. SNAT/INTI/GRTICE/RC/DFMHAC/ 2014/STS/ISLR/00184-07 0105 y SNAT/INTI/GRTICE/RC/DFMHAC/ 2014/STS/ISLR/00186-07 0107, ambas del 13 de noviembre de 2014, la “División de Fiscalización de Minas, Hidrocarburos y Actividades Conexas” de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dejó constancia de las objeciones encontradas en la actuación fiscal practicada en materia de Impuesto sobre la Renta, a cargo de la empresa Mialer Inversiones, C.A., en su condición de agente de retención, para los meses comprendidos desde enero hasta marzo y julio hasta septiembre de 2013, a saber:

“Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTICE/RC/DFMHAC/2014/STS/ISLR/00184-07 0105

Factura N°	Fecha de Pago	Proveedor	Base Imponible Bs.	Ret. %	Impuesto Bs.	Rebaja Bs.	Impuesto No Retenido Bs.	Multa Art. 112 Num 3 COT Retenciones no efectuadas sobre honorarios profesionales	Multa Art. 104 Num 1 COT No consignar la documentación requerida por la actuación fiscal
106	11/01/2013	Carlos E. Ruiz Tellez	89.285,75	3	2.678,57	225,00	2453,57	U.T. 54.52 Bs. 6.924,04	U.T. 5 Bs. 635,00”.

“Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTICE/RC/DFMHAC/2014/STS/ISLR/00186-07 0107

Factura N°	Fecha de Pago o Abono en Cuenta	Proveedor	Base Imponible Bs.	Ret. %	Impuesto No Retenido Bs.	Multa Art. 112 Num 3 COT	Multa Art. 104 Num 1 COT
------------	---------------------------------	-----------	--------------------	--------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

						<i>Retenciones no efectuadas sobre pagos a subcontratista, transporte y arrendamiento de bienes muebles</i>	<i>No consignar la documentación requerida por la actuación fiscal.</i>
103	01/072013	Asociación Cooperativa Sercon 150	2.842.184,72	2	56.843,69	U.T. 1.062 Bs. 134.937,37	
31	01/072013	Asociación Cooperativa Ciber Mega R.L.	1.482.169,60	3	44.465,09	U.T. 831,12 Bs. 105.552,64	
986	01/072013	Asociación Cooperativa Hadespbri 238 R.S.	144.428,50	3	4.332,86	U.T. 80,99 Bs. 10.285,47	
18	01/072013	Tapia Herrera Julio Lizandro	52.060,00	3	1.294,30	U.T. 24,19 Bs. 3.072,45	
1033	01/072013	Asociación Cooperativa Volteos de Venezuela R.L.	60.383,23	3	1.811,50	U.T. 33,86 Bs. 4.300,19	
1034	01/072013	Asociación Cooperativa Volteos de Venezuela R.L.	70.224,34	3	2.106,73	U.T. 39,38 Bs. 5.001,02	
1036	01/072013	Asociación Cooperativa Volteos de Venezuela R.L.	20.127,74	3	603,83	U.T. 11,29 Bs. 1.433,40	
1037	01/072013	Asociación Cooperativa Volteos de Venezuela R.L.	35.112,17	3	1.053,37	U.T. 19,69 Bs. 2.500,51	
1038	01/072013	Asociación Cooperativa Volteos de Venezuela R.L.	34.361,60	3	1.030,85	U.T. 19,27 Bs. 2.447,06	
39	01/072013	Asociación Cooperativa Ciber Mega R.L.	74.200,32	3	2.226,01	U.T. 41,61 Bs. 5.284,17	
40	01/072013	Asociación Cooperativa Ciber Mega R.L.	31.663,65	3	949,91	U.T. 17,76 Bs. 2.254,93	
41	01/072013	Asociación Cooperativa Ciber Mega R.L.	8.364,00	3	250,92	U.T. 4,69 Bs. Bs. 595,64	

3	17/07/2013	Asociación Cooperativa Asoconstructores 9755 R.L.	567.553,72	2	11.351,07	U.T. 212,17 Bs. 28.945,54	
4	17/07/2013	Asociación Cooperativa Asoconstructores 9755 R.L.	740.469,10	2	14.809,38	U.T. 276,81 Bs. 35.154,98	
38	01/08/2013	Asociación Cooperativa Ciber Mega R.L.	1.211.654,40	3	36.349,63	U.T. 679,43 Bs. 86.287,91	
256	01/08/2013	Cooperativa Constructora La Gaby	144.299,00	2	2.885,98	U.T. 53,94 Bs. 6.850,83	
11014779	19/08/2013	Auto Siete Veintisiete, C.A.	26.400,00	5	1.320,00	U.T. 24,67 Bs. 3.133,46	
257	21/08/2013	Cooperativa Constructora La Gaby	610.658,58	2	12.213,17	U.T. 228,28 Bs. 28.992,01	
1137	01/09/2013	Asociación Cooperativa Volteos de Venezuela R.L.	25.916,80	3	777,50	U.T. 14,53 Bs. 1.845,66	
4678	06/09/2013	Asociación Cooperativa Nomadas R.L.	35.948,80	3	1.078,46	U.T. 20,16 Bs. 2.560,09	
216	27/09/2013	Asociación Cooperativa Quinbar R.L.	15.000,00	3	450,00	U.T. 8,41 Bs. 1.068,22	
Total			Bs. 8.233.180,27		Bs. 198.204,26	Bs. 470.503,56	U.T. 10 Bs. 635,00''.

El 1° de diciembre de 2014, la contribuyente presentó escrito de aceptación del contenido de las Actas de Reparación antes señaladas; no obstante, expresó que los porcentajes aplicados a los pagos efectuados a asociaciones cooperativas fueron los de personas jurídicas, cuando debieron ser aplicados los porcentajes previstos para personas naturales.

Posteriormente, mediante las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo Nros. SNAT/INTI/GRTICERC/DSA-R/2015-050 y SNAT/INTI/GRTI/CE/DSA-R/2015-052, de fechas 1° y 6 de abril de 2015, respectivamente, suscritas en forma conjunta por el Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de la referida Gerencia Regional del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se confirmó en forma parcial el reparo por concepto de Impuesto sobre la Renta hasta por la cantidad ochenta y dos mil cuatrocientos setenta y dos bolívares con ochenta y cinco céntimos (Bs. 82.472,85), contenido en el Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTICE/RC/DFMHAC/2014/STS /ISLR/00186-07 0107, y en ejercicio de la potestad de autotutela establecida en el artículo 241 del Código Orgánico Tributario de 2014, procedió a corregir el monto del impuesto no

retenido y los porcentajes aplicables, ya que se determinó la retención con base a los porcentajes de retención de personas jurídicas, cuando lo correcto es que sean de personas naturales, motivo por el que se revocó el monto de ciento quince mil setecientos treinta y un bolívares con cuarenta y un céntimos (Bs. 115.731,41), para los períodos fiscales de los meses de julio, agosto y septiembre de 2013. Por otra parte, se confirmó en su totalidad el Acta de Reparación N° SNAT/INTI/GRTICE/RC/DFMHAC/2014/STS/ ISLR/00184-07 0105; en consecuencia se determinó lo siguiente:

“Resolución N°. SNAT/INTI/GRTICERC/DSA-R/2015-050

<i>Período Fiscal</i>	<i>Impuesto Bs</i>	<i>Multa Bs.</i>	<i>Intereses Bs</i>
<i>Julio 2013</i>	<i>61.253,00</i>	<i>171.738,00</i>	<i>23.402,00</i>
<i>Agosto 2013</i>	<i>20.719,00</i>	<i>58.090,00</i>	<i>7.475,00</i>
<i>Septiembre 2013</i>	<i>501,00</i>	<i>1.405,00</i>	<i>174,00”</i>

“Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/CE/DSA-R/2015-052

<i>Período Fiscal</i>	<i>Impuesto Bs.</i>	<i>Multa Bs.</i>	<i>Intereses Bs.</i>
<i>Ene-13</i>	<i>2.454,00</i>	<i>8.929,00</i>	<i>1.236,00”</i>

En fecha 11 de junio de 2015, la representación legal de la sociedad mercantil de autos interpuso recurso contencioso tributario contra las Resoluciones antes identificadas 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, con fundamento en las razones siguientes:

Que las “(...) mencionadas Resoluciones Culminatorias se encuentran viciadas de nulidad absoluta, por cuanto violan disposiciones de carácter legal y constitucional, ello en virtud de que la Administración Tributaria está aplicando para el caso de autos, disposiciones legales en forma retroactiva, al sancionar incumplimientos acaecidos para el año 2013 e incluso observados y señalados en la mencionada actuación fiscal, aplicándose como evidentemente se observa la sanción prevista en el artículo 112 del COT publicado en Gaceta Oficial de la República Extraordinaria N° 6.152 del 18 de noviembre de 2014, en su término medio de 200% conculcando en forma abierta el contenido del artículo 24 de nuestra Constitución, al aplicar en forma retroactiva las sanciones de dicho Código e incluso inobservando lo previsto en el artículo 324 del propio Código Orgánico Tributario (2014) (...). Pues tal como se evidencia los incumplimientos observados por la representación fiscal ocurrieron e incluso fueron objetados por la Administración Tributaria con anterioridad a la entrada en vigencia del COT de 2014, por consiguiente la aplicación de sanciones de esa última reforma a tales ilícitos se constituye en una aplicación retroactiva de la Ley y por consiguiente totalmente irrita e inconstitucional”. (Sic).

