



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL**
Exp. N° 2016-0613

Mediante Oficio N° 253/2016 de fecha 21 de julio de 2016, recibido el día 18 de octubre de ese mismo año en esta Sala Político-Administrativa, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental remitió el expediente N° KP02-U-2010-000091 (nomenclatura de dicho Juzgado) contenido del recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por los abogados Carlos Eduardo Herrera Maldonado, Ramón Eduardo Corredor Mujica y Carmen Milagros Jaimes S. (INPREABOGADO Nros 14.321, 18.964 y 20.917, respectivamente), actuando como apoderados judiciales de la **ASOCIACIÓN NACIONAL DE CULTIVADORES DE ALGODÓN (ANCA)**, inscrita originalmente ante la Oficina Subalterna de Registro del Distrito Girardot del Estado Aragua “*en el mes de septiembre de 1945*”, siendo su última modificación la asentada el 20 de julio de 2007, bajo el N° 8, folios 1 al 6, Protocolo Primero, Tomo 5to, Tercer Trimestre del año 2007, ante la Oficina Inmobiliaria de Registro Público del Municipio Páez del Estado Portuguesa, representación que se evidencia de instrumento poder que riel a los folios 37 al 39 de la pieza N° 1 del expediente judicial; contra la Resolución N° 2010.100-131-152 del 26 de mayo de 2010, dictada por la Presidenta (E) del **INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES)**, en la que declaró inadmisibile el recurso jerárquico presentado por la aportante *supra* identificada, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2008-08-101 del 25 de agosto de 2008, emanada de la Gerencia General de Tributos del referido Instituto, en la que se determinaron a la referida asociación las diferencias siguientes: **(a)** aporte del dos por ciento (2%) para los períodos impositivos comprendidos desde “*el tercer trimestre del año 2001 hasta el segundo trimestre del año 2007*”, previsto en el ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, por la cantidad de doscientos setenta y un mil seiscientos diecisiete bolívares con doce céntimos (Bs. F 271.617,12), hoy reconvertida a la suma de dos bolívares con setenta y dos céntimos de bolívares (Bs.S 2,72); **(b)** “*concurso de infracciones tributarias artículo 81 del Código Orgánico Tributario [2001]*” por **(b.1)** “*multa establecida en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, más las agravantes 3 y 4 previstas en el artículo 85 del mismo Código*” y **(b.2)** “*multa establecida en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario [2001] mas agravantes 1 y 3 previstas en el artículo 95 del mismo Código*”, por la suma de trescientos noventa y siete mil trescientos treinta y siete bolívares con dos céntimos (Bs. F 397.337,02), actualmente reconvertida a tres bolívares con noventa y siete céntimos (Bs.S 3,97), resultando el monto total reexpresado de seiscientos sesenta

y ocho mil novecientos cincuenta y cuatro bolívares con catorce céntimos (Bs. 668.954,14) en este momento reconvertida al monto de seis bolívares con sesenta y nueve céntimos (Bs.S 6, 69). (Interpolados de esta Alzada).

La remisión se efectuó a fin de que esta Sala se pronuncie, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016, acerca de la consulta obligatoria de la sentencia definitiva N° 017/2014 de fecha 30 de septiembre de 2014, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la representación en juicio de la contribuyente.

El 25 de octubre de 2016, se dio cuenta en Sala y se designó Ponente a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel, para decidir la consulta.

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

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

I ANTECEDENTES

Mediante la Providencia Administrativa N° 282.015.07/067 000113 del 15 de octubre de 2007, la Gerencia General de Tributos del hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) facultó a la ciudadana Yris Marina Morales de Pérez (cédula de identidad N° 5.317.488), fiscal de cotizaciones I identificada con el código de empleado N° 18.173, para realizar una auditoría a la Asociación Nacional de Cultivadores de Algodón (ANCA), a los fines de determinar *“las obligaciones tributarias establecidas en los artículos 10, 11 y 30 de la Ley sobre el INCE”*, de 1970, correspondientes a los períodos comprendidos entre el *“tercer (3er) trimestre del año 2003 hasta el segundo (2do) trimestre del año 2007”*.

Del referido procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria Parafiscal emitió el Acta de Reparación N° 285.015-07-067 en fecha 28 de noviembre de 2007 (notificada el 30 del mismo mes y año), en la cual fueron formuladas objeciones fiscales a cargo de la indicada asociación por la cantidad total de doscientos setenta y un mil seiscientos diecisiete bolívares con doce céntimos (Bs.F 271.617,12), hoy reconvertida a la suma de dos bolívares con setenta y dos céntimos de bolívares (Bs.S 2,72); consistentes en diferencias de aportes del dos por ciento (2%) establecidos en el artículo 10, ordinal 1° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, aplicable *ratione temporis*.

El 28 de enero de 2008, la señalada asociación consignó el correspondiente escrito de descargos.

En fecha 25 de agosto de 2008, la Gerencia General de Tributos del hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) dictó la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2008-08-101, y notificada el día 11 de septiembre del mismo año, mediante la que declaró improcedente los descargos efectuados por la aportante, por lo que se exigieron el pago de las cantidades siguientes:

“(…)

<i>Incumplimiento del artículo 10 (ordinal 1° de la Ley sobre el INCE)</i>	<i>Bs. 271.617,12</i>
<i>Multa establecida en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994 más agravantes 3 y 4 previstas en el artículo 85 del mismo Código (143%) sobre Bs. 16.106,71</i>	<i>Bs. 23.032,60</i>
<i>Mas: Multa establecida en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario [2001] mas agravantes 1 y 3 previstas en el artículo 95 del mismo Código (151%) sobre Bs. 255.510,41</i>	<i>Bs. 385.820,72</i>
<i>Total Multa: Concurso de infracciones tributarias artículo 81 del Código Orgánico Tributario [2001]</i>	<i>Bs. 397.337,02</i>
<i>Total a pagar</i>	<i>Bs. 668.954,14.</i>

(…)”. (Agregados de la Sala).

El 15 de octubre de 2008, el Administrador Adjunto al Presidente de la Asociación Nacional de Cultivadores de Algodón (ANCA), asistido por el abogado Teodoro Amaya (INPREABOGADO N° 3.002), ejerció recurso jerárquico contra el acto administrativo antes aludido.

El 26 de mayo de 2010, la Presidenta (E) del referido Instituto por Resolución N° 2010-100-131-152 del 26 de mayo de 2010, declaró inadmisibile el recurso jerárquico presentado por la aportante *supra* identificada, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, de conformidad con lo establecido en el artículo 250 numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 2001, por “*ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener la capacidad necesaria para recurrir*”.

El 2 de agosto de 2010, fue interpuesto ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) No Penal de Barquisimeto, recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la representación judicial de la referida asociación, señalando lo siguiente:

En lo que respecta a la inadmisibilidad del recurso jerárquico, destacó que “*el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) en todas sus instancias reconoció la cualidad del adjunto a la presidencia de ANCA y jamás fue objetada la documentación que en tal carácter suministró a esa institución oficial, ni sus actuaciones en sede administrativa*”. (Sic).

Agregó además, lo siguiente: *“En todo caso la decisión que declara inadmitido el recurso jerárquico interpuesto por ANCA, no se pronuncia sobre el fondo del asunto cuestión que afecta gravemente la vida institucional de la recurrente y lo que resulta más grave viola el derecho fundamental de acceso a la justicia (tutela judicial efectiva) contemplado en el artículo 26 Constitucional (...)”*. (Sic).