Por otra parte, expuso que las “(...) Resoluciones impugnadas violan el derecho de petición y respuesta oportuna previsto en el artículo 26 y el debido proceso consagrado en el artículo 49, ambos de nuestra Carta Magna. Esto lo afirm[a] y debidamente lo demostrar[á] por una parte con la propia mención que hacen las mencionadas Resoluciones a un Escrito de Aceptación que present[ó] en su oportunidad”. (Sic). (Agregados de la Sala).

Sobre este último aspecto, indicó que “(...) en fecha 01/12/2014, se consignaron estos escritos, vale decir dentro del plazo de 15 días hábiles o en tiempo oportuno para el allanamiento o emplazamiento del artículo 185 del COT, puesto que las Actas de Reparos fueron notificadas el 13/11/2014, y en tales escritos [manifestó su] voluntad de [acogerse] a ese beneficio, pero evidentemente por razones en primer lugar de índole legal, por cuanto si aceptaba emplazar[se] en esos términos y cuantías, no hubiera podido recurrir o impugnar tales errores, además por razones de sentido común, de economía (pues el gravamen era más oneroso, sin perjuicio de las sanciones como consecuencia de intereses), de raciocinio elemental [se] lo impedían por cuanto el impuesto estaba mal aplicado por la Administración

Tributaria y por consiguiente era perfectamente anulable subsanable y tal como se observa, prácticamente [solicitó] que se subsanaran las Actas a los efectos de proseguir dicha voluntad de emplazar[se], es decir nada imposible para tal momento y totalmente dentro de los parámetros legales dentro de las facultades legales de la Administración Tributaria, así como también dentro de lo razonable”. (Sic). (Agregados de la Sala).

Asimismo, expuso que tal como se desprende de los actos administrativos impugnados, “(...) *la Administración Tributaria [le dio] la razón en cuanto al error en que incurrió cuando liquidó los porcentajes de retención del ISLR, verbigracia, está reconociendo [sus] argumentos y razones y así lo plasma en su Decisión, hasta aquí, todo parece dentro de la esfera del deber ser; pero el problema radica y por consiguiente la violación del debido proceso y a la respuesta oportuna a que [se] refier[e], es que si la propia Administración se está fundamentando para corregir dicho error en el artículo 241 del COT para el momento de decidir la Resolución Culminatoria, no explica las razones por las que no lo hizo cuando se lo [solicitó] en el momento del emplazamiento (...)*”. (Interpolados de este Máximo Tribunal). (Sic).

Agregó lo siguiente: “*Esta situación expuesta va más allá de un detalle de ubicación en el tiempo, y el hecho de que la Administración finalmente ‘reconociera’ su error en la motivación de los Actos impugnados, aun cuando en [su] ‘escrito’ presentado el 1° de diciembre de 2014 [expuso] la no necesidad [de] iniciar un procedimiento sumario QUE NO TENDRÍA NINGUNA FINALIDAD, Y POR LO TANTO SERÍA INÚTIL COMO INNECESARIO PROSEGUIRLO, pues por una parte se está inobservando y violentando el segundo párrafo del artículo 26 de la Constitución, todo esto sin perjuicio también, de que es innegable el hecho de que la Administración al no subsanar las Actas de Reparación en la oportunidad por [él] solicitada, [le] está injustificada y directamente negando la oportunidad y el derecho de acogerse al beneficio de emplazamiento o allanamiento previsto en el artículo 185 del COT, vale decir en definitiva [le] está impidiendo que se [pueda] acoger a dicho beneficio para regularizar [su] situación, pues tal como está demostrado y plasmado en el mencionado artículo 241 del COT, si [es] una facultad legal de la Administración Tributaria corregir los errores materiales en cualquier momento, bien pudo corregir las Actas de Reparación (tal como lo [solicitó] para no abrir un Sumario Administrativo innecesario incluso en una pretensión de *fumus boni iuris*, que luego es ratificada con la decisión de la propia Administración que revoca parcialmente el Reparación) y notificarlas nuevamente para permitir un emplazamiento ajustado a la norma. Por el contrario actuando de tal manera como lo hizo sin considerar [su] solicitud y sin responderla de manera oportuna, [le] está obviando una etapa legal del proceso a la que [tiene] perfecto derecho, a un beneficio al cual [manifestó] querer acogerse y acudir conforme con lo dispuesto en el mencionado artículo 26 de la Constitución, violentando además de los artículos 49 y 51, también de la Carta Magna”. (Sic). (Agregados de esta Alzada).*

Concluyó tal punto, manifestando que “(...) *debió obtener oportuna respuesta, en virtud del citado artículo 241, que permite en CUALQUIER MOMENTO LA CORRECCIÓN DE ERRORES MATERIALES O DE CÁLCULO, todo esto también sin perjuicio de que no existe ninguna disposición que [le] permita ‘emplazar[se] bajo protesta’, vale decir, [si se emplazaba] en tales condiciones sería evidentemente más oneroso y gravoso de lo legal y reglamentariamente previsto, imposibilitando incluso la interposición de un Recurso administrativo o judicial, y que aun en el caso de que fuera posible sería inocuo, innecesario, impertinente, dilatorio inútil”.* (Agregados de la Sala).

II DE LA SENTENCIA APELADA

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, dictó la **sentencia definitiva N° 2327 de**

fecha 26 de septiembre de 2016, mediante la cual declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente Mialer Inversiones, C.A., con fundamento en las siguientes consideraciones:

Sobre la aplicación retroactiva de las sanciones contenidas en el Código Orgánico Tributario de 2014, señaló que *“(...) para los ilícitos tributarios evidenciados para los períodos impositivos de julio a septiembre de 2013 y enero de 2013, resultan aplicables las disposiciones previstas en el Código Orgánico Tributario de 2001, los cuales se encuentran tipificados en el numeral 3 del artículo 109 del Código Orgánico Tributario, sancionado con multa prevista en el numeral 3 del artículo 112 del Código Orgánico Tributario 2001 vigente racione temporis. Multa comprendida entre (100% al 300%) del tributo no retenido o no percibido”*. (Sic).

Al respecto, estableció el Juzgador de Instancia que tal *“(...) como se puede apreciar, las disposiciones ut supra transcritas se refieren al Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001, contrario a lo que afirma el recurrente; toda vez que si hubiesen sido aplicadas las disposiciones del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014, que entró en vigencia del 2015, la multa prevista para dicho incumplimiento hubiese sido del 500% del tributo no retenido o no percibido de conformidad con el numeral 1 del artículo 115 ejusdem. En consecuencia, este Tribunal considera improcedente el alegato expuesto por la representación judicial de la empresa recurrente con relación a la aplicación de forma retroactiva de las sanciones contenidas en el nuevo Código Orgánico Tributario 2014, a un incumplimiento tributario acaecido en el año 2013. Así se declara”*. (Sic).

Por lo que respecta a la violación del derecho de petición y respuesta oportuna previsto en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el debido proceso consagrado en los artículos 49 y 51 *eiusdem*, el *a quo* consideró que *“(...) de la revisión a los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria (Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo), observa este Tribunal que efectivamente como lo indicó el representante de la República en su escrito de informes: ‘no se materializó el allanamiento por parte de la contribuyente la División de Sumario Administrativo dio apertura al sumario administrativo y mediante la Resolución N° SNAT/INTI/GRTICERC/DSA-R/2015-050 de fecha 01 de abril de 2015 confirma parcialmente el reparo, corrigiendo el error de cálculo sobre el porcentaje de retención del 3% previsto para personas jurídicas por el 1% previsto para personas naturales, determinándose un impuesto a pagar por Bs. 82.473,00, multa por Bs. 231.233,00 e intereses moratorios por Bs. 31.051,00’ y que es sobre el Acta de Reparación arriba descrita que el representante legal de la contribuyente solicita que se subsane lo relativo al porcentaje de retención aplicado a las asociaciones cooperativas, el cual debería ser del 1% asimilado a persona natural y no el 3% asimilado como persona jurídica, situación que corrigió la División de Sumario Administrativo en la Resolución arriba descrita, por lo que esta representación de la República sostiene que no se violó ninguna norma constitucional, el debido proceso y la respuesta oportuna fue otorgada por la Administración Tributaria cuando corrigió el error de cálculo revocó y confirmó parcialmente el reparo fiscal”* (Sic).

Concluyó, destacando que *“(...) del propio contenido de las Resoluciones impugnadas se evidencia claramente que el jerarca se pronunció sobre los alegatos esgrimidos en el escrito interpuesto por el representante legal de la Sociedad Mercantil hoy recurrente, dando respuesta sobre los elementos de defensa expuestos, por lo tanto considera quien aquí decide, que no se violó en la resolución el derecho de petición y oportuna respuesta, toda vez, que los errores cometidos fueron subsanados, motivo por el cual se considera improcedente la supuesta violación alegada. Así se decide”*.

Con fundamento en lo precedente, declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el sujeto pasivo de autos y, en consecuencia:

“1)- Se CONFIRMAN las Resoluciones Culminatorias de Sumario Administrativo Nros. SNAT/INTI/GRTI/CE/DSA-R/2015-050 y SNAT/INTI/GRTI/CE/DSA-R/2015-052, de fechas 01 y 05 de abril de 2015, emanadas de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

2)- Se CONDENA en costas procesales a la contribuyente accionante, en un tres por ciento (3%) del reparo formulado en el acto administrativo objeto del presente recurso”.

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

Mediante escrito de fecha 10 de noviembre de 2016, la sociedad mercantil recurrente en la oportunidad de anunciar recurso de apelación contra la decisión previamente establecida ante el Tribunal de Instancia, señaló que “(...) la referida sentencia es contradictoria de las normas constitucionales y procesales por cuanto incurre en incongruencia negativa al no pronunciarse sobre un aspecto fundamental solicitado, probado y reconocido por la propia Administración Tributaria y que atañe a lo previsto en los artículos 26 (primer aparte de dicho artículo), 49 y 51 de nuestra Carta Magna, verbigracia, violan el derecho de petición y respuesta oportuna previsto en el artículo 51 y 26 y el debido proceso consagrado en el artículo 49, todas garantía de nuestra Carta Magna”. (Sic).

Por otra parte, expuso que la sentencia apelada “tomó el acertado criterio expuesto por la Sala Constitucional [sentencia N° 547 del 6 de abril de 2004, caso: Ana Beatriz Madrid] pero lo aplicó de forma errada o con ‘desacierto’ al caso de autos, menoscabando nuevamente los derecho de [su] representada, lo que llevándolo a una metáfora adecuada podríamos decir que la sentencia apelada ‘comenzó a construir la casa por el techo’ (...)”.

Al respecto, señaló lo siguiente: “Como la sentencia ‘empezó la casa por el techo’ [se refirió] primero a lo de ‘adecuada respuesta’ y la respuesta no tiene relación directa con la solicitud planteada, no se refiere específicamente al aspecto planteado’ por cuanto la sentencia quiere dar a entender que [su] contestación fue dada adecuadamente en la Resolución de Sumario, cuando [el] en ningún momento ejerc[ió] los descargos o escritos dentro de los 25 días hábiles a que se refiere el COT y mucho menos los Recursos Administrativos y judiciales en virtud de que las Actas de Reparación no son Recurribles por cuanto son Actos preparatorios no definitivos, de hecho en [su] solicitud no [pretendió] para nada desvirtuar los hechos constatados en dicha Acta de Reparación sino en errores en el cálculo de los porcentajes de retención, es decir, todavía no se había abierto el sumario, por consiguiente lo [solicitó] en el plazo de 15 días para el emplazamiento previsto en el artículo 185 del COT de 2001 equivalente al 196 del COT vigente y lo [hizo] con base en una facultad que tiene la Administración Tributaria de subsanar errores de cálculo o materiales en ‘cualquier momento’, reiter[ó], en ‘cualquier momento’, vale decir en una plena facultad que ella tiene, y que precisamente con una simple corrección la hubiera subsanado, por cuanto no se encuentran viciadas de nulidad absolutas las Actas, y con sus respectivas corrección y notificación se hubiera evitado el lapso o apertura innecesaria de un sumario que dilata más aún la obtención de la respuesta tal y como muy claramente lo expus[o] en la mencionada solicitud de fecha 01/12/2014 y como bien también lo expuso a lo largo del respectivo Recurso Contencioso Tributario, o es acaso es un imposible jurídico reponer un proceso en la etapa de instancia o momento procesal en que se haya cometido un error por parte del órgano que administra o lleva dicho proceso?”. (Sic). (Interpolados de la Sala).

Destacó que ni “(...) la Administración ni el Tribunal [le] respondieron directa y adecuadamente por cuanto en el momento que [hizo su] solicitud no estaba ejerciendo ningún Recurso, pues las Actas no son recurribles y por consiguiente al ser un acto preparatorio o de prima facie, perfectamente la Administración Tributaria pudo corregir el simple error que después igualmente corrigió en acto definitivo, por lo tanto no puede ser adecuada una respuesta que [le] está cercenando el derecho a [acogerse] a dicho beneficio (que es un beneficio penal por tratarse de sanciones

pecuniarias) cosa que no hubiere ocurrido de subsanar las referidas actas y notificarlas con la correcciones para que [se] emplazara o cumpliera con lo requerido, vale decir, de conformidad con la mencionada autotutela y las facultades previstas en el artículo 246 del Código Orgánico Tributario (...). (Agregados de la Sala). (Sic).

Adujo que “(...) si lo expuesto no fuera suficiente [él] quier[e] hacer un simple ejercicio lógico dentro de la sana crítica y poniendo[se] desde la óptica contraria de la historia acaecida en [su] caso, no es acaso absurdo que un fiscal o funcionario de la Administración Tributaria se hubiere equivocado en algo tan elemental como es el tipo de porcentaje aplicable en la retención del ISLR para cada tipo de sujeto, o sea no estamos hablando de algo tan complejo o profundo, ahora entonces deb[e] aceptar allanar[se] o emplazar[se] en forma errónea o con errores de cálculo porque no pued[e] solicitar o pedirle a la Administración que de esa forma tan elemental corrija las Actas para que pueda ajustarse en forma correcta al contenido de las mismas?, (...) eso sería incurrir en un primitivismo, siendo precisamente y en virtud de que dicha solicitud la [hizo] en el plazo del allanamiento y no se encuentra estipulada específicamente en el ordenamiento jurídico, por cuanto como se dijo no es un descargo, ni un recurso, es una solicitud que nace de la intrínquilis y dinámica de la actividad administrativa y por consiguiente [se acogió] a la solicitud genérica prevista en el artículo 153 del COT anterior y 163 del nuevo COT, que establece dentro de 30 días hábiles (lo que en la práctica le hubiera tomado como máximo un día y hasta horas haciendo el simple recálculo) que incluso son mucho menos que los cuatro (4) meses que se dilató la Administración en emitir y notificar la Resolución Culminatoria, en consecuencia no fue oportuna la respuesta dada por la Administración Tributaria así como tampoco por el Tribunal y mucho menos adecuada por cuanto [le] impide acoger[se] al beneficio del emplazamiento, si [le] quitas un beneficio por vía de acto o sentencia no puede ser adecuada una respuesta”. (Sic). (Añadidos de la Sala).

Como consecuencia de lo anterior, destacó que se encuentra en todo su derecho de emplazarse “(...) y hacerlo de manera adecuada, bajo la premisa de la certeza y de la legalidad y supuestos de ley, vale decir con un acto exteriorizado conforme a las disposiciones legales, la respuesta expresa por la Administración Tributaria y confirmada por el Tribunal de Primera Instancia [le] está obstruyendo e imposibilitando el derecho a [acogerse] a un beneficio establecido por Ley en un procedimiento de Determinación y también penal administrativo, pues son sanciones, por consiguiente se está violentando el debido proceso, pues altera la estructura de la dinámica procedimental en detrimento del beneficio al [imposibilitarle] su justo y correcto acceso (...)”. (Sic). (Agregados de la Sala).