Afirmó, que la *“(...) relación de ANCA con el INCES es de vieja data y así lo confirma Memorándum de la Dirección General de Ingresos, Consultoría Jurídica, del 25 de septiembre de 1980 N° FAA 0000617, que acompañamos marcado con la ‘G’ donde el Consultor Jurídico de ese Instituto Autónomo (...)”* consideró a la asociación *“(...) exenta del pago de aportes establecidos en el artículo 10 ordinal 1° de la Ley del sobre el INCE (...)”*. (Sic).

Asimismo, adicionó lo siguiente: *“ANCA durante su larga trayectoria como asociación de productores, ha sido celoso en el cumplimiento de su objeto social establecido en el artículo 3 de sus estatutos ‘... por ser una organización gremial del campo venezolano sin fines de lucro’. Allí encontramos la repuesta de cómo una organización gremial ha sorteado con éxito su larga vida de 65 años al servicio del campo venezolano. Una honesta administración, donde los ingresos obtenidos han servido para lograr sus fines benéficos y asistenciales, sin ningún tipo de distribución de ganancias, ni de beneficio de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados y miembros. Durante su larga vida ANCA fiel a sus Estatutos Sociales no ha realizado pago a título de reparto de utilidades o de su patrimonio, habiéndose reinvertido en la Asociación los enriquecimientos obtenidos”*. (Sic).

En otro orden de ideas, denunció el vicio de *“incompetencia del funcionario”*, ya que *“no está demostrado en autos, si siquiera en el expediente administrativo, al cual no [ha] tenido acceso, que Yris Morales de Pérez, quien procedió a levantar las actas de reparo N° 282.015-07-067 y Informe de Fiscalización, ambas de fecha 30 de noviembre de 2007, (...) y que originaron la Resolución Culminatoria del Sumario, contra la cual se recurre, tenga el carácter y competencia que le otorga el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE)”*. (Sic). (Añadido de esta Sala).

Igualmente, destacó que *“(...) Yris Morales de Pérez, quien levantó las actas fiscales del 30.11.2007 procedió en su supuesto carácter de fiscal, no dejó constancia de su nombramiento como funcionario del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y menos aun de la autorización expedida por ese Instituto que supuestamente lo habría facultado para realizar la mencionada inspección”*. (Sic).

Por otra parte, adujo el vicio de inmotivación ya que en *“(...) las actas fiscales Nos. 282.015-07/067 y del Informe de Fiscalización del 30-11-2007, no se señalan las causas o los motivos en que se fundamenta el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) para concluir que la Asociación Nacional de Cultivadores del Algodón (ANCA) deberá pagar al Instituto Nacional (...)”*. En la referida Acta no se menciona como se determinó ese concepto de aportes insolutos del 2% establecido en el artículo 10, ordinal 1° de la Ley sobre el INCE”. (Sic).

Asimismo, indicó que *“(...) el Instituto no señaló ni analizó el tipo de persona jurídica de [su] representada que como bien se ha expresado en una Asociación Civil sin fines de lucro, de naturaleza estrictamente agrícola”*. (Agregado de la Sala).

Añadió además, que “(...) *habría que precisar que la determinación del reparo fue ‘sobre base cierta’ pero sin tomar en consideración que ANCA no encaja dentro de las personas jurídicas ‘de carácter industrial o comercial’ por dedicarse de manera exclusiva a fomentar la actividad agrícola tal como lo establece el objeto de la Asociación en sus estatutos sociales. Por tanto en el acta de reparo y en el informe de fiscalización ha debido hacerse mención a este importante hecho*”. (Sic).

Denunció el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho en atención a que la “(...) *Resolución Culminatoria del Sumario N° 283-2008-08-101 de fecha 25 de agosto de 2008, en contra de [su] representada (...) por haber errado en la interpretación de la norma contenida en el artículo 10, numeral 1 de la Ley del INCE, al haberla considerado como sujeto pasivo, contribuyente aportante del impuesto allí contemplado, a [su] representada la cual es una sociedad civil sin fines de lucro, cuyo objeto es exclusivamente agrícola como lo [ha] demostrado (...)*”. (Sic). (Interpolados de la Sala).

Igualmente, invocó violación de la doctrina vinculante de la Sala Constitucional que establece que el ejercicio de la actividad agrícola es una actividad de carácter civil.

Por último, solicitó la suspensión de efectos del acto administrativo impugnado, en atención que cumple con los requisitos de procedencia establecidos en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001.

II DEL FALLO OBJETO DE CONSULTA

Mediante sentencia definitiva N° 017/2014 del 30 de septiembre de 2014, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por la representación en juicio de la contribuyente Asociación Nacional de Cultivadores de Algodón (ANCA), con base en las consideraciones siguientes:

En lo que respecta a la inadmisibilidad del recurso jerárquico y a la falta de conocimiento sobre el fondo del asunto, expuso que “(...) *es necesario aclararle a la recurrente que el hecho de haber sido notificado el mencionado ciudadano del contenido del acta de reparo, no significa que se le considerara el representante de la contribuyente, toda vez que conforme al artículo 162 del Código Orgánico Tributario hay diferentes formas de practicar la notificación; y el hecho de haber notificado al precitado ciudadano en nombre de la contribuyente, no indica que se le estaba reconociendo como representante de la misma, por cuanto de conformidad con el numeral segundo de la citada norma, la notificación puede realizarse en persona adulta que trabaje para el contribuyente. Así se declara*”. (Sic).

Agregó además, que “(...) *al aplicar el anterior criterio al presente asunto, tenemos que aun cuando es cierto que el ciudadano Ángel R. García Alva, titular de la Cédula de Identidad N° 58.667, quien es adjunto a la presidencia de la contribuyente, condición que no ha sido cuestionada y existe dicho cargo, tal como se evidencia en el extracto de la Junta Directiva cursante al folio 40, fue quien luego de firmar por la contribuyente la notificación del acta de reparo, presentó el escrito de descargos en sede administrativa y con respecto al cual no consta que el ente tributario haya cuestionado la representación que indicó el mencionado*

ciudadano y para lo cual la Administración Tributaria ha debido conforme al artículo 154 del Código Orgánico Tributario paralizar el procedimiento y notificar a la contribuyente para que subsanara la omisión observada en el lapso de diez días hábiles luego de su notificación, lo que se conoce como despacho saneador, previsto para los procedimientos de primer grado”.

Asimismo, señaló que “(...) no habiendo constatado dicha omisión y por el contrario fue emitida la resolución culminatoria del sumario el acto en la cual indicó expresamente la Administración Tributaria recurrida, lo siguiente ‘la contribuyente (A.N.C.A.), a tales efectos, en fecha 28 de enero de 2008, consignó su Escrito de Descargo dentro de los lapsos establecidos mediante el cual argumento lo siguiente (...)’. Acto respecto al cual el citado ciudadano ejerció el recurso jerárquico que fue declarado inadmisibles, por lo cual aun cuando efectivamente no consta que el ciudadano Ángel R. García Alva, titular de la cédula de identidad N° 58.677, quien es adjunto a la Presidencia, haya sido autorizado para interponer el recurso jerárquico, lo que deviene en la configuración formal de la causal de inadmisibilidad prevista en el numeral 3 del artículo 250 eiusdem, en consecuencia, se confirma el acto que decidió el recurso jerárquico N° 201.100-131-152, de fecha 26 de mayo de 2010, notificado el 21 de junio de 2010”. (Sic).