IV CONTESTACIÓN DE LA APELACIÓN

La representación judicial de la República, en su escrito de contestación a los fundamentos de la apelación, señaló que “(...) la sentencia recurrida no adolece del vicio denunciado, primero por lo incierto y aventurado del argumento, al indicar que el fallo apelado es contradictorio de normas constitucionales y procesales por cuanto incurre en incongruencia negativa al no pronunciarse sobre un aspecto fundamental por él solicitado”.

Advirtió que “(...) la contribuyente pretende señalar que la Administración Tributaria violó el derecho de respuesta oportuna y debido proceso, toda vez que presentó en su oportunidad un escrito de aceptación del reparo”.

Destacó que “(...) en el presente caso el contribuyente pretende expresar que se allanó, pero incumplió con los requisitos del allanamiento, que es presentar la declaración sustitutiva y efectuar el pago, lo cual no se evidencia en autos, es decir, la contribuyente no realizó el allanamiento a la determinación contenida en el acta de reparo, razón por la cual se abrió el Sumario Administrativo culminando el procedimiento de fiscalización con la emisión de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo. Por tal motivo, ni puede existir en el presente caso violación de norma constitucional alguna, a todo evento, consideramos que el contribuyente presentó escrito de aceptación al reparo, pero

efectivamente no se allanó de manera formal tal como se indicará anteriormente, por lo que mal puede la Administración violar sus derechos a la defensa y al debido proceso”.

Señaló que “(...) *es sobre el Acta de Reparación arriba descrita que el representante legal de la contribuyente solicita que se subsane lo relativo al porcentaje de retención aplicado a las asociaciones cooperativas, el cual debería ser del 1% asimilado a persona natural y no el 3% asimilado como persona jurídica, situación que corrigió la División de Sumario Administrativo en la Resolución arriba descrita, por lo que esta representación de la República sostiene que no se violó ninguna norma constitucional, el debido proceso y la respuesta oportuna fue otorgada por la Administración Tributaria cuando corrigió el error de cálculo, revocó y confirmó parcialmente el reparo fiscal”.*

Solicitó que “(...) *en virtud de estar ajustado a los hechos y al derecho la determinación fiscal efectuada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), y ser procedente según lo esgrimido a lo largo del presente informe los reparos efectuados a la contribuyente por concepto de impuesto sobre la renta, declare igualmente procedentes las sanciones de multa por incumplimiento del deber material de no retener, las cuales deberán ser pagadas al valor de la unidad tributaria vigente al momento del pago de las referidas multas, en mandato a lo previsto en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario, y el cálculo de los intereses moratorios determinados por la Administración Tributaria de conformidad con lo dispuesto en el artículo 66 eiusdem. Asimismo, pid[e] sea declarada procedente la multa por incumplimiento del deber formal previsto en el artículo 104 numeral 1, eiusdem, al no haber sido impugnada por el contribuyente. Sirva lo precedentemente expuesto, a fin de demostrar lo equívoco de la argumentación de la recurrente, y el acertado criterio del juez de instancia, al fundamentar su decisión, razón por la cual solicit[a] que se desestimen los alegatos del apoderado de la recurrente y se confirme la sentencia recurrida”.* (Sic). (Agregado de esta Alzada).

V

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse en esta oportunidad sobre el recurso de apelación interpuesto por la contribuyente Mialer Inversiones, C.A., contra la sentencia definitiva N° 2327 de fecha 26 de septiembre de 2016, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante la cual se declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la indicada sociedad de comercio.

No obstante, pasa esta Alzada a realizar en forma preliminar las consideraciones siguientes:

En el contencioso administrativo -dentro del cual se encuentra el contencioso tributario- la apelación se encuentra regulada en el Capítulo II (Procedimiento de Segunda Instancia), Título IV, artículos 87 y siguientes de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, interesando a los fines de la presente decisión el artículo 92 *eiusdem*, conforme al cual:

“Fundamentación de la apelación y contestación

Artículo 92: *Dentro de los diez días de despacho siguientes a la recepción del expediente, la parte apelante deberá presentar un escrito que contenga los fundamentos de hecho y de derecho de la apelación, vencido este lapso, se abrirá un lapso de cinco días de despacho para que la otra parte dé contestación a la apelación.*

La apelación se considerará desistida por falta de fundamentación.” (Destacado de la Sala).

La norma antes transcrita establece la carga procesal para la parte apelante de presentar, dentro de los diez (10) días de despacho siguientes a la recepción del expediente en la alzada, un escrito en el que se expongan las razones de hecho y de derecho en las que fundamenta su apelación y le otorga a la otra parte el derecho de dar contestación a la apelación, ordenando el legislador la apertura de un lapso de cinco (5) días de despacho, el cual interpreta la Sala opera *Ope legis*. (Vid., sentencia N° 00448 del 8 de mayo de 2012, caso: *Santa Bárbara Airlines, C.A.*).

La falta de fundamentación de la apelación por parte del apelante dentro del lapso establecido legalmente, trae como consecuencia jurídica el desistimiento tácito de la misma, lo cual encuentra explicación en el hecho de que al no haber consignado el apelante dicho escrito, el tribunal de Alzada no puede entrar a conocer y a decidir el mismo, ya que el hacerlo, implicaría suplir la carga procesal correspondiente a la parte, esto último en atención a las formalidades propias del recurso de apelación interpuesto.

En el caso de autos, se observa que en fecha 18 de mayo de 2017, la Secretaría de esta Máxima Instancia dejó constancia que transcurrieron diez (10) días de despacho, correspondiente a los días 26, 27 de abril, 2, 3, 4, 9, 10, 11, 16 y 17 de mayo del presente año, sin que la representación judicial de la contribuyente hubiere fundamentado ante esta Sala y en el lapso legalmente previsto para ello, el recurso de apelación ejercido.

No obstante lo anterior, esta Sala advierte que la parte apelante, mediante escrito de fecha 10 de noviembre de 2016, apeló la decisión definitiva N° 2327 del 26 de septiembre de 2016, ante el Juzgador *a quo*, alegando en esa misma oportunidad contra la sentencia recurrida, las razones por las cuales se encontraba en desacuerdo con ese fallo.

De manera pues, que al haber fundamentado la parte apelante en fecha 10 de noviembre de 2016 su apelación ante el Tribunal de primera instancia, es claro para la Alzada que se cumplió en forma anticipada con la carga procesal que le impone el *supra* transcrito artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a cuyos fines es necesario apoyarse en el criterio establecido con carácter vinculante por la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal, mediante decisión N° 1350 de fecha 5 de agosto de 2011, caso: *Desarrollo Las Américas, C.A. e Inversiones 431.799, C.A.*, en la cual se afirma lo siguiente:

“...la exigencia de fundamentación dispuesta en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, (...), si bien impone una carga procesal sometida al principio de preclusión, ello no es óbice para que el perdedor pueda ejercer la apelación y, paralelamente, fundamentar su recurso con anticipación a los diez días que establece la norma.

(...)

De lo transcrito se evidencia que la abogada apelante no sólo se limitó a ejercer el respectivo recurso, sino que expuso una serie de consideraciones sobre las cuales sustenta su apelación, es decir, la fundamentó en el mismo acto, lo cual, resulta admisible, habida cuenta que la carga procesal de fundamentación de las apelaciones contencioso administrativas pueden cumplirse de modo paralelo a la manifestación del interés de la parte afectada en atacar ante la alzada el fallo gravoso, ya que ambas actuaciones del apelante (la apelación y su fundamentación), deben administrarse con los principios de celeridad y economía procesal, a los fines de que el desacuerdo tempestivo que se haga contra una sentencia, permita el acceso al doble grado de jurisdicción.

En definitiva, la aplicación de la norma contenida en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por parte de la decisión objeto del presente análisis, constituye una manifestación exacerbada de formalismo que en el contexto del artículo 26 constitucional, se califica como no esencial y poco razonable "ius sumun saepe summa est malitia" (el derecho extremado es a menudo la suma inequidad). En consecuencia, con el objeto de garantizar la uniformidad de la interpretación de las normas y principios constitucionales, en ejercicio de las potestades que tiene atribuida esta Sala en materia de revisión y sobre la base del derecho a la tutela judicial efectiva y, dentro de éste, los principios de antiformalismo y pro actione inherentes a la propia naturaleza jurídica de la apelación cuya fundamentación anticipada fue inconstitucionalmente inobservada por la Sala Político Administrativa de este Supremo Tribunal, se

debe declarar ha lugar la solicitud de revisión de la sentencia N° 930, del 29 de septiembre de 2010, mediante la cual se declaró desistida la apelación interpuesta contra la decisión N° 297 dictada el 7 de mayo de 2010, por el Juzgado Segundo de Primera Instancia en lo Civil, Mercantil y del Tránsito de la Circunscripción Judicial del Estado Zulia.”

Por las razones expuestas, se anula el referido fallo, así como también se desestima la solicitud de revisión sin reenvío, sobre la base que la solución de la apelación incoada, supone el análisis del aservo probatorio que debe constar en el expediente expropiatorio, el cual, no consta en autos y, por tanto, se ordena la reposición de la causa, a los fines de que la Sala Político Administrativa de este Alto Tribunal notifique a las partes, dé continuidad a la sustanciación del expediente y abra el lapso de cinco (5) días de despacho para la contestación de la apelación, a cuyo término deberá dictar nueva sentencia, tomando en consideración la fundamentación de la apelación presentada (...). Así se decide.” (Destacado de la Sala).

Visto el carácter vinculante de la sentencia parcialmente transcrita, esta Máxima Instancia actuando de conformidad con lo previsto en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela para brindar una justicia expedita, sin formalismos ni dilaciones indebidas, estima que al constar en autos que en fecha 10 de noviembre de 2016, la parte apelante Mialer Inversiones, C.A., ejerció la apelación ante el Tribunal *a quo* y en esa misma oportunidad, cumplió -anticipadamente- con la carga procesal de expresar las razones de hecho y de derecho en las que fundamentó dicho medio de impugnación, constituye una manifestación de interés de la parte afectada por la decisión de la primera instancia, tal como lo afirma la Sala Constitucional en la sentencia parcialmente transcrita, por lo que es forzoso concluir, como en efecto se concluye, en la validez de dicha fundamentación, razón por la cual no se configura el desistimiento de la apelación. Así se declara.

Declarado lo anterior, y en atención a que la representación judicial de la República en fecha 23 de mayo de 2017, presentó escrito de contestación a la apelación ejercida, tal como riel a los folios 286 al 299 del expediente judicial, esta Alzada con fundamento en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, pasará a decidir la presente apelación, de la forma siguiente:

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado y lo expuesto por la representación judicial de la contribuyente como fundamentos de su apelación y la contestación realizada por la República, se observa que la cuestión a dilucidar se circunscribe a determinar si la decisión recurrida incurrió en: **i)** vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento; **ii)** violación del derecho de oportuna y adecuada respuesta y al debido proceso.

Por otra parte, esta Alzada debe declarar firme el pronunciamiento del Tribunal *a quo* no apelado por el sujeto pasivo y que no resultó desfavorable al Fisco Nacional, relativo a la declaratoria de improcedencia de la denuncia por aplicación retroactiva de las sanciones contenidas en el Código Orgánico Tributario de 2014. Asimismo, se debe declarar firme la constatación de: **i)** los ilícitos materiales por retenciones no efectuadas para los meses de enero, julio, agosto y septiembre de 2013, sancionados de conformidad con lo establecido en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario de 2001; y **ii)** el ilícito formal tipificado y sancionado en el artículo 104, numeral 1, primer aparte, del indicado texto legal, al no haber sido recurridos por la empresa accionante en el recurso contencioso tributario. Así se determina.

Delimitada la *litis*, pasa esta Sala a pronunciarse respecto a los aspectos controvertidos.

i) Vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento.

La contribuyente alegó que el fallo apelado incurre en el aludido vicio al no pronunciarse sobre un aspecto fundamental, esto es, la denuncia de la violación de los derechos de oportuna y adecuada respuesta y al debido proceso, planteada en el escrito contentivo del recurso contencioso tributario.

Por su parte, la representación judicial de la República, en la oportunidad de contestar los fundamentos de la apelación del sujeto pasivo, indicó que el fallo apelado no adolece del mencionado vicio de incongruencia negativa, “(...) *por lo incierto y aventurado del argumento*”.

Respecto al vicio de omisión de pronunciamiento o incongruencia negativa, esta Sala ha manifestado que de acuerdo con las exigencias impuestas por la legislación procesal, específicamente en el artículo 243, ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil, toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa, con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia. (*Vid.*, sentencia N° 05406 del 4 de agosto de 2005, caso: *Puerto Licores, C.A.*, ratificada en sus decisiones Nos. 01073, 00155, 00034 y 00070, de fechas 20 de junio de 2007, 4 de febrero de 2009, 13 de enero de 2011 y 30 de enero de 2013, casos: *PDVSA Cerro Negro, S.A.*, *Telcel Celular, C.A.*, *Redenlake, LTD, S.A.*, e *Inversiones Couertrade, C.A.*, respectivamente).

A fin de cumplir con este requisito de forma, exigido para los fallos judiciales, la decisión que se dicte en el curso del proceso no debe contener expresiones o declaratorias implícitas o sobreentendidas; por el contrario, el contenido de la sentencia debe ser expresado en forma comprensible, cierta, verdadera y efectiva, que no dé lugar a dudas, incertidumbres, insuficiencias, contradicciones o ambigüedades; debiendo para ello ser exhaustiva, es decir, pronunciarse sobre todos los pedimentos formulados en el debate, y de esa manera dirimir el conflicto de intereses que constituye el objeto del proceso.

Estas exigencias de carácter legal, como requisitos fundamentales e impretermitibles que deben contener las sentencias, han sido categorizadas por la jurisprudencia como: el deber de pronunciamiento, la congruencia y la prohibición de absolver la instancia.

Sin embargo, conviene precisar que no toda omisión de pronunciamiento es capaz de generar una afectación de esta naturaleza y provocar en consecuencia la nulidad de la sentencia aparentemente defectuosa, pues en determinadas circunstancias el ente decisor estaría facultado para obviar en su dictamen aludir a elementos específicos de la controversia, como sucede por ejemplo, cuando el mérito del fallo judicial se sustenta en la escogencia entre dos pretensiones alternativas, cuando se estima una pretensión principal respecto de una subsidiaria, cuando el razonamiento del juzgador excluye por lógica consecuencia al resto de los alegatos esgrimidos, o cuando se declara una excepción de inadmisibilidad, entre otros tantos supuestos. [*Vid.*, fallo N° 01343 del 13 de noviembre de 2012, caso: *Blindados Centro Occidente, S.A. (BLINCOSA)*].

Circunscribiendo el análisis al caso bajo examen, esta Alzada observa del estudio efectuado al fallo apelado que el Juzgado *a quo*, luego de declarar improcedente la denuncia por aplicación retroactiva de las sanciones contenidas en el Código Orgánico Tributario de 2014, señaló lo siguiente:

“Corresponde ahora, pronunciarse sobre el segundo alegato traído a los autos por la recurrente, referente a la Violación del derecho de petición y respuesta oportuna previsto en el artículo 26 y el debido proceso consagrado en el artículo 49 y 51 de la Constitución (sic) Bolivariana de Venezuela.

(...)

Ahora bien, de la revisión a los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria (Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo), observa este Tribunal que efectivamente como lo indicó el representante de la República en su escrito de informes: ‘no se materializó el allanamiento por parte de la contribuyente la División de Sumario Administrativo dio apertura al sumario administrativo y mediante la Resolución N° SNAT/INTI/GRTICERC/DSA-R/2015-050 de fecha 01 de abril de 2015 confirma parcialmente el reparo, corrigiendo el error de cálculo sobre el porcentaje de retención del 3% previsto para personas jurídicas por el 1% previsto para personas

naturales, determinándose un impuesto a pagar por Bs. 82.473,00, multa por Bs. 231.233,00 e intereses moratorios por Bs. 31.051,00' y que es sobre el Acta de Reparación arriba descrita que el representante legal de la contribuyente solicita que se subsane lo relativo al porcentaje de retención aplicado a las asociaciones cooperativas, el cual debería ser del 1% asimilado a persona natural y no el 3% asimilado como persona jurídica, situación que corrigió la División de Sumario Administrativo en la Resolución arriba descrita, por lo que esta representación de la República sostiene que no se violó ninguna norma constitucional, el debido proceso y la respuesta oportuna fue otorgada por la Administración Tributaria cuando corrigió el error de cálculo revocó y confirmó parcialmente el reparo fiscal” (Sic).