Por otra parte, consideró “(...) en base a la tutela judicial efectiva entrar a conocer los alegatos expuestos en el recurso contencioso tributario; por cuanto mediante la decisión de segundo grado emitida por el ente tributario, éste no se pronunció sobre los alegatos de fondo contra el acto administrativo que se impugnaba. En tal sentido, se constata que mediante el recurso contencioso tributario se alega la incompetencia funcional, la inmotivación, falso supuesto de hecho y de derecho por considerarla como sujeto pasivo con base en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, violación de la doctrina vinculante que establece que el ejercicio de la actividad agrícola es una actividad de carácter civil y considerando lo decidido por la Sala Constitucional en la sentencia N° 164 de fecha 23/03/2010 caso Policlínica Metropolitana (...) para evitar lesiones al principio de tutela judicial efectiva previsto en el artículo 26 de nuestra Carta Magna, pasa esta Juzgadora ‘A CONOCER TODOS LOS DERECHOS ABARCADOS DENTRO DE LA PRETENSION DE LA CONTRIBUYENTE’, respecto de la Resolución Culminatoria de Sumario N° 283-2008-08-101, de fecha 25 de agosto de 2008, notificada el 11 de septiembre de 2008, emitida por el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES). Así se decide”. (Sic).

En lo que respecta al vicio de incompetencia alegado, estableció lo siguiente: “Al analizar la providencia mediante la cual se autorizó la fiscalización a la recurrente (folio 151), se constata que se designa a la ciudadana Yris Marina Morales de Pérez, Fiscal de Cotizaciones I, con código de empleado N° 18.173 y consta asimismo que fue notificada a la recurrente a través de una de sus trabajadoras, motivo por el cual es totalmente falso el argumento de la recurrente, respecto a que ‘aun cuando en la resolución N° 285.015-07/067 se señala que el fiscal actuante habría sido autorizado por una providencia no fue presentada ni notificada a [su] representada al inicio de la fiscalización’. En tal sentido esta juzgadora debe recordarle a los abogados apoderados que conforme al numeral 1° del artículo 170 del Código de Procedimiento Civil deben exponer los hechos de acuerdo a la verdad y esa defensa es infundada porque no sólo consta la providencia que autoriza la fiscalización sino que en la misma consta además un sello estampado correspondiente a la Asociación Nacional de Cultivadores de Algodón y no consta que haya sido tachada de falsa la firma de la ciudadana que firma como trabajadora de la recurrente. Así se establece”. (Sic). (Agregado de la Sala).

Por lo que respecta a “(...) *la otra parte del alegato que sustenta la incompetencia alegada con relación a la funcionaria que realizó el procedimiento de fiscalización, está basados en que (...) no exhibió el nombramiento del funcionario público, (...) no consignó el acta de posesión y juramentación que demostrasen su investidura (...)*”, consideró que “(...) *no consta en autos que la parte recurrida haya consignado copias certificadas tanto del nombramiento como del acta de juramentación de la fiscal actuante y cuyo nombramiento de conformidad con el numeral 3° del artículo 17 del Reglamento de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, Gaceta Oficial N° 34.563 de fecha 28/09/1990, correspondía al Comité Ejecutivo del referido instituto, es decir, no hay prueba alguna de que la funcionaria emitente del acta fiscal detentaba para el momento cuando realizó la fiscalización el cargo de fiscal de cotizaciones I, con código de empleado N° 18.173, lo cual motiva a que se concluya que la mencionada funcionaria no era competente para llevar cabo la fiscalización que le fue practicada a la contribuyente, así como para levantar el Acta Fiscal en cuestión, lo que genera que se declare la nulidad de los actos emitidos con base en el acta de reparo N° 282.015-07-067 de fecha 28/11/2007. Así se decide*”. (Sic).

Posteriormente, señaló lo siguiente: “*Independientemente de la nulidad de los actos impugnados, considera procedente esta juzgadora pronunciarse sobre el alegato efectuado por la recurrente con relación a que no es sujeto pasivo de la contribución del 2% prevista en el artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y que se encontraba en vigencia para los períodos fiscalizados*”.

En tal sentido, indicó que “(...) *el argumento de la apoderada fiscal para que sea desestimado el alegato de la recurrente, está referido a que con base en el artículo 184 del Código Orgánico Tributario del 2001, el acta de reparo ‘hará plena prueba mientras no se pruebe lo contrario’ y al analizarse la señalada acta (folios 152 al 154) se constata que no existe en la misma demostración de actividades comerciales y es en el Informe de Fiscalización (folios 155 al 159) en el cual se indica que la recurrente obtiene ingresos derivados del algodón (...) de lo que se desprende es la existencia de una intermediación en la adquisición de insumos como de maquinarias y equipos agrícolas, lo que vendría a significar la no existencia del lucro propio de la actividad mercantil. Asimismo expresa el referido informe que existen ingresos por asistencia técnica, financieros y misceláneos, pero no existe prueba alguna, (...) que la Administración haya probado que los ‘negocios jurídicos exceden de su ámbito civil y que realizan actividades comerciales que producen los ingresos más importantes de su gestión económica’ y al no estar probado y por contrario, admitir la propia Administración que la recurrente ejerce también actividades del sector agrícola, que con base en el artículo 5 del Código de Comercio se considera que ‘no son actos de comercio la compra de frutos, de mercancías u otros efectos para el uso o consumo del adquirente o de su familia, ni la reventa que se haga de ellos. Tampoco es acto de comercio la venta que el propietario, el labrador o el criador hagan de los productos del fundo que explotan’, por todo lo cual considera este tribunal que al no estar probado que los ingresos más importantes de la recurrente provienen de las actividades mercantiles que a juicios de la Administración recurrida desarrolla la recurrente, se considera que también son nulos los actos impugnados por cuanto es procedente el alegato de la recurrente con relación a que no es sujeto pasivo de la contribución del 2% prevista en el ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y en consecuencia también se declara la nulidad de los referidos actos recurridos en cuanto al reparo efectuado por concepto del aporte del 2% para los*

períodos tercer (3er) trimestre del año 2001 al primer (1er) trimestre del año 2007, así como de las multas impuestas. Así se decide”. (Sic).

Ello así, destacó lo siguiente: *“Visto lo decidido sobre la incompetencia alegada y sobre que la recurrente no es sujeto pasivo de la contribución del 2% prevista en el ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), se declara inoficioso analizar el alegato referido a la inmotivación. Así se decide”.*

Por otra parte, expuso que: *“(…) el ente tributario incluyó en el aporte del 2% además de sueldos y salarios, lo relativo a bonos, horas nocturnas, domingos y feriados, vacaciones, días adicional y utilidades (folio 160), y todas [estas] partidas conforme a jurisprudencia reiterada de la Sala Político Administrativa no forman parte del mencionado aporte del 2% con base en el numeral 1° del artículo 10 de la derogada Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), en consecuencia, este tribunal en uso del poder inquisitivo del Juez Contencioso Tributario declara igualmente la nulidad del reparo efectuado, por considerar que dichas partidas no se encuentran gravadas de conformidad con la jurisprudencia antes citada. Así también se declara”.* (Interpolado de la Sala).