Con base en los pronunciamientos esgrimidos por el Sentenciador de la causa, esta Máxima Instancia constata que a diferencia de lo denunciado por la contribuyente, el *a quo* no incurrió en el vicio de incongruencia negativa denunciado, en atención a que en forma expresa realizó pronunciamiento sobre la presunta vulneración de los derechos al debido proceso y a la oportuna y adecuada respuesta, al considerar que no hubo violación a ninguna norma constitucional, y menos de dichos derechos constitucionales, pues la respuesta oportuna y adecuada fue otorgada por la Administración Tributaria al corregir el error de cálculo, referido al porcentaje de retención, por lo que estimó improcedentes los quebrantamientos alegados.

En consecuencia, juzga esta Alzada que no se desprende del fallo apelado que exista una falta de correspondencia formal entre lo decidido por el Juzgado de la causa y las pretensiones de las partes, por consiguiente se desestima la denuncia de incongruencia negativa invocada por la sociedad mercantil recurrente. Así se declara.

ii) De la violación de los derechos de oportuna y adecuada respuesta y del debido proceso.

En segundo lugar, argumenta la contribuyente que la sentencia apelada “(...) tomó el acertado criterio expuesto por la Sala Constitucional [sentencia N° 547 del 6 de abril de 2004, caso: *Ana Beatriz Madrid*] pero lo aplicó de forma errada o con ‘desacierto’ al caso de autos menoscabando nuevamente los derechos de [su] representada”, por no ser oportuna ni adecuada la respuesta dada por la Administración Tributaria así como tampoco por el Tribunal. (Agregados de la Sala).

En otro orden de ideas, indicó que se está violentado el derecho al debido proceso, pues considera que tiene derecho de emplazarse “(...) y hacerlo de manera adecuada, bajo la premisa de la certeza y de la legalidad y supuestos de ley, vale decir con un acto exteriorizado conforme a las disposiciones legales, la respuesta expresa por la Administración Tributaria y confirmada por el Tribunal de Primera Instancia [le] está obstruyendo e imposibilitando el derecho a [acogerse] a un beneficio establecido por Ley en un procedimiento de Determinación y también penal administrativo, pues son sanciones, por consiguiente se está violentando el debido proceso, pues alteras la estructura de la dinámica procedimental en detrimento del beneficio al [imposibilitarle] su justo y correcto acceso”. (Agregados esta Máxima Instancia).

Por su parte, la representación de la República señaló en su escrito de contestación que “(...) en el presente caso el contribuyente pretende expresar que se allanó, pero no cumplió con los requisitos del allanamiento; que es presentar la declaración sustitutiva y efectuar el pago, lo cual no se evidencia en autos, es decir, la contribuyente no realizó el allanamiento a la determinación contenida en el acta de reparo, razón por la cual se abrió el Sumario Administrativo, culminando el procedimiento de fiscalización con la emisión de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo. Por tal motivo no puede existir en el presente caso violación de norma constitucional alguna, a todo evento, [consideró] que el contribuyente presentó escrito de aceptación al reparo, pero efectivamente no se allanó de manera formal tal como se indicará anteriormente, por lo que mal puede la Administración Tributaria violar sus derechos a la defensa y al debido proceso”. (Sic). (Añadido de esta Alzada).

A los fines de decidir la presente controversia esta Sala juzga oportuno reproducir las normas contenidas en los artículos 26, 49 y 51 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, los cuales disponen lo siguiente:

“Artículo 26. Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente.

El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles”.

“Artículo 49. El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativa (...)”.

“Artículo 51. Toda persona tiene el derecho de representar o dirigir peticiones ante cualquier autoridad, funcionario público o funcionaria pública sobre los asuntos que sean de la competencia de éstos, y a obtener oportuna y adecuada respuesta. Quienes violen este derecho serán sancionados conforme a la ley, pudiendo ser destituidos del cargo respectivo”.

De las disposiciones anteriores, se desprenden los derechos a la tutela judicial efectiva, debido proceso y de petición y oportuna y adecuada respuesta que el texto constitucional ha establecido como derechos fundamentales.

Por otra parte, es relevante hacer referencia a la sentencia de la Sala Constitucional N° 547 del 6 de abril de 2004, caso: *Ana Beatriz Madrid Agelvis*, que estableció lo siguiente:

“Al respecto esta Sala observa:

Son contestes las partes de este proceso en que existió una solicitud administrativa, que consistió en la petición de declaratoria de nulidad absoluta de un acto administrativo previo, y son contestes también en que esa petición no fue decidida, expresa y oportunamente, por parte del funcionario con competencia para ello. Frente a esa situación, el derecho fundamental cuya violación se alegó es el derecho de petición y a oportuna y adecuada respuesta, el cual preceptúa el artículo 51 Constitución de 1999, en los siguientes términos:

(...)

Con fundamento en este precepto constitucional, toda persona tiene el derecho fundamental de dirigir peticiones y recibir oportuna y adecuada respuesta a las mismas, derecho cuya contrapartida no es otra que la obligación de todo funcionario público o toda persona que, en razón de la Ley, actúe como autoridad, en ejercicio de potestades públicas, de recibir las peticiones que se formulen respecto de los asuntos que sean de su competencia y, asimismo, la de dar oportuna y adecuada respuesta a las mismas.

Sobre el alcance de este derecho de petición y oportuna respuesta esta Sala ha establecido, en anteriores oportunidades, entre otras, en sentencias de 4-4-01 (caso Sociedad Mercantil Estación de Servicios Los Pinos S.R.L.) y de 15-8-02 (caso William Vera) lo siguiente:

‘Tal como lo exige el artículo 51 de la Constitución, toda persona tiene derecho a obtener una respuesta ‘oportuna’ y ‘adecuada’. Ahora bien, en cuanto a que la respuesta sea ‘oportuna’, esto se refiere a una condición de tiempo, es decir que la respuesta se produzca en el momento apropiado, evitando así que se haga inútil el fin de dicha respuesta.

En cuanto a que la respuesta deba ser ‘adecuada’, esto se refiere a la correlación o adecuación de esa respuesta con la solicitud planteada. Que la respuesta sea adecuada en modo alguno se refiere a que ésta deba ser afirmativa o exenta de errores; lo que quiere decir la norma es que la respuesta debe tener relación directa con la solicitud planteada. En este sentido, lo que intenta proteger la Constitución a través del artículo 51, es que la autoridad o funcionario responsable responda oportunamente y que dicha respuesta se refiera específicamente al planteamiento realizado por el solicitante’.

Asimismo, también en decisión del 30-10-01 (caso Teresa de Jesús Valera Marín), esta Sala Constitucional señaló:

'La disposición transcrita, por una parte, consagra el derecho de petición, cuyo objeto es permitir a los particulares acceder a los órganos de la Administración Pública a los fines de ventilar los asuntos de su interés en sede gubernativa. Asimismo, el artículo aludido, contempla el derecho que inviste a estos particulares de obtener la respuesta pertinente en un término prudencial. Sin embargo, el mismo texto constitucional aclara que el derecho de petición debe guardar relación entre la solicitud planteada y las competencias que le han sido conferidas al funcionario público ante el cual es presentada tal petición. De esta forma, no hay lugar a dudas, en cuanto a que la exigencia de oportuna y adecuada respuesta supone que la misma se encuentre ajustada a derecho, pero no implica necesariamente la obligación de la Administración de acordar el pedimento del administrado, sino sólo en aquellos casos en que el marco jurídico positivo permita al órgano de la Administración tal proceder, sobre la base de las competencias que le han sido conferidas'.

Así las cosas, para que una respuesta se entienda como oportuna y adecuada debe cumplir con un mínimo de requisitos de forma y oportunidad, con independencia de que se otorgue o se niegue el derecho -lato sensu- que se solicitó mediante la petición administrativa. De allí que el carácter adecuado de la respuesta dependerá, formalmente, de que ésta se dicte de manera expresa y en cumplimiento de los requisitos de forma que establece la Ley, y, materialmente, según se desprende del criterio jurisprudencial que se citó, con subordinación a que la respuesta tenga correlación directa con la solicitud planteada. En otros términos, el particular tiene, como garantía del derecho de petición, el derecho a la obtención de una respuesta adecuada –expresa y pertinente- y oportuna –en tiempo-, con independencia de que no se le conceda lo que pidió.

A diferencia de lo que alegó la representación de la parte demandada en juicio, recuerda la Sala que toda petición administrativa está amparada por este derecho fundamental, como no podría ser menos, y de allí que poco importa si lo que se ejerció es una solicitud de primer grado en el marco de un procedimiento administrativo constitutivo-, un recurso administrativo, o bien una petición distinta, como lo sería la que se planteó en este caso, de conformidad con el artículo 83 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Asimismo, tampoco es cierto, como esa representación alegó, que en este caso no exista un lapso legalmente determinado, para la decisión de esa petición administrativa, que regule la obligación de dar oportuna respuesta, pues a falta de procedimiento especial para la tramitación de tales solicitudes de declaratoria de nulidad, han de seguirse, en esos casos -como de común se realiza-, los trámites del procedimiento ordinario que preceptúan los artículos 48 y siguientes de dicha Ley, con inclusión de su lapso de tramitación y resolución, que de conformidad con el artículo 60 eiusdem, es de cuatro meses, prorrogable –mediante justificada y expresa decisión del órgano administrativo- por dos meses más. De manera que, se insiste, no es cierto que no exista un lapso determinado para la decisión oportuna, tal como no existe procedimiento alguno que carezca de lapso de decisión, amén de la disposición supletoria del artículo 5 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. (Destacado de la Sala).

Ahora bien, a los fines de constatar si en la presente controversia se vulneraron dichos derechos fundamentales, es necesario transcribir los artículos 183 al 192 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, los cuales indican lo que a continuación se señala:

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

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

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

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

“Artículo 186: Aceptado el reparo y pagado el tributo omitido, la Administración Tributaria, mediante resolución, procederá a dejar constancia de ello y liquidará los intereses moratorios, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 111 de este Código, y demás multas a que hubiere lugar, conforme a lo previsto en ese Código. La resolución que dicte la Administración Tributaria pondrá fin al procedimiento.

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

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

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

(...)”.

“Artículo 189.- Vencido el plazo dispuesto en el artículo anterior, siempre que el contribuyente o responsable hubiere formulado los descargos, y no se trate de un asunto de mero derecho, se abrirá un lapso para que el interesado evacue las pruebas promovidas, pudiendo la Administración Tributaria evacuar las que considere pertinentes. Dicho lapso será de quince (15) días hábiles, pudiéndose prorrogar por un período igual cuando el anterior no fuere suficiente, y siempre que medien razones que lo justifiquen, las cuales se harán constar en el expediente.

(...)”.

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

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

De la lectura de los dispositivos anteriormente transcritos, se observan los parámetros que disciplinan el actuar de la Administración Tributaria en el desarrollo del procedimiento especial de fiscalización cuando existe una aceptación total del reparo y pago del tributo omitido.

Así, se evidencia que en la tramitación de dicho procedimiento administrativo, se deberá levantar un acta de reparo, en la que conminará al contribuyente o responsable para que proceda dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a la notificación de la referida acta, a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y a pagar el impuesto resultante.

En caso que el contribuyente o responsable acepte el reparo y pague el tributo omitido dentro del indicado lapso, se procederá a dejar constancia de la aceptación del reparo y su pago, mediante Resolución que ponga fin al

procedimiento en la que se le impondrá al sujeto pasivo, de ser el caso, una multa equivalente al diez por ciento (10%) del tributo omitido y se le liquidarán los intereses moratorios, sin que se abra el sumario administrativo.

Por otra parte, puede suceder que el contribuyente o responsable de la obligación tributaria no se allane a la determinación contenida en el acta de reparo, o lo haga en forma parcial, casos en los cuales se abrirá el sumario administrativo: aún ante la falta de presentación del escrito de descargos respectivo; sin embargo, en el supuesto de aceptación o allanamiento parcial, el sumario se abrirá sobre la parte no aceptada.

Asimismo, la legislación permite -en ambos casos- que se pueda presentar el escrito de descargos, exponiendo lo que considere pertinente, y culminando el procedimiento con la emisión de la resolución culminatoria del sumario administrativo.

Ahora bien, sobre lo que debe entenderse por aceptación o allanamiento al reparo, este Máximo Tribunal estableció mediante sentencia N° 00374 del 5 de abril de 2016, caso: *Distribuidora Nelipe, S.R.L.*, lo siguiente:

“A la luz de tales razonamientos, esta Máxima Instancia estima pertinente realizar algunas disertaciones sobre la figura de la ‘aceptación’ en el marco del Procedimiento de Fiscalización y Determinación de la obligación tributaria. Al respecto, es necesario destacar las disposiciones contenidas en los artículos 185 y 186 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, cuyo tenor es el siguiente:

(...)

De las normas aludidas se desprende que ante la aceptación total del reparo fiscal por parte del sujeto pasivo, éste debe: i) presentar la declaración omitida o rectificar la presentada y ii) pagar la diferencia de impuesto determinada. De ello dejará constancia la Administración Tributaria mediante Resolución con la cual culminará el procedimiento de fiscalización, en la que su vez liquidará los intereses moratorios y aplicará la sanción preceptuada en el artículo III, Parágrafo Segundo del referido Código, así como las demás sanciones a que hubiere lugar”. (Sic).

Circunscribiendo, lo precedentemente expuesto al caso de autos, observa esta Alzada que mediante Actas de Reparación Nros. SNAT/ INTI/GRTICE/RC/DFMHAC/2014/STS/ISLR/00184-07 0105 y SNAT/INTI/GRTICE/RC/DFMHAC/2014/STS/ISLR/00186-07 0107, ambas del 13 de noviembre de 2014, la “*División de Fiscalización de Minas, Hidrocarburos y Actividades Conexas*” de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dejó constancia de las objeciones encontradas en la actuación fiscal practicada (procedimiento de fiscalización) en materia de Impuesto sobre la Renta en su condición de agente de retención, para los meses comprendidos desde enero hasta marzo y julio hasta septiembre de 2013.

El 1° de diciembre de 2014, la contribuyente presentó escrito indicando lo siguiente:

“(…) estando en la oportunidad de emplazarme conforme con lo previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario me permito respetuosamente exponer lo siguiente:

Que es mi voluntad e intención emplazarme de acuerdo con lo previsto en el mencionado artículo 185, no obstante se me impide por cuanto las Actas de Reparación en comento calcularon la retención de Impuesto sobre la Renta sobre los pagos por concepto de servicios de obras, transporte y flete y alquiler de bienes muebles hechos a las asociaciones cooperativas que se enuncian en tales expedientes con base en los porcentajes correspondientes a las personas jurídicas cuando lo correcto es aplicarles el porcentaje de retención previsto para las personas naturales.

(...)

Pues es el caso que las Asociaciones Cooperativas, estén o no exentas, son SOCIEDADES DE PERSONAS, tal como lo establece el ordenamiento jurídico venezolano y las leyes que regulan

dichas sociedades, e incluso reconocido así por el propio Superintendente Nacional Aduanero y Tributario en declaraciones de prensa de fecha 03/02/2011.

En consecuencia y para evitar la apertura de un sumario administrativo y demás procedimientos que acarren la solicitud de nulidad, pido que se levanten nuevas Actas aplicando los porcentajes de retención correctos y correspondientes y en consecuencia modificando la cuantía para que a tal efecto pueda emplazarme conforme a las disposiciones previstas en el Código Orgánico Tributario en específico el artículo 185 ejusdem”. (Sic).

De dicho escrito se desprende la intención del sujeto pasivo de querer “emplazarse” en los términos del artículo 186 del Código Orgánico Tributario de 2001; no obstante, expresó su imposibilidad en vista de que los porcentajes aplicados a los pagos efectuados a asociaciones cooperativas fueron los de personas jurídicas cuando debieron ser empleados los porcentajes previstos para personas naturales, por lo que solicitó la corrección de dicho error ante la Administración Tributaria para poder acogerse al beneficio establecido en el señalado artículo 186 *eiusdem*.

Sobre la mencionada comunicación, es importante destacar que la misma se trata de una solicitud efectuada dentro de un procedimiento de fiscalización y determinación, donde a pesar de tener el sujeto pasivo la intención de aceptar los reparos, no lo hizo en los términos legalmente establecidos, ni siquiera en forma parcial.

En este último supuesto, el agente de retención pudo haber presentado las declaraciones y efectuar el pago del tributo omitido bajo protesta a pesar de no querer la apertura del sumario administrativo y su presunta imposibilidad de efectuar la aceptación, caso este último que no se verifica, pues el ordenamiento jurídico en ningún momento prohíbe al sujeto pasivo que una vez que se allane no pueda recurrir por sentirse afectado por ese acto, tomando en cuenta el principio de universalidad del control contenido en el artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y plasmado en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario de 2001.