Luego de la motivación descrita, el Tribunal de instancia declaró lo siguiente:

“(…) PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto (...). En consecuencia: PRIMERO: Se confirma la decisión de inadmisibilidad del recurso jerárquico contenida en el Acto Administrativo N° 201.100-131-152, de fecha 26 de mayo de 2010, notificada el 21 de junio de 2010; SEGUNDO: Se declara la nulidad de la Resolución Culminatoria del Sumario N° 283-2008-08-101, de fecha 25 de agosto de 2008, notificada el 11 de septiembre de 2008 y por ende, del Acta de Reparación N° 282-015-07/067 de fecha 28 de noviembre de 2007 de conformidad con la motiva de la presente decisión. Dada la naturaleza del fallo, no hay condenatoria en costas”.

III CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Alzada analizar si resulta procedente conocer en consulta la sentencia definitiva N° 017/2014 del 30 de septiembre de 2014, dictada el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la representación en juicio de la Asociación Nacional de Cultivadores de Algodón (ANCA), para enervar los efectos del acto administrativo contenido en la Resolución N° 2010.100-131-152 del 26 de mayo de 2010, dictado por la Presidenta (E) del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), ello en aplicación del artículo 84 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016.

Así, circunscribiendo el análisis en consulta a los aspectos de orden público, constitucional y de interés general señalados por esta Sala Político-Administrativa en sus sentencias Nros. 00812 y 00813, ambas de fecha 22 de junio de 2011, casos: *C.A. Radio Caracas Televisión -RCTV-* y *Corporación Archivos Móviles Archimóvil, C.A.*, respectivamente; concatenados con la reconsideración del criterio consistente en los requisitos o condiciones exigidas para conocer en consulta obligatoria de las sentencias contrarias a las pretensiones del Estado, realizada en el fallo N° 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero*

C.A., donde se decidió la improcedencia del establecimiento de límites a la cuantía para someter a consulta las decisiones judiciales desfavorables a la República, vistos “*los intereses patrimoniales del Estado debatidos en los juicios contencioso-tributarios, que denotan un relevante interés público y utilidad social, por estar íntimamente relacionados con la recaudación de tributos y la obligación de los particulares de contribuir con las cargas públicas para la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población*”; considera esta Máxima Instancia menester el análisis de tal decisión, sobre el cual quedará circunscrita la presente consulta.

Adicionalmente, de resultar procedente la consulta, se verificará si el fallo de instancia incurrió en lo siguiente: **(i)** se apartó del orden público; **(ii)** violentó normas de rango constitucional o interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal; **(iii)** quebrantó formas sustanciales en el proceso o de las demás prerrogativas procesales; o **(iv)** hubo una incorrecta ponderación del interés general (*vid.* decisión de la Sala Constitucional N° 1071 del 10 de agosto de 2015, caso: *María del Rosario Hernández Torrealba*).

Ahora bien, de las exigencias señaladas en los referidos criterios jurisprudenciales al caso bajo análisis, esta Máxima Instancia constata que: **a)** se trata de una sentencia definitiva; **b)** dicho fallo resultó parcialmente contrario a las pretensiones del hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), que goza de todas las prerrogativas, privilegios y exenciones fiscales y tributarias de la República Bolivariana de Venezuela, de conformidad con lo establecido en el artículo 3 del Decreto N° 1.414 mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista de 2014; y **c)** se trata de un asunto de naturaleza tributaria donde se encuentra involucrado el orden público (*vid.*, sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 1.747 del 18 de diciembre de 2014, caso: *Importaciones Producciones Enológicas, C.A.*), así como también el interés general, habida cuenta que “*subyace un eventual menoscabo económico para [el] patrimonio*” del Instituto (*vid.*, el mencionado fallo de la Sala Constitucional Nro. 1071 del 10 de agosto de 2015); en razón de ello, a juicio de esta Máxima Instancia procede el conocimiento en consulta de la decisión que resultó desfavorable al mencionado Instituto. Así se declara. (Interpolado de la Sala).

Preliminarmente, respecto a la medida cautelar de suspensión de efectos, debe este Máximo Tribunal indicar que el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental no emitió decisión respecto a la medida antes referida: no obstante ello, en atención a que la presente causa se encuentra en fase de decisión del fondo del asunto, no corresponde a esta Alzada realizar pronunciamiento sobre dicha cautela, en virtud de ser accesoria a la pretensión principal de nulidad que se conoce en esta oportunidad. Así se declara.

Por otra parte, debe esta Alta Instancia declarar firmes los pronunciamientos dictados por la Juzgadora de mérito que no fueron apelados por la representación judicial de la Asociación Nacional de Cultivadores de Algodón (ANCA) y que no resultan desfavorables a los intereses patrimoniales del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), referentes a: **i)** la conformidad a derecho de la declaratoria de procedencia de la causal de inadmisibilidad del recurso jerárquico, prevista en el artículo 250, numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 2001 y **ii)** la improcedencia del vicio de incompetencia de la funcionaria Yris Marina Morales de Pérez, por constar en autos la Providencia Administrativa que autoriza la fiscalización.

Visto lo anterior, pasa esta Sala a pronunciarse sobre los puntos objeto de consulta, los cuales se señalan a continuación:

- 1) Vicio de incompetencia de la funcionaria fiscal por no constar en autos el nombramiento como fiscal de cotizaciones I.
- 2) De la improcedencia de los aportes del dos ciento (2%) establecidos en el artículo 10 ordinal 1° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación educativa (INCE) de 1970, por no estar sujeta a las obligaciones previstas en dicha Ley.
- 3) De la gravabilidad de las partidas “*sueldos y salarios, bonos, horas nocturnas, domingos y feriados, vacaciones, días adicional y utilidades*”.

Sin embargo, previamente a revisar en consulta el fallo de instancia, respecto a los pronunciamientos que resultaron desfavorables al Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), esta Sala debe advertir que la Juzgadora de mérito no obstante concluir en la conformidad a derecho de la inadmisibilidad del recurso jerárquico, entró a conocer el fondo del recurso contencioso tributario bajo el siguiente análisis: “(...) *en base a la tutela judicial efectiva entrar a conocer los alegatos expuestos en el recurso contencioso tributario; por cuanto mediante la decisión de segundo grado emitida por el ente tributario, éste no se pronunció sobre los alegatos de fondo contra el acto administrativo que se impugnaba. En tal sentido, se constata que mediante el recurso contencioso tributario se alega la incompetencia funcional, la inmotivación, falso supuesto de hecho y de derecho por considerarla como sujeto pasivo con base en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, violación de la doctrina vinculante que establece que el ejercicio de la actividad agrícola es una actividad de carácter civil y considerando lo decidido por la Sala Constitucional en la sentencia N° 164 de fecha 23/03/2010 caso Policlínica Metropolitana (...)*”

Ello así, “(...) *para evitar lesiones al principio de tutela judicial efectiva previsto en el artículo 26 de nuestra Carta Magna, pasa esta Juzgadora ‘A CONOCER TODOS LOS DERECHOS ABARCADOS DENTRO DE LA PRETENSIÓN DE LA CONTRIBUYENTE’, respecto de la Resolución Culminatoria de Sumario N° 283-2008-08-101, de fecha 25 de agosto de 2008, notificada el 11 de septiembre de 2008, emitida por el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES). Así se decide*”. (Sic).

Al respecto, se desprende de los folios 183 al 186 de la pieza N° 1 del expediente judicial, la Resolución N° 2010.100-131-152 del 26 de mayo de 2010, dictada por la Presidenta (E) del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), en la que solamente declaró inadmisibile el recurso jerárquico presentado por la aportante *supra* identificada, con fundamento en lo establecido en el artículo 250 numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 2001, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2008-08-101 del 25 de agosto de 2008, emanada de la Gerencia General de Tributos del referido Instituto, sin que se desprenda ningún otro pronunciamiento respecto al fondo del asunto planteado por la recurrente en el recurso jerárquico.

En tal sentido, la Sala Constitucional de este Alto Tribunal mediante sentencia N° 164 del 23 de marzo de 2010, caso: *Policlínica Metropolitana C.A.*, estableció lo siguiente:

“(…)

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

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

Esta Sala observa que la decisión administrativa que versó sobre el recurso jerárquico no se pronunció sobre el fondo del asunto, por lo que en este caso el contribuyente disponía, dada la negativa de la Administración, de una mayor amplitud de la pretensión para la tutela de sus derechos subjetivos en vía judicial como sujeto pasivo de la relación tributaria; medio judicial que puede interponerse sin que se agote la vía administrativa y sin sujetarse a lo decidido por ésta, dadas las disposiciones del Código Orgánico Tributario y de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia que eliminaron el agotamiento de la vía gubernativa como un presupuesto necesario para la admisión de la pretensión contencioso administrativa de nulidad contra actos administrativos de efectos particulares, normas expresamente invocadas por la jurisprudencia de esa Sala Político Administrativa (s.S.P.A. núms. 786/2004; 944/2004 y 1609/2004). De forma tal, el jurisdicente puede acudir a cualquier vía, sin que los alegatos presentados en los recursos administrativos constriñan la amplitud de control por parte de la jurisdicción (vid. s.S.C. núm. 957 del 9 de mayo de 2006; caso: Luis Eduardo Moncada Izquierdo).

Ello así, estima la Sala que la sentencia en cuestión incurrió en el vicio de incongruencia omisiva, contrario al principio de la tutela judicial efectiva establecido en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; razón por la cual, esta Sala, conforme a los criterios expuestos anteriormente, y atendiendo a su doctrina en materia de revisión constitucional (vid. s. S.C. núm. 93/2001, del 6 de febrero; caso: Corpoturismo; 1992/2004, del 8 de septiembre de 2004; caso: Meter Hofle Szabo; 2216/2004, del 21 de septiembre de 2004; caso: Caso: Claudia Turchetti Bonfanti; 325/2005, del 30 de marzo de 2005; caso: Alcido Parra Ferreira) estima procedente la presente revisión constitucional (...).”

Asimismo, esta Sala Político-Administrativa, mediante decisión N°00200 de fecha 21 de febrero de 2008, caso *Aduanex Asesoramiento Aduanero C.A.*, estableció lo siguiente:

“En sujeción a la precitada doctrina judicial vinculante, esta Sala Político-Administrativa debe reiterar que constituye un deber de todo Sentenciador, en especial -por lo que atañe al presente caso- aquél que tiene atribuida la competencia para dirimir conflictos en el ámbito contencioso tributario, conocer y decidir acerca de la totalidad de las pretensiones

de fondo o de los aspectos considerados lesivos por el accionante sobre su esfera jurídica, labor esta de progenie constitucional en los términos del artículo 259 del Texto Fundamental de 1999, dada su función de garante de la legalidad en el contexto de las relaciones del Estado (en cualquiera de sus manifestaciones) con los particulares. Así pues, vale referir que en el fallo Nro. 00301 del 15 de marzo de 2016, caso: Instituto Loscher Ebbinghauss, C.A., este Alto Tribunal expresó:

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

Con tal declaratoria, entiende esta Sala, que la sentenciadora de la causa equiparó la inadmisibilidad del recurso jerárquico con la improcedencia del recurso contencioso tributario, sin advertir que la primera de ellas ‘no conlleva irremediablemente a la misma declaratoria en la interposición del recurso contencioso tributario ante los órganos de justicia’. (Vid., sentencia N° 01382 del 4 de diciembre de 2013, caso: Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda vs. García Tuñón, C.A.).

*Sobre este aspecto, esta Alzada al igual que lo hiciera en sus fallos Nos. 00438 y 01382 de fechas 6 de abril de 2011 y 4 de diciembre de 2013, casos: Vanscopy, C.A.; y Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda vs. García Tuñón, C.A., respectivamente, considera pertinente traer a colación el criterio jurisprudencial de carácter vinculante sentado por la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal en su sentencia N° 164 del 23 de marzo de 2010, caso: Policlínica Metropolitana, C.A., que resalta **el deber del sentenciador de conocer de las pretensiones de fondo alegadas por los recurrentes en sede jurisdiccional**, en los términos siguientes:*

(...Omissis...)

*Partiendo de los lineamientos fijados en la sentencia parcialmente transcrita, en el presente asunto advierte esta Sala que **la juzgadora de la causa al no conocer en torno a la denuncia de nulidad absoluta del acto de determinación de tributos e imposición de sanciones** (Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo), relacionada con la vulneración de la supuesta condición de no ser contribuyente frente a las contribuciones parafiscales exigidas por el ente exactor, **transgredió el derecho constitucional a una tutela judicial efectiva y a la defensa de la sociedad mercantil de autos, conforme a lo establecido en los artículo 26 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**, razón por la cual se declara con lugar la apelación interpuesta por la recurrente y se revoca el fallo de instancia (...)*. (Destacado de la sentencia parcialmente transcrita).

Aplicando todo lo *supra* expuesto a lo decidido por el Tribunal de instancia, observa esta Alzada que el mismo actuó apegado a derecho, al proceder a entrar a conocer los demás argumentos expuestos por la representación judicial de la recurrente en su recurso contencioso tributario y no limitarse a la declaratoria de inadmisibilidad del recurso jerárquico, de manera de no incurrir en *el vicio de incongruencia omisiva*, la cual en definitiva contraría el postulado de tutela judicial efectiva establecido en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; motivo por el cual, esta Sala confirma el pronunciamiento efectuado por el fallo del *a quo* conforme al cual, “*para evitar lesiones al principio de tutela judicial efectiva previsto en el artículo 26 de nuestra Carta Magna, pasa (...) ‘A CONOCER TODOS LOS DERECHOS ABARCADOS*

DENTRO DE LA PRETENSION DE LA CONTRIBUYENTE', respecto de la Resolución Culminatoria de Sumario N° 283-2008-08-101, de fecha 25 de agosto de 2008, notificada el 11 de septiembre de 2008, emitida por el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES)".(Sic). Así se declara.

Delimitado lo anterior, pasa este Alto Tribunal a conocer de consulta en el orden siguiente:

1) Del vicio de incompetencia de la funcionaria fiscal

La decisión consultada indicó que “(...) *la incompetencia alegada con relación a la funcionaria que realizó el procedimiento de fiscalización, está basados en que (...) no exhibió el nombramiento del funcionario público, (...) no consignó el acta de posesión y juramentación que demostrasen su investidura (...)*”, asimismo, consideró que “(...) *no consta en autos que la parte recurrida haya consignado copias certificadas tanto del nombramiento como del acta de juramentación de la fiscal actuante y cuyo nombramiento de conformidad con el numeral 3° del artículo 17 del Reglamento de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, Gaceta Oficial N° 34.563 de fecha 28/09/1990, correspondía al Comité Ejecutivo del referido instituto, es decir, no hay prueba alguna de que la funcionaria emitente del acta fiscal detentaba para el momento cuando realizó la fiscalización el cargo de fiscal de cotizaciones I, con código de empleado N° 18.173, lo cual motiva a que se concluya que la mencionada funcionaria no era competente para llevar cabo la fiscalización que le fue practicada a la contribuyente, así como para levantar el Acta Fiscal en cuestión, lo que genera que se declare la nulidad de los actos emitidos con base en el acta de reparo N° 282.015-07-067 de fecha 28/11/2007. Así se decide”. (Sic).*

Sobre tal pronunciamiento, esta Sala una vez analizada la totalidad de los expedientes judicial y administrativo, verifica que el único instrumento presentado por el hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), fue la Providencia Administrativa N° 282.015-07/067 000113 del 15 de octubre de 2007, en la que la entonces Gerente General de Tributos de la Administración Parafiscal “*autoriza a la ciudadana Yris Marina Morales de Pérez, titular de la cedula de identidad N° 5.317.488, Fiscal de cotizaciones I, Código de Empleado N° 18.173 para que proceda a practicar una Fiscalización a la contribuyente (...)*” (sic), donde se evidencia que la referida ciudadana fue autorizada a los fines de efectuar el procedimiento de fiscalización y determinación a la asociación de autos, tal como fue señalado por el Tribunal *a quo*; no obstante ello, observa esta Alzada que las objeciones contenidas en el Acta Fiscal suscritas por la funcionaria Yris Marina Morales de Pérez, fueron ratificadas mediante la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. 283-2008-08-101 de fecha 25 de agosto de 2008, suscrita por el Gerente General de Tributos del hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES).

Sobre la subsanación del vicio de incompetencia del funcionario autorizado para levantar Actas Fiscales, se pronunció este Máximo Tribunal en el fallo N° 00309 de fecha 20 de marzo de 2013, caso: *GTME de Venezuela, S.A.*, ratificado en la decisión N° 00093 del 1° de febrero de 2018, caso: *Central Azucarero Portuguesa, C.A.*, en los términos siguientes:

“(...) Ahora bien, en los diversos requerimientos efectuados a la recurrente por el mencionado autorizado, este se identificó como Fiscal Externo y Licenciado en Ciencias Fiscales con el registro número 34-2581, sin embargo no consta en autos su condición de funcionario del Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH), y que como tal esté

facultado para realizar la fiscalización que concluyó con el Acta N° 001 del 7 de noviembre de 2007, lo que pudiera dar lugar a la declaratoria de incompetencia del funcionario.

Sin embargo, cualquier vicio en la competencia del mencionado ciudadano quedó subsanado en el oficio N° 000127 del 1° de abril de 2008, mediante el cual la Gerente de Fiscalización del BANAVIH, actuando por delegación de firma de la Junta Directiva del referido organismo, mediante Resolución N° JD-07-01, en Sesión Extraordinaria N° 01 de fecha 2 de enero de 2007, resolvió ratificar el contenido del Acta de Fiscalización N° 001 del 7 de noviembre de 2007, por lo que se desestima el referido alegato opuesto por la recurrente. Así se declara (...)”.

Del precitado criterio se infiere que la ratificación por un órgano superior facultado para ello, convalida el acta de reparo viciada de nulidad por incompetencia del funcionario actuante; por ende, se revoca el pronunciamiento que sobre tal aspecto efectuó el fallo objeto de consulta, pues se insiste la actuación de la ciudadana Yris Marina Morales de Pérez, en su carácter de Fiscal de Cotizaciones I, fue convalidada por la entonces Gerente General de Tributos del aludido Instituto exactor. Así se declara.

2) De la improcedencia de los aportes del dos por ciento (2%) establecidos en el artículo 10, ordinal 1° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación educativa (INCE) de 1970.

Señaló el Tribunal de Instancia en la decisión objeto de estudio por esta Sala, que: *“Independientemente de la nulidad de los actos impugnados, considera procedente (...) pronunciarse sobre el alegato efectuado por la recurrente con relación a que no es sujeto pasivo de la contribución del 2% prevista en el artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y que se encontraba en vigencia para los períodos fiscalizados”*. (Sic).

En tal sentido, indicó que *“(...) el argumento de la apoderada fiscal para que sea desestimado el alegato de la recurrente, está referido a que con base en el artículo 184 del Código Orgánico Tributario del 2001, el acta de reparo ‘hará plena prueba mientras no se pruebe lo contrario’ y al analizarse la señalada acta (folios 152 al 154) se constata que no existe en la misma demostración de actividades comerciales y es en el Informe de Fiscalización (folios 155 al 159) en el cual se indica que la recurrente obtiene ingresos derivados del algodón (...), de lo que se desprende es la existencia de una intermediación en la adquisición de insumos como de maquinarias y equipos agrícolas, lo que vendría a significar la no existencia del lucro propio de la actividad mercantil. Asimismo expresa el referido informe que existen ingresos por asistencia técnica, financieros y misceláneos, pero no existe prueba alguna, (...), que la Administración haya probado que los ‘negocios jurídicos exceden de su ámbito civil y que realizan actividades comerciales que producen los ingresos más importantes de su gestión económica’ y al no estar probado y por contrario, admitir la propia Administración que la recurrente ejerce también actividades del sector agrícola, que con base en el artículo 5 del Código de Comercio se considera que ‘no son actos de comercio la compra de frutos, de mercancías u otros efectos para el uso o consumo del adquirente o de su familia, ni la reventa que se haga de ellos. Tampoco es acto de comercio la venta que el propietario, el labrador o el criador hagan de los productos del fundo que explotan’, por todo lo cual considera este tribunal que al no estar probado que los ingresos más importantes de la recurrente provienen de las actividades mercantiles que a juicios de la Administración recurrida desarrolla la recurrente, se considera que también son nulos los actos impugnados por cuanto es procedente el alegato de la recurrente*

con relación a que no es sujeto pasivo de la contribución del 2% prevista en el ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y en consecuencia también se declara la nulidad de los referidos actos recurridos en cuanto al reparo efectuado por concepto del aporte del 2% para los períodos tercer (3er) trimestre del año 2001 al primer (1er) trimestre del año 2007, así como de las multas impuestas. Así se decide”. (Sic)

Ahora bien, a los fines de conocer del presente aspecto, la Sala observa que el artículo 10, ordinales 1° y 2° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, establece:

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

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

2°.- El medio por ciento de las utilidades anuales, pagadas a los obreros y empleados y aportadas por éstos. Tal cantidad será retenida por los respectivos patronos para ser depositada a la orden del instituto, con la indicación de la procedencia (...).” (Resaltado y Subrayado de esta Alzada).

De la norma anteriormente transcrita se observa que el legislador nacional, estableció a los fines de sufragar los gastos del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), la obligación tanto del patrono como del trabajador, de realizar un aporte denominado contribución; en el caso del patrono, de un dos por ciento (2%) del total de sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie pagados al personal que trabaja en establecimientos industriales o comerciales. Por su parte, los empleados y obreros de dichos establecimientos lo harán con un medio por ciento (1/2%) de las utilidades anuales pagadas.

Así, a fin de determinar cuándo se está obligado a contribuir con dicho aporte, tomando en cuenta la vigencia temporal del referido instrumento legal, es necesario destacar la normativa prevista en el Código de Comercio, concretamente en sus artículos 3, 5, 10 y 200, cuyos textos son del tenor siguiente:

*“**Artículo 3.-** Se reputan además actos de comercio, cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo, y si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil”.*

*“**Artículo 5.-** No son actos de comercio la compra de frutos, de mercancías u otros efectos para el uso o consumo del adquirente o de su familia, ni la reventa que se haga de ellos. Tampoco es acto de comercio la venta que el propietario, el labrador o el criador hagan de los productos del fundo que explotan”.*

*“**Artículo 10.-** Son comerciantes los que teniendo capacidad para contratar hacen del comercio su profesión habitual, y las sociedades mercantiles”.*

*“**Artículo 200.-** Las compañías o sociedades de comercio son aquellas que tienen por objeto uno o más actos de comercio.*

Sin perjuicio de lo dispuesto por leyes especiales, las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada tendrán siempre carácter mercantil, cualquiera que sea su

objeto, salvo cuando se dediquen exclusivamente a la explotación agrícola o pecuaria.

Las sociedades mercantiles se rigen por los convenios de las partes, por las disposiciones de este Código y por las del Código Civil.

Parágrafo Único.- El Estado, por medio de los organismos administrativos competentes, vigilará el cumplimiento de los requisitos legales establecidos para la constitución y funcionamiento de las Compañías Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada.” (Destacado de la Sala).

En las normas anteriormente señaladas, se establecen los supuestos para determinar cuándo se está en presencia de un acto objetivo y subjetivo de comercio.

Ahora bien, a fin de establecer si la Asociación Nacional de Cultivadores de Algodón (ANCA), se encuentra sujeta al pago del aporte previsto en el artículo 10, ordinal 1° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, aplicable *ratione temporis*, este Máximo Tribunal observa lo siguiente:

Riela al folio 254 de la pieza N° 1 del expediente judicial, documento constitutivo estatutario de la referida asociación, que en su artículo 3 establece como objeto social lo siguiente:

“Artículo 3: OBJETO: Por ser una organización gremial del campo venezolano sin fines de lucro, entre los objetivos básicos de la Asociación está propender a la formación y asentamiento de una clase agrícola media, idónea, moderna, capaz para producir alimentos y productos agropecuarios en el medio rural en forma tecnológica y competitiva y con la habilidad suficiente para preservar el medio ambiente y los recursos naturales renovables. Sin que por ello sea limitativo, se declaran objetivos prioritarios de la Asociación: a) Propender al incremento e intensificación del cultivo del algodón en el país como vía para la generación de intensivo empleo, aportar materia prima para la industria textil y fortalecer la economía de la provincia venezolana, donde tiene su asiento esta actividad. b) Desarrollar programas para el mejoramiento y productividad del cultivo del algodón, el abaratamiento de sus costos de producción y la canalización del mercadeo, tratando de que este sector constituya actividad rentable para sus participantes, y fuente ahorradora de divisas al producirse en el país esta materia prima. c) Para adecuarse a parámetros tecnológicos, la Asociación patrocinará a su vez, la diversificación del cultivo y en consecuencia, podrá estimular y propiciar otros rubros agrícolas que constituyen complementos de nuestro cultivo primario de algodón, buscando un justo equilibrio en el desempeño de la función productiva en el campo y su comercialización. d) La Asociación intermediará para la adquisición de maquinarias, equipos e implementos agrícolas y sus repuestos, partes y piezas; semillas, fertilizantes, insecticidas, fungicidas, fito-reguladores, productos biológicos, herbicidas, micro elementos, y en general, en cualquier insumo que sea requerido para la función de la moderna producción en el campo, tratando que esos elementos de siembra, lleguen al productor con la mejor calidad y al más bajo precio posible, velando por su oportuna y justificada utilización. e) A través del Desarrollo Agrícola nacional, los productores han manifestado particular interés en participar en los procesos agroindustriales como parte actora, a los efectos de las llamadas ‘ganancias compartidas’ y en ese sentido, la Asociación podrá establecer industrias propias utilizando sus recursos y los procedentes de los créditos que tramite y obtenga; o bien, mediante asociaciones estratégicas en cualquier proporción, siempre que tenga representación total o parcial en su administración y manejo. f) La Asociación por intermedio de su Junta Directiva, representará los intereses de sus asociados ante el Gobierno Nacional o Regional, Institutos Autónomos y ante cualquier organismo institucional público o privado, así como ante organizaciones internacionales si fuese necesario. g) Para la ejecución de los programas de producción que realicen sus asociados, la Asociación financiará bien sea

con sus propios recursos o a través de la gestión respectiva por ante las instituciones financieras del país o el extranjero, tanto privadas como públicas, los recursos indispensables para el cumplimiento de sus propósitos y programas. Igual cometido podrá realizarse ante el comercio e industria especializada. h) La organización gremial promoverá el establecimiento de un Departamento o Gerencia Técnica con el propósito de actualizar las técnicas de producción agrícola y algodonera en especial, reducir costos a través de la productividad, la transferencia tecnológica y en general, cuanto sea posible para darle permanencia a la producción agrícola vegetal en condiciones competitivas. El Departamento o Gerencia Técnica dará particular importancia a las estadísticas, estudios de suelos particularizado por socio, datos de precipitaciones pluviométricas y cuando sea dable para la más racional producción económica del campo. A cada asociado se le abrirá un expediente contentivo de la titularidad de la tierra que trabaje, su plano topográfico, ubicación precisa, costos de producción y rendimiento por unidad de siembra. i) Cualquier otra actividad relacionada con el mejoramiento económico, social y humano de sus socios”. (Sic).

De lo anterior, se observa que la actividad desarrollada por la recurrente conforme a su documento constitutivo es la agrícola, en especial la referida al algodón, la cual comprende un objeto muy amplio, pero siempre destinado al incentivo y producción de dicha actividad.

Ahora bien, la Administración Tributaria Parafiscal mediante Informe de Fiscalización, el cual riela a los folios 218 al 222 de la pieza N° 1 de las actas procesales, señaló lo siguiente:

“La Asociación se dedica a múltiples actividades algunas de ellas de carácter mercantil como es la compra y venta de fertilizantes, insecticidas, herbicidas, fungicidas, maquinarias, repuestos entre otros y su posterior venta a los agricultores mediante la utilización de línea de crédito, lo cual constituye un acto de comercio. También desarrolla actividades industriales: (desmotadora de algodón). Se entenderá por industrial la persona que realiza actividades como propietario o responsables en establecimientos, plantas o talleres destinados a la elaboración, transformación, confección de productos o artículos en estado natural, semielaborados o ya elaborados; las ensambladoras que unen o juntan piezas que integran bienes, los envasadores de productos o bienes para conservarlos o transportarlos; y otros que realizan actividades de transformación de bienes. En otro orden de ideas, se entiende por establecimiento, empresa, faena, actividad un lugar donde existe un capital una técnica y una permanencia dedicada a la producción o transformación de bienes, y en este caso hablamos de establecimientos industriales, o a la intermediación en la ventas de productos o servicios, en este caso hablamos de establecimientos comerciales (se anexan 44 comprobantes de ingresos y acondicionamiento de granos correspondientes a los años 2003 al 2007).

En atención al objeto de su gestión, esta asociación debe ser considerada, por razón de la naturaleza de los actos que realiza sujeta, por tanto, a las previsiones del numeral 1ero del Artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (I.N.C.E.)”. (Sic).

Constratando lo anterior con lo señalado en el artículo 5 del Código de Comercio, observa esta Alzada que las actividades señaladas en el referido informe de fiscalización, no son consideradas como actos de comercio por parte de dicha Ley por tratarse de la compra y venta de insumos para la actividad agrícola. A mayor abundamiento, es importante observar que estamos en presencia de una actividad agrícola, la cual por excelencia es de naturaleza civil, por lo que aún siendo un desempeño de carácter industrial lo primordial no es su forma de constitución, sino la actividad que realiza, afirmación esta que se encuentra respaldada por lo establecido en el artículo 200 único aparte del Código de Comercio, conforme al cual: **“Sin perjuicio de lo dispuesto por leyes**

especiales, las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada tendrán siempre carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto, salvo cuando se dediquen exclusivamente a la explotación agrícola o pecuaria”.

Por otra parte, riel a los folios 71 al 74 de la pieza N°1 del expediente judicial, dictamen N° FAA.000617 de fecha 25 de septiembre de 1980, emanado de la Consultoría Jurídica de la Administración Parafiscal recurrida y dirigido a la Dirección General de Ingresos del señalado Instituto Autónomo, donde señaló lo siguiente:

“(…)

En el caso que nos ocupa no se trata de un establecimiento comercial ni industrial, sino de un ente jurídico que revista la características de una asociación gremial de carácter civil sin fines de lucro, lo que no excluye que el ente pueda realizar actividades lucrativas como medio para alcanzar sus fines propios (...).

Por lo antes expuesto esta Consultoría Jurídica considera que A.N.C.A., está exenta del pago de los aportes establecidos en el Ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el Ince, toda vez que no se encuentra enmarcada dentro de los supuestos establecidos en dicha normativa para ser considerado como sujeto pasivo de la referida obligación”. (Sic).

De lo anterior, -no obstante la imprecisión de la Consultoría Jurídica del indicado Instituto, al señalar que la recurrente de autos se encontraba exenta, cuando en estricto derecho es que no estaba sujeta- se desprende que ya la Administración Tributaria Parafiscal consideraba que dicha asociación no se enmarca dentro de los supuestos establecidos para tenerse como sujeto pasivo del aporte previsto en el artículo 10, ordinal 1° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970.

Ello así, y visto que la actividad desarrollada por la Asociación Nacional de Cultivadores de Algodón (ANCA) no revisten carácter mercantil, tal como lo sostuvo la Sala Constitucional en el fallo N° 1678 de fecha 3 de agosto de 2007, caso: *Suelopetrol, C.A.*, cuando concluyó que “(…) *la obligación del aporte previsto en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), va dirigido exclusivamente a aquellos establecimientos industriales o comerciales, esto es, aquellas empresas cuya actividad económica sea de carácter mercantil y no como en el caso de Suelopetrol C.A., (sic) cuya actividad económica es de carácter civil*”, debe este Máximo Tribunal confirmar el pronunciamiento del Juzgado de instancia al efecto, pues se insiste, las actividades realizadas por la Asociación Nacional de Cultivadores de Algodón (ANCA), son de naturaleza civil, más cuando la Administración Tributaria Parafiscal sólo hizo alusión en el *supra* transcrito informe de fiscalización, que “*se anexan 44 comprobantes de ingresos y acondicionamiento de granos correspondientes a los años 2003 al 2008*”, los cuales no rielan en el expediente administrativo ni judicial.

Con fundamento en lo precedente, considera esta Sala al igual que la Jueza de instancia, que la Asociación Nacional de Cultivadores de Algodón (ANCA) no está sujeta a las disposiciones de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, aplicable *ratione temporis*, por no encontrarse vinculado al ejercicio de actividades industriales y comerciales. Así se decide.

En lo atinente al pronunciamiento efectuado por el Tribunal *a quo* conforme al cual señaló que: “*Independientemente de lo decidido, se observa que el ente tributario incluyó en el aporte del 2% además de sueldos y salarios, lo relativo a bonos, horas nocturnas, domingos y feriados, vacaciones, días adicional y*

utilidades (folio 160), y (...) conforme a jurisprudencia reiterada de la Sala Político Administrativa no forman parte del mencionado aporte del 2% (...), en consecuencia, (...) en uso del poder inquisitivo del Juez Contencioso Tributario declara igualmente la nulidad del reparo efectuado, por considerar que dichas partidas no se encuentran gravadas de conformidad con la jurisprudencia antes citada”.

Observa esta Sala que dicho pronunciamiento resulta innecesario, en atención a que la Asociación Nacional de Cultivadores del Algodón (ANCA), no está sujeta a lo dispuesto en el artículo 10 ordinal 1° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (I.N.C.E.) de 1970, razón por la cual se revoca dicho pronunciamiento. Así se dispone.

En virtud de lo anterior, conociendo en consulta del mérito de la causa, se declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la representación en juicio de la indicada Asociación Civil; en consecuencia, queda firme la Resolución N° 2010.100-131-152 del 26 de mayo de 2010, que declaró inadmisibile el recurso jerárquico presentado y nula la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2008-08-101 del 25 de agosto de 2008, emanada de la Gerencia General de Tributos del referido Instituto. Así se determina.

Finalmente, no procede la condenatoria en costas procesales a las partes por no haber resultado ninguna de ellas vencida totalmente en juicio, conforme a lo dispuesto en el 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. Así finalmente se declara.

IV DECISIÓN

Por las consideraciones 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.- FIRMES los pronunciamientos dictados por el Juzgador de Instancia que no fueron apelados por la representación judicial de la **ASOCIACIÓN NACIONAL DE CULTIVADORES DE ALGODÓN (ANCA)** y que no resultan desfavorables a los intereses patrimoniales del **INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES)**, referentes a: *i)* la conformidad a derecho de la declaratoria de la causal de inadmisibilidad del recurso jerárquico, prevista en el artículo 250, numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 2001 y *ii)* la improcedencia del vicio de incompetencia de la funcionaria Yris Marina Morales de Pérez, por constar en autos la Providencia Administrativa que autoriza la fiscalización.

2.- PROCEDE LA CONSULTA de la sentencia definitiva N° 017/2014 de fecha 30 de septiembre 2014, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, conforme a lo previsto en el artículo 84 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016, la cual se **CONFIRMA** salvo los pronunciamientos referentes a: *i)* la incompetencia de la funcionaria fiscal por no constar su designación y nombramiento y *ii)* que no son gravables las partidas “*sueldos y salarios, bonos, horas nocturnas, domingos y feriados, vacaciones, días adicional y utilidades*”, tomadas por la Administración Tributaria Parafiscal, los cuales se **REVOCAN**.

3.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la representación en juicio de la **ASOCIACIÓN NACIONAL DE CULTIVADORES DE ALGODÓN (ANCA)**, contra la Resolución N° 2010.100-131-152 del 26 de mayo de 2010, dictada por la Presidenta (E) del **INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES)**; en consecuencia:

3.1.- FIRME la resolución antes identificada que declaró **INADMISIBLE** el recurso jerárquico presentado por la referida Asociación.

3.2.- NULA la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 283-2008-08-101 del 25 de agosto de 2008, emanada de la Gerencia General de Tributos del referido Instituto Parafiscal.

NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales a las partes, en los términos expuestos en el presente fallo.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Remítase 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 diecisiete (17) días del mes de octubre del año dos mil dieciocho (2018). Años 208° 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 dieciocho (18) de octubre del año
dos mil dieciocho, se publicó y registró la
anterior sentencia bajo el N° 01058.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