En este sentido, en aplicación de la sentencia de la Sala Constitucional N° 547 del 6 de abril de 2004, caso: *Ana Beatriz Madrid Agelvis, supra* transcrita, el lapso que tenía la Administración Tributaria para decidir dicha petición es el establecido en el artículo 192 del Código Orgánico Tributario de 2001, pues se reafirma que la solicitud fue efectuada dentro de un procedimiento de fiscalización y determinación, mas no el dispuesto en el artículo 153 *eiusdem*, pues éste es un plazo que aplica cuando la Ley no establezca lapso especial para ello.

Así, y vista la ausencia de la aceptación parcial del reparo por parte de la sociedad mercantil recurrente y de la solicitud de corrección de errores materiales efectuada dentro de un procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria, la Administración Tributaria -en obediencia al principio de legalidad administrativa establecido en el artículo 137 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela- tenía hasta un año para poder emitir y notificar su decisión, dentro de lo cual se encuentra la solicitud efectuada por el sujeto pasivo, cuestión que ocurrió en la presente causa cuando en fechas 1 y 6 de abril de 2015, se dictaron las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo Nros. SNAT/ INTI/GRTICERC/DSA-R/2015-050 y SNAT/INTI/GRTI/CE/DSA-R/2015-052, mediante las cuales la Administración Tributaria aceptó lo solicitado por el sujeto pasivo y en ejercicio de su potestad de autotutela establecida en el artículo 241 del Código Orgánico Tributario de 2014, procedió a corregir los errores de cálculo del impuesto no retenido y de los porcentajes aplicables, determinándose correctamente los montos por tributos omitidos, así como la imposición adecuada de las multas y de los intereses moratorios correspondientes.

De allí que, a juicio de este Alto Tribunal, la empresa contribuyente obtuvo una adecuada y oportuna respuesta de lo peticionado por ella.

A mayor abundamiento, es importante aclarar a la empresa recurrente que en la presente controversia no era necesario anular las Actas de Reparación por simples errores materiales, subsanados al dictarse las Resoluciones

Culminatorias del Sumario Administrativo impugnadas -pues esta consecuencia no se encuentra expresamente establecida en la Ley-. Asimismo, no podría el sujeto pasivo allanarse en los términos expuestos en el artículo 186 del Código Orgánico Tributario de 2001, en vista que este Máximo Tribunal mediante sentencia N° 00374 del 5 de abril de 2016, caso: *Distribuidora Nelipe, C.A.*, estableció que en los supuestos de falta de retención o de enteramientos extemporáneos, y ante una posible aceptación de los reparos en esos casos, no resulta aplicable lo establecido en el artículo 186 *eiusdem*, pues:

“La disposición tipifica y sanciona el ilícito material de la contravención, colocando la sanción en forma expresa en términos porcentuales, situando el límite mínimo al Veinticinco por Ciento (25%) y elevando el límite máximo en Doscientos por Ciento (200%); y en el caso de la remisión realizada con motivo de la aceptación total o parcial del reparo formulado, manteniendo su vinculación con la contravención, señala que se aplicará el Diez por Ciento (10%) del tributo omitido.

En armonía con lo anterior, esta Alzada advierte la forma como fue concebida por el Legislador la figura de la ‘aceptación del reparo’, la cual aun cuando es considerada una norma de procedimiento; no obstante, siempre ha estado relacionada al ilícito de la contravención ya sea por no existir dolo o por el límite mínimo del monto de la multa, en virtud de la ausencia total o parcial del tributo, o la disminución ilegítima de ingresos tributarios.

Respecto al ilícito material por omisión del pago de anticipos a cuenta de la obligación tributaria o de la no retención o no percepción del tributo, el artículo 112, Parágrafo Segundo del Código Orgánico Tributario de 2001, aunque no se está en presencia de una contravención, indica en forma expresa que si el sujeto pasivo acepta total o parcialmente el reparo, la sanción de multa le será reducida a la mitad, pero sólo en los casos de: i) la no retención o percepción y ii) por retener o percibir menos de lo que corresponde.

(...)

De allí que el Legislador al momento de tipificar los ilícitos tributarios relacionados con la retención y percepción de los tributos, lo hizo bajo supuestos distintos a los regulados para la contravención (la disminución ilegítima de ingresos fiscales), al ser situaciones de naturaleza diferente y corresponder a conductas infringidas ajenas a la condición de contribuyente.

Además, en el supuesto de la contravención el cálculo de la sanción de multa siempre ha estado relacionado en forma expresa con el monto mínimo que se impone por ese ilícito; y en el caso de no referirse a dicho importe, tal como sucede con el ilícito material de la no retención o percepción, o por retener o percibir menos de lo que corresponde, la norma reguladora (artículo 112, Parágrafo Segundo del Código Orgánico Tributario de 2001) indica expresamente que la sanción será reducida a la mitad.(...)”.

Con base en lo precedentemente señalado, y circunscribiendo todo lo anteriormente expuesto al caso de autos, esta Alzada observa que en la presente controversia y contrario a lo expuesto por la sociedad mercantil recurrente, no se constata que la Administración ni el Tribunal de instancia hayan vulnerado los derechos al debido proceso y de oportuna y adecuada respuesta de la contribuyente pues por una parte, el órgano recaudador se ajustó a los supuestos, términos y condiciones legalmente establecidas, ya que tal como se constata de las actas procesales, la respuesta a la solicitud del sujeto pasivo se efectuó dentro del término de un (1) año, y por la otra, el requerimiento hecho por la recurrente que buscaba corregir los errores de cálculos en los cuales incurrió la “*División de Fiscalización, de Minas, Hidrocarburos y Actividades Conexas*”, fue efectivamente subsanado. Asimismo, es de destacar que se cumplió con todo el *iter procedimental* legalmente establecido en el Código Orgánico Tributario de 2001, motivos por los cuales se deben desechar la denuncias efectuadas por el sujeto pasivo. Así se decide.

En consecuencia, se declara sin lugar el recurso de apelación ejercido por la sociedad mercantil Mialer Inversiones, C.A., contra la definitiva N° 2327 de fecha 26 de septiembre 2016, dictada por el Tribunal Superior Quinto

de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se confirma. Así se decide.

Asimismo, esta Alzada declara sin lugar el recurso contencioso tributario incoado por el sujeto pasivo contra las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo Nros. SNAT/INTI/GRTICERC/DSA-R/2015-050 y SNAT/INTI/GRTI/CE/DSA-R/2015-052, de fechas 1° y 6 de abril de 2015, respectivamente, las cuales quedan firmes. Así se dispone.

Por último, se confirma la condenatoria en costas procesales realizada por el Tribunal de instancia, visto el vencimiento total en juicio de la contribuyente, en un tres por ciento (3%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, por no exceder los límites previstos en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. Así se declara.

VI DECISIÓN

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

1.- FIRME el pronunciamiento del Tribunal *a quo* no apelado por el sujeto pasivo y que no resultó desfavorable al Fisco Nacional, relativo a la declaratoria de improcedencia de la denuncia por aplicación retroactiva de las sanciones contenidas en el Código Orgánico Tributario de 2014. Asimismo, se debe aplicar dicha consecuencia respecto a la constatación de: **i)** los ilícitos materiales por retenciones no efectuadas para los meses de enero, julio, agosto y septiembre de 2013, sancionados de conformidad con lo establecido en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario de 2001 y **ii)** el ilícito formal tipificado y sancionado en el artículo 104, numeral 1, primer aparte, del indicado texto legal, al no haber sido recurridos por el sujeto pasivo en el recurso contencioso tributario.

2.- SIN LUGAR el recurso de apelación ejercido por la contribuyente **MIALER INVERSIONES, C.A.**, contra la sentencia definitiva N° 2327 del 26 de septiembre de 2016, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **CONFIRMA**, incluyendo la condenatoria en costas a la contribuyente, en los términos expuestos en este fallo.

3.- SIN LUGAR el recurso contencioso tributario ejercido por la referida sociedad mercantil, contra las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo Nros. SNAT/INTI/GRTICERC/DSA-R/2015-050 y SNAT/INTI/GRTI/CE/DSA-R/2015-052, de fechas 1° y 6 de abril de 2015, respectivamente, suscritas en forma conjunta por el **Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital** y el **Jefe de la División de Sumario Administrativo de la referida Gerencia Regional del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)**, las cuales quedan **FIRMES**.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los catorce (14) días del mes de marzo del año dos mil dieciocho (2018). Años 207° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta - Ponente
**MARÍA CAROLINA AMELIACH
VILLARROEL**

El Vicepresidente,
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA CÉSAR
SIERO**

El Magistrado,
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada,
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha quince (15) de marzo del año dos mil
dieciocho, se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 00300.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD