



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**
Exp. Nro. 2016-0639

Mediante Oficio Nro. 154/2015 de fecha 11 de julio de 2016, recibido el 20 de octubre del mismo año, el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala el expediente identificado con el alfanumérico AF48-U-2002-000062/1843 de su nomenclatura, contentivo del recurso contencioso tributario interpuesto por los abogados Inés Arévalo Rondón y Abdías Arévalo Rondón (INPREABOGADO Nros. 9.016 y 71.375, respectivamente), actuando en su carácter de apoderados judiciales de la sociedad mercantil **CARACAS PAPER COMPANY, S.A.**, originalmente inscrita -según consta en autos- ante el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del antes Distrito Federal y Estado Miranda, hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda, en fecha 6 de octubre de 1953, bajo el Nro. 597, Tomo 2-G, y posteriormente anotada, en virtud del cambio de su domicilio, en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Aragua en fecha 2 de abril de 1968, bajo el Nro. 37, Tomo I, representación que consta de instrumento poder que riela a los folios 14 al 18 del expediente judicial.

Dicho medio de impugnación fue interpuesto contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo distinguida con el alfanumérico GRTI-RCE-SM-ASA-2002-00024 de fecha 25 de abril 2002, notificada el 8 de mayo del mismo año, y emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos, de la Región Central del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, a través de la cual confirmó el Acta de Retención identificada con las letras y números GRTI-RCE-DFE-01-M-ISLR-00202 del 27 de septiembre de 2001, notificada en esa misma fecha, correspondiente al ejercicio fiscal del año 1997, que impuso a cargo de la contribuyente sanción de multa conforme a lo establecido en el artículo 99 del Código Orgánico Tributario de 1994, por la cantidad de un millón cuatrocientos treinta y tres mil ochocientos treinta bolívares sin céntimos (Bs. 1.433.830,00), actualmente un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por no efectuar la retención del impuesto sobre la renta (ISLR), contraviniendo el artículo 78 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1994, aplicable en razón del tiempo.

La remisión ordenada responde al pronunciamiento que debe emitir esta Sala, de acuerdo a lo establecido 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 Nro. PJ0082016000051 dictada

por el Tribunal *a quo* en fecha 30 de marzo de 2016, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la empresa contribuyente.

El 26 de octubre de 2016 se dio cuenta en Sala y se designó Ponente a la Magistrada **BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**, para emitir un pronunciamiento respecto a la consulta elevada.

A través de auto del 10 de abril de 2018, se dejó constancia que 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.

Por auto para mejor proveer Nro. AMP-049 del 11 de abril de 2018, esta Alzada ordenó oficiar al Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), con el objeto de solicitar la remisión en copia certificada de los antecedentes administrativos del caso, así como del Gerente General de Servicios Jurídicos del mencionado Servicio Nacional.

Mediante Oficio identificado con las letras y números SNAT-INTI-GRTI-RCNT-SM-AJT-2018-001748 del 14 de agosto de 2018, recibido por esta Alzada el 4 de octubre del mismo año, el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dio cumplimiento a lo requerido en el auto para mejor proveer Nro. AMP-049, dictado por esta Sala el 11 de abril de 2018.

Por diligencia del 23 de enero de 2019, el Alguacil dejó constancia de haber practicado la notificación de la sociedad mercantil contribuyente respecto del auto para mejor proveer Nro. AMP-049 del 11 de abril de 2018, dictada por esta Alzada

Realizado el estudio del expediente, esta Sala pasa a decidir conforme a lo establecido en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y atendiendo a las consideraciones siguientes:

I ANTECEDENTES

A través de Providencia Administrativa distinguida con el alfanumérico GRTI-RCE-DFA-01-M-ISLR-00202 de fecha 7 de junio de 2001, notificada el día 11 del mismo mes y año, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), autorizó a los funcionarios Aquilino Palencia, Rafael Arraiz y Félix Bustamente, titulares de las cédulas de identidad Nros. 6.444.835, 8.998.806 y 3.984.681, respectivamente, en su condición de Fiscales Nacionales de Hacienda, adscritos a la mencionada Gerencia, para realizar una investigación fiscal a la empresa

Caracas Paper Company, S.A., en materia de impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios económicos correspondientes a los años 1997, 1998, 1999 y 2000.

En ejercicio de tal potestad, los funcionarios actuantes levantaron el Acta de Requerimiento identificada con las letras y números GRTI-RCE-DFB-01-M-ISLR-00202-1 del 11 de junio de 2001, notificada en esa misma fecha, en la cual solicitaron a la contribuyente, entre otra documentación, los formularios de declaración y pago de retenciones del impuesto sobre la renta de los períodos antes mencionados. Tal requerimiento fue cumplido conforme al Acta de Recepción de fecha 19 de ese mismo mes y año.

Posteriormente, a través de Acta de Requerimiento Nro. GRTI-RCE-DFB-01-M-ISLR-00202-3 del 31 de julio de 2001, la cual fue notificada en igual fecha, los Fiscales Nacionales de Hacienda comisionados solicitaron a la sociedad de comercio accionante consignar los “soportes que amparen las retenciones por las diferencias que a continuación se mencionan y por los ejercicios siguientes:

<i>Ejercicio</i>	<i>Monto Declarado</i>	<i>Monto verificado con físico</i>	<i>Diferencia No Verificada</i>
<i>1998</i>	<i>24.959.849</i>	<i>15.617.949</i>	<i>9.341.900</i>
<i>1999</i>	<i>51.403.429</i>	<i>10.459.884</i>	<i>40.943.605</i>
<i>2000</i>	<i>22.616.014</i>	<i>1.737.476</i>	<i>20.878.538</i>

(...”).

En esa misma oportunidad (31 de julio de 2001), la contribuyente cumplió con lo solicitado y adicionalmente consignó escrito explicativo.

El 27 de septiembre de 2001, los funcionarios comisionados para efectuar la investigación fiscal levantaron el Acta de Retención distinguida con las letras y números GRTI-RCE-DFE-01-M-ISLR-00202, la cual fue notificada en igual fecha, en la cual se estableció lo siguiente:

“(...) la empresa CARACAS PAPER COMPANY, S.A., en su condición de Agente de Retención (Responsable), no dio cumplimiento a lo establecido en el artículo 78 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (1.994); artículo 9 numeral 11 y artículo 16 parágrafo primero de los Decretos N° 1.344 y 1.808 de fechas 29-05-96 y 23-04-97, respectivamente, al no retener los impuesto a los que estaba obligada por la cantidad de Bs. 1.365.552,47 en el momento del pago o abono en cuenta de Bs. 68.277.623,60 por concepto de prestación de servicios de Impresión en materiales de Cartón utilizados como portada para la fabricación de cuadernos, carpetas, etc, tal como se relaciona en el Anexo Único que forma parte de la presente Acta.

(...)

Por consiguiente la empresa como responsable no dio cumplimiento a las disposiciones que regulan la materia de retenciones anteriormente señaladas, por lo cual se produce a establecer la responsabilidad solidaria del Agente de Retención de conformidad con lo establecido en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario, el cual reza:

(...)

Por cuanto el Agente de Retención (Responsable), no efectuó la retención de impuesto por los conceptos antes señalados, es aplicable la sanción respectiva que a tal efecto establece el artículo 99 del Código Orgánico Tributario (1.994), vigente para el período investigado.

Se participa a la contribuyente que a partir de la fecha de notificación de la presente acta comienza a correr el plazo de Veinticinco (25) días hábiles para que proceda a presentar los descargos que considere procedentes (...)". (Sic). (Agregado de la Sala).

El 16 de noviembre de 2001, los apoderados judiciales de la recurrente presentaron escrito de descargos contra los hallazgos verificados por la investigación fiscal.

Posteriormente, mediante Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo identificada con los números y letras GRTI-RCE-SM-ASA-2002-00024 del 25 de abril de 2002, notificada en fecha 8 de mayo de ese mismo año, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), confirmó en todas sus partes el Acta de Retención distinguida con el alfanumérico GRTI-RCE-DFE-01-M-ISLR-00202 de fecha 27 de septiembre de 2001 y procedió a imponer la sanción de multa que a continuación se detalla:

“(...)

<i>Ejercicio Fiscal</i>	<i>Tributo No Retenido</i>	<i>%</i>	<i>Total Multa</i>
<i>01-01-97 al 31-12-97</i>	<i>Bs. 1.365.552,47</i>	<i>105</i>	<i>Bs. 1.433.830,09</i>

(...)

Por disconformidad con el aludido acto administrativo, la representación judicial de la empresa contribuyente, en fecha 12 de junio de 2002, ejerció recurso contencioso tributario ante el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de la Región Capital en funciones de distribuidor, sustentado su pretensión en los argumentos siguientes:

Denunciaron la violación del derecho a la defensa, toda vez que “(...) *la Administración no analizó las defensas expuestas en el Escrito de Descargos presentado (...) en fecha 16/11/01, aduciendo para ello que el referido escrito fue presentado extemporáneamente. Según el órgano decisor, el lapso para presentar los descargos culminó el día 02/11/01; esto significa que este plazo (de 25 días hábiles) fue contabilizado una vez notificada el Acta Fiscal, lo que contraviene lo dispuesto en los artículos 144, 145 y 146 del Código Orgánico Tributario aplicable (...)*”. (Sic).

Explicaron, que “(...) *siendo notificada el Acta Fiscal en fecha 27/09/2001, tendría[n] que el plazo para el pago se vencería el 19/10/2001, aperturándose el plazo para la interposición de los descargos el día hábil siguientes, es decir, en fecha 22/10/2001, culminando a su vez en fecha 23/11/2001, lo que significa que la interposición del escrito de descargos en fecha 16/11/2001 se hizo dentro del plazo legal (...)*”. (Sic). (Corchetes de esta Alzada).

Adujeron que en virtud de la circunstancia antes advertida, la decisión de la Administración Tributaria “(...) *de no analizar los Descargos se fundamenta en un falso supuesto de hecho, derivado de un desconocimiento de las normas aplicables (...)*”. (Sic).

En esa misma línea argumentativa aseveraron, que la falta de examen de los planteamientos expuestos en el escrito de descargos se considera como una violación a lo previsto en el artículo 149 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo, lo cual, a su vez se traduce en la transgresión de la garantía

prevista en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, relativa al debido proceso.

En cuanto al fondo del asunto, indicaron que en el caso “(...) *que la Administración Tributaria (...) liquide algún impuesto por la responsabilidad solidaria como agente de retención, tendría que demostrar que el hecho de no haber efectuado la retención le causó un verdadero daño al Fisco Nacional (...)*”. (Sic).

Agregaron que “(...) *el daño debería concretarse en que los preceptores de tales ingresos no los hubieran declarado, en cuyo caso si podría afirmarse que ha habido un perjuicio patrimonial. Si el preceptor de los ingresos (sujetos a retención) que en este caso (...) es la empresa LITOGRAFÍA RADIANTE, S.A., ha preparado una declaración de rentas, y en consecuencia pagó su respectivo impuesto, y por otro lado, el Fisco Nacional cobra nuevamente el impuesto sobre estos pagos al agente de retención, estaría obteniendo un pago doble, lo cual significa que [su] representada estaría haciendo un pago de lo indebido y el Fisco Nacional obteniendo un enriquecimiento sin causa*”. (Sic). (Agregado de esta Alzada).

En ese contexto, sostuvieron que “(...) *la obligación ‘principal’ la tiene aquellos sujetos beneficiarios o receptores de los pagos objeto de retención del Impuesto sobre la Renta, es decir, la empresa a la cual [su] representada pagó por sus servicios. Tal obligación se subsume al ejercicio de 1997, lo que significa que para la presente fecha, tales sujetos deberían haber declarado [dicho] ingresos y cancelado los impuestos respectivos (...)*”. (Corchetes de esta Alzada).

Por otra parte y en cuanto a la multa impuesta, observaron que la Administración Tributaria no analizó las circunstancias atenuantes previstas en el artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente para ese momento, respecto de las cuales consideran que a su mandante le resultan aplicables las previstas en los numerales 2, 3 y 4 de la señalada norma, en atención a que la recurrente presentó las declaraciones de renta para el ejercicio fiscal investigado.

II DEL FALLO OBJETO DE CONSULTA

En fecha 30 de marzo de 2016, el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento del asunto previa distribución, dictó sentencia definitiva identificada con el Nro. PJ0082016000051, mediante la cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Caracas Paper Company, S.A., conforme a los razonamientos siguientes:

“De la lectura efectuada a toda la documentación que corre inserta en el expediente, se desprende que la controversia planteada en el caso sub júdice se contrae a determinar: i) si la Resolución impugnada adolece de vicio grave en el procedimiento violándose el derecho constitucional a la defensa y al debido proceso, ii) la procedencia o no de la Multa impuesta a la recurrente en su carácter de agente de retención del Impuesto sobre la Renta y iii) la procedencia o no de las circunstancias atenuantes previstas en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

Determinada la litis pasa este Tribunal a decidir y al efecto observa:

i) Si la Resolución impugnada adolece de vicio grave en el procedimiento violándose el derecho constitucional a la defensa y al debido proceso.

Denuncian los apoderados judiciales de la recurrente que la Administración Tributaria no analizó las defensas expuestas en el escrito de descargos presentado por su representada en fecha 16 de noviembre de 2001, alegando presentación extemporánea del mismo, contraviniendo, a su decir, lo dispuesto en los artículos 144, 145 y 146 del Código Orgánico Tributario aplicable (1994). Asimismo sostienen que la Administración se basó en un falso supuesto de hecho al no analizar el escrito de descargos, lo cual a su vez trajo como consecuencia un vicio grave en el procedimiento transgrediendo lo dispuesto en el artículo 149 eiusdem, por no cumplir la Resolución Culminatoria del Sumario con los requisitos contenidos en dicho artículo, trayendo como consecuencia, la violación del derecho a la defensa y al debido proceso previsto en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Por su parte, la representación fiscal aduce que la recurrente incurre en un error de conceptos al confundir el debido proceso con el procedimiento legalmente establecido, por lo que estima que el vicio realmente denunciado es la ausencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido y que conduce al vicio de nulidad absoluta previsto en el ordinal 4° del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Igualmente señala que la Administración no negó en forma alguna la participación en el procedimiento, sino que de conformidad con lo previsto en el artículo 149 del Código Orgánico Tributario [de 1994, vigente en razón del tiempo] se procedió de acuerdo a lo previsto en el artículo 144 eiusdem, por cuanto en el caso de sanciones por incumplimiento de deberes formales no es necesario abrir el procedimiento sumario, por lo que resulta inaplicable al caso concreto, lo previsto en los artículos 145 al 149 del citado Código Orgánico Tributario.

Una vez delimitada la litis, considera este Tribunal, que antes de pronunciarse sobre el fondo de la controversia, debe hacerlo sobre el vicio de forma alegado por los apoderados judiciales de la recurrente. Así, a los fines de esclarecer si existe vicio de ausencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, es necesario hacer las consideraciones siguientes:

Los actos administrativos deben cumplir con una serie de requisitos de fondo y de forma, para que se considere que son válidos. Como requisitos de fondo, encontramos: la competencia, la base legal, el objeto, la causa o motivos y la finalidad del acto. Como requisitos de forma, debe mencionarse: la motivación, las formalidades procedimentales y la exteriorización del acto.

Por otra parte, es importante señalar que la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa ha sido consistente en señalar que el debido proceso constituye una de las manifestaciones más relevantes del derecho a la defensa y, por tanto, la ausencia de procedimiento vicia de nulidad los actos dictados por la Administración, pues, en ese caso, el administrado se ve imposibilitado de hacer valer sus derechos e intereses contra la actuación administrativa. De manera que los postulados constitucionales (derecho a la defensa, debido proceso y presunción de inocencia) implican la posibilidad de ser oído, dado que en caso contrario, no puede hablarse de defensa alguna; el derecho a ser notificado de la decisión administrativa a efecto de presentar los alegatos que en su defensa pueda aportar el administrado al procedimiento; el derecho a tener acceso al expediente, con el propósito de examinar en cualquier estado de la causa las actuaciones que la componen; el derecho del administrado a presentar pruebas tendientes a enervar las actuaciones administrativas que se le imputan; el derecho a ser informado de los recursos y medios de defensa que le asisten y, por último, el derecho a recibir oportuna respuesta a sus solicitudes.

Asimismo ha señalado la Sala que la ausencia de procedimiento de la cual se pueda derivar la nulidad de un acto administrativo debe ser de naturaleza absoluta, es decir, aquélla en la que no se le haya permitido al administrado en forma alguna conocer de los hechos que se le imputan ni ser oído o poder defenderse, como ha sido sostenido por esta Sala. En este sentido, sólo constituyen vicios que acarrean la nulidad absoluta del acto aquéllos que tengan relevancia y provoquen una lesión grave al derecho de defensa, además de los que representen una arbitrariedad procedimental evidente.

En el caso de autos, los apoderados judiciales de la recurrente, alegaron la existencia de ‘un vicio grave en el procedimiento’, por cuanto la Administración Tributaria, no tomó en cuenta los descargos presentados por ella, considerando que los mismos habían sido presentados fuera del plazo legalmente establecido incurriendo con ello en una violación al derecho a la defensa y al debido proceso.

En efecto, de la Resolución impugnada cursante a los folios 19 al 26 del presente asunto, se desprende lo que sigue:

(...)

Ahora bien, de la Resolución impugnada se evidencia que la Administración Tributaria aplicó el procedimiento establecido en los artículos 144 al 149 del Código Orgánico Tributario de 1994 [vigente para el momento], por lo que mal puede la representación fiscal alegar que ‘no es necesario abrir el procedimiento sumario, por lo que resulta inaplicable al caso concreto lo previsto en los artículos 145 al 149 del Código Orgánico Tributario’, caso contrario, no habría declarado extemporáneo el escrito de descargos referido.

Asimismo, se observa que no consta a los autos el expediente administrativo completo, lo cual no impide que esta Juzgadora pueda decidir con los elementos que constan en autos.

A tal efecto, los artículos 145 y 146 del Código Orgánico Tributario de 1994 disponen:

(...)

De tal forma observa esta Juzgadora que del 27 de septiembre de 2001 (fecha en que fue levantada el Acta de Retención No. GRTI-RCE-DFE-01-M-ISRL-00202 que dio origen a la Resolución impugnada) al 19 de octubre de 2001 transcurrió el plazo de quince (15) días previsto en el artículo 145, antes transcrito, para que la recurrente procediera a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el impuesto resultante, con actualización monetaria e intereses compensatorios, y la multa correspondiente al diez por ciento (10%); no habiéndose producido tal hecho, la Administración debió iniciar el procedimiento sumario teniendo en consecuencia la recurrente un plazo de veinticinco (25) días para la presentación de los descargos y la presentación de las pruebas que considerara procedentes a partir del 22 de octubre de 2001 hasta el 23 de noviembre de 2001, razón por la que la presentación del escrito de descargos presentado en fecha 16-11-2001 se encuentra dentro del lapso legalmente establecido. Así se decide.

Ahora bien, aunado a las consideraciones efectuadas, debe destacar este Tribunal, que en los procedimientos administrativos es reconocido el principio de flexibilidad de las pruebas, lo cual implica que, aun cuando existan lapsos preestablecidos, el particular o administrado, puede presentar en el transcurso del procedimiento, las pruebas pertinentes, siempre y cuando no haya sido dictada la decisión definitiva.

Al respecto, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Sentencia N° 02673 de fecha 28-11-2006 Caso: Sociedad Williams Enbridge & Compañía (SWEC), manifestó:

(...)

Efectivamente, tanto la doctrina nacional y extranjera, como la jurisprudencia de nuestro más alto Tribunal, aceptan que la falta de apreciación expresa de los alegatos o pruebas,

produce la nulidad del acto administrativo, aun cuando dichos alegatos hayan sido presentados, fuera de los lapsos legalmente establecidos, ello en virtud del principio de flexibilidad de las pruebas que impera en el procedimiento administrativo, a los fines de garantizar el derecho a la defensa y el debido proceso previsto en nuestra Carta Magna.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario de 1994, establece los requisitos que debe contener la Resolución Culminatoria de Sumario:

(...)

Como se evidencia el artículo 149, ut supra transcrito, expresamente dispone que el Sumario Administrativo culminará con una Resolución, en la que, entre otros aspectos, deberá contener 'la apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas', destacándose que la ausencia de este requerimiento, vicia de nulidad el acto.

Igualmente, el artículo 151 eiusdem, dispone que 'la Administración dispondrá de un plazo máximo de un (1) año, contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, para dictar la Resolución Culminatoria del Sumario'.

Ahora bien, como se indicó antes, la Resolución impugnada, expresamente señaló que los apoderados judiciales presentaron escrito de descargos el 16 de noviembre de 2001, no obstante la Administración Tributaria lo desestimó, en virtud de haber sido presentados extemporáneamente, aún cuando dicha Resolución Culminatoria de Sumario, fue dictada el 25 de abril de 2002, desconociendo, en todo caso, el Principio de Flexibilidad Probatoria, imperante en los procedimientos administrativos.

En consecuencia, observa este Tribunal que ciertamente, la Resolución Culminatoria de Sumario N° GRTI-RCE-SM-ASA-2002-00024 de fecha 25 de abril de 2002, fue evidentemente dictada en flagrante violación del artículo 149 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 49 de la Carta Magna, que consagra el debido proceso en todas las actuaciones administrativas y judiciales, lo cual incluye el derecho a la defensa, inviolable en todo estado y grado de la investigación y el proceso. Así se declara.

En mérito de lo expuesto, los actos administrativos objeto del presente recurso contencioso tributario, adolecen del vicio de prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, al omitir la Administración del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), una fase esencial del iter procedimental, como lo es la apreciación de los descargos y las pruebas, disminuyendo en forma real, efectiva y trascendente el ejercicio efectivo del derecho a la defensa y el debido proceso de la contribuyente. Así se declara.

Como consecuencia de la declaratoria anterior, resulta inoficioso entrar a analizar los demás aspectos controvertidos en este proceso. Así se decide.

(...)

DECISIÓN

Cumplidos como han sido los requisitos legales en el presente juicio, y por las razones que han sido expuestas, este Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana, administrando justicia, en nombre de la República y por autoridad de la ley, declara CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la sociedad mercantil 'CARACAS PAPER COMPANY, S.A.', contra la Resolución Culminatoria de Sumario No. GRTI-RCE-SM-ASA-2002-00024 de fecha 25 de abril de 2002, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y sus correspondientes planillas de Liquidación. En consecuencia:

PRIMERO: Se anula la Resolución Culminatoria de Sumario No. GRTI-RCE-SM-ASA-2002-00024 de fecha 25 de abril de 2002, emanada de la Gerencia Regional de Tributos

Internos Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y sus correspondientes planillas de Liquidación (...)". (Agregados de esta Sala).

III CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la consulta elevada por el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas de la sentencia definitiva Nro. PJ0082016000051 del 30 de marzo de 2016, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la empresa Caracas Paper Company, S.A., en acatamiento 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, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.220 Extraordinario del 15 de marzo de 2016, según el cual "*Toda sentencia definitiva contraria a la pretensión, excepción o defensa de la República, debe ser consultada al Tribunal Superior competente*", habida cuenta que la representación judicial del Fisco Nacional no apeló la decisión que resultó desfavorable a sus intereses y goza de las prerrogativas, privilegios de la República.

En consecuencia, esta Alzada debe verificar previamente en la decisión judicial sometida a su revisión las exigencias plasmadas en las sentencias Nros. 00566, 00812 y 00911, dictadas por esta Sala Político-Administrativa en fechas 2 de marzo de 2006, 9 de julio y 6 de agosto de 2008, casos: *Agencias Generales Conaven, S.A., Banesco Banco Universal, C.A. e Importadora Mundo del 2000, C.A.*, respectivamente, así como en el fallo Nro. 2.157 del 16 de noviembre de 2007, proferido por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal, caso: *Nestlé de Venezuela C.A.*; con exclusión de la valoración sobre la cuantía de la causa, según el criterio de esta Máxima Instancia contenido en la sentencia Nro. 1658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*, ratificado en la decisión judicial Nro. 01299 del 5 de noviembre de 2015, caso: *Laboratorios Leti, S.A.V.*

Vinculado a lo expuesto, no será condicionado el conocimiento en consulta de los fallos que desfavorezcan a la República a una cuantía mínima, por lo que en la causa bajo estudio los requisitos a considerar para la procedencia del aludido privilegio procesal serán los siguientes: 1) que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación; y 2) que las indicadas decisiones judiciales resulten contrarias a las pretensiones de la República.

Circunscribiendo las exigencias señaladas en el referido criterio jurisprudencial al caso bajo análisis, esta Máxima Instancia constata lo siguiente: *a)* se trata de una sentencia definitiva; y *b)* dicho fallo resultó contrario a las pretensiones del Fisco Nacional, razones estas que a juicio de este Alto Tribunal hacen procedente la consulta. **Así se declara.**

Por tal motivo, siendo procedente la consulta sobre los puntos desfavorables a la defensa de la República, esta Superioridad 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 Máximo Tribunal; *iii)* quebrantó formas sustanciales en el proceso o de las demás

prerrogativas procesales; o iv) efectuó una incorrecta ponderación del interés general; supuestos en los cuales declarará la nulidad de la sentencia de mérito. [Vid., decisión de la Sala Constitucional Nro. 1071 del 10 de agosto de 2015 caso: *María del Rosario Hernández Torrealba* y la sentencia de esta Alzada Nro. 01101 del 8 de octubre de 2015, caso: *Schering Plough, C.A.*]. **Así se establece.**

Determinada la procedencia de la mencionada prerrogativa procesal, precisa esta Superioridad que la presente consulta se contrae a verificar la conformidad a derecho del pronunciamiento proferido por el Tribunal de mérito sobre la violación del derecho a la defensa y al debido proceso, toda vez que la Administración Tributaria omitió una fase esencial del procedimiento, con ocasión de la investigación fiscal iniciada a la contribuyente en materia de impuesto sobre la renta.

En ese sentido advierte esta Máxima Instancia, que el fallo objeto de consulta declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la representación judicial de la sociedad mercantil Caracas Paper Company, S.A., al estimar *a quo* que la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo distinguida con el alfanumérico GRTI-RCE-SM-ASA-2002-00024 de fecha 25 de abril 2002, notificada el 8 de mayo de ese mismo año, fue dictada en transgresión de las disposiciones contenidas en el artículo 149 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo, con lo cual se configura la infracción de la garantía al debido proceso, prevista en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en consecuencia, anuló la Resolución recurrida así como las planillas de liquidación correspondientes.

Ahora bien, en el caso de autos se observa que la Administración Tributaria, a través del acto impugnado, consideró que el escrito de descargos presentado por la contribuyente, contentivo de las defensas planteadas contra el Acta de Retención distinguida con las letras y números GRTI-RCE-DFE-01-M-ISLR-00202 de fecha 27 de septiembre de 2001, notificada en esa misma oportunidad, mediante la cual se determinó su incumplimiento a los deberes formales, pues en su condición de agente de retención, no retuvo ni enteró el impuesto sobre la renta por concepto de servicios de impresión durante el ejercicio fiscal correspondiente al año 1997, fue presentado de manera extemporánea y en razón de ello fue desestimado, de allí que el órgano administrativo decidió confirmar la mencionada Acta de Retención.

De igual modo se aprecia que la representación judicial de la sociedad mercantil Caracas Paper Company, S.A., argumentó en su recurso contencioso tributario que del análisis de lo establecido en los artículos 144, 145 y 146 del Código Orgánico Tributario de 1994, puede concluirse que “(...) *una vez levantada el Acta Fiscal, como es el caso, deberá emplazarse al contribuyente o responsable para que allane la referida objeción fiscal, y pague el impuesto resultante con una multa del 10% del tributo omitido. Así tenemos pues, que en [su] caso, en el Acta impugnada se debió participar a [su] mandante (en su carácter de responsable - agente de retención-) que tenía un plazo de 15 días hábiles para pagar el impuesto resultante y la multa de diez por ciento (10%), cuestión que fue omitida. Asimismo, en el artículo 146 se (...) explica que una vez concluido el plazo de quince (15) días para el pago, se dará por iniciada la instrucción del Sumario Administrativo teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles para interponer los descargos (...)*”. (Sic). (Agregados de esta Sala).

Visto lo anterior, considera necesario esta Alzada hacer referencia a lo dispuesto en los mencionados artículos 145 y 146 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo, los cuales prevén lo

siguiente:

“Artículo 145.- En el Acta que se levante se deberá emplazar al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el impuesto resultante, con actualización monetaria e intereses compensatorios, y la multa correspondiente al diez por ciento (10%) del tributo omitido, dentro del plazo de quince (15) días hábiles de notificada dicha Acta”.

“Artículo 146.- Vencido el plazo establecido en el artículo inmediato anterior, sin que el contribuyente o responsable procediera de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, se dará por iniciada la instrucción del Sumario teniendo el afectado plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y aportar la totalidad de las pruebas para su defensa. Regirá en materia de pruebas lo dispuesto en la Sección Tercera de este Capítulo.

En caso que la impugnación versare sobre aspectos de mero derecho, no se abrirá el Sumario correspondiente, quedando abierta la vía jerárquica o jurisdiccional”.

De los referidos artículos se desprende que una vez levantada el *Acta* correspondiente, el contribuyente tiene un lapso de quince (15) días hábiles siguientes a su notificación para presentar la declaración omitida o rectificar la presentada y pagar el tributo resultante. Una vez transcurrido el aludido lapso, sin que se hubiere consignado la declaración omitida, rectificado o producido el pago, o aceptado y pagado parcialmente el reparo formulado, la Administración Tributaria dará por iniciado el respectivo sumario administrativo, concediendo al contribuyente o responsable un plazo de veinticinco (25) días hábiles para que presente los descargos y promueva la totalidad de las pruebas para su defensa, sobre la parte no reconocida. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Nro. 00106 del 1° de febrero de 2018, caso: *Bingo Cachamay, C.A.*).

En este contexto, resulta necesario para esta Alzada examinar el contenido del Acta de Retención distinguida con el alfanumérico GRTI-RCE-DFE-01-M-ISLR-00202, de fecha 27 de septiembre de 2001, notificada el mismo día y año, en la cual de forma expresa participa a la empresa contribuyente “(...) *que a partir de la fecha de notificación de la presente acta comienza a correr el plazo de Veinticinco (25) días hábiles para que proceda a formular los descargos que considere procedentes, los cuales deberán presentarse mediante escrito que contenga los requisitos previsto en el artículo 49 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, por ante el Área de Sumario Administrativo, ubicada en la Av. Santos Michelena cruce con Sánchez Carrero, Edif. La Nisperera, Mezzanina, Maracay Estado Aragua (...)*”. (Sic). (Folio 77 del expediente administrativo).

Habida consideración de lo expuesto, la Administración Tributaria a los efectos de declarar la extemporaneidad del escrito de descargos presentado por la contribuyente, debió apreciar el aludido lapso de quince (15) días hábiles del que ésta disponía para pagar voluntariamente la multa, conforme a lo establecido en el precitado artículo 145 del Código Orgánico Tributario de 1994, el cual, visto que el Acta de Retención antes mencionada fue notificada el 27 de septiembre de 2001, aquel feneció el día 19 de octubre de ese mismo año, por lo que el plazo de veinticinco (25) días hábiles dispuesto en el artículo 146 *eiusdem*, a objeto que la sociedad mercantil accionante consignara su escrito de descargos, comenzó a correr el 22 de octubre de 2001, culminando el 23 de noviembre de ese mismo año.

Siendo lo anterior así, de la revisión de las actas que conforman los antecedentes administrativos relativos al presente caso, se aprecia que los apoderados judiciales de la empresa recurrente presentaron el escrito de descargos en fecha 16 de noviembre de 2001 (folios 95 al 104), esto es, dentro del lapso establecido en el antes mencionado artículo 146 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo (veinticinco (25) días hábiles), razón por la cual no le estaba dado a la Administración Tributaria desestimar por extemporáneas las defensas planteadas en el mismo.

La circunstancia antes advertida, tal como consideró el *a quo* en el fallo objeto de consulta, se constituye como una infracción al postulado constitucional referido a la garantía al debido proceso, establecido en el artículo 49 del Texto Fundamental, entendida ésta como una de las manifestaciones más relevantes del derecho a la defensa, siendo que la ausencia de una fase esencial del procedimiento -en principio- entraña la nulidad de los actos que se dicten bajo tales parámetros, pues en tal supuesto el administrado se ve imposibilitado de hacer valer sus derechos e intereses contra el actuar administrativo.

En efecto, sobre el tema esta Alzada ha destacado que los postulados constitucionales relacionados con el derecho a la defensa y al debido proceso, implican la posibilidad de ser oído, dado que en caso contrario no puede hablarse de defensa alguna; el derecho a ser notificado de la decisión administrativa, a los fines de que le sea posible al administrado presentar los alegatos que en su defensa pueda aportar al procedimiento (más aún cuando éste se ha iniciado de oficio); el derecho a tener acceso al expediente, con el propósito de examinar en cualquier estado de la causa las actuaciones que lo componen; el derecho del administrado a presentar pruebas tendentes a enervar las actuaciones administrativas que se le imputan; el derecho a ser informado de los recursos y medios de defensa que le asisten y, por último, el derecho a recibir oportuna respuesta a sus solicitudes. (*Vid*, sentencias Nros. 00161 de fecha 9 de febrero de 2011, caso: *Pepsi Cola Venezuela, C.A.*, 00817 del 4 de junio de 2014, caso: *Corporación Exxa Internacional, C.A.*, y 00064 del 1° de febrero de 2018, caso: *Inversiones Turísticas Azul Profundo, C.A.*, entre otras).

De igual modo, la verificación de las mencionadas garantías supone, en el marco de un procedimiento administrativo de carácter fiscal, no sólo que se dé cumplimiento a todas sus fases, con la apertura del lapso correspondiente para consignar los descargos que tenga a bien la contribuyente para sustentar su pretensión sino que además éstos sean valorados por la autoridad administrativa competente, ya sea para desestimarlos y confirmar el Acta Fiscal o bien para considerarlos y modificar su actuación primigenia. (*Vid*, sentencia de esta Sala Nro. 00742 de fecha 22 de julio de 2010, caso: *Papeles Venezolanos, C.A. PAVECA*).

De manera que, a juicio de esta Sala la Administración Tributaria vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso de la sociedad mercantil Caracas Paper Company, C.A., al no dar respuesta a ninguno de los argumentos esgrimidos por dicha contribuyente en su escrito de descargos, luego de considerar que el mismo había sido presentado de forma extemporánea, tal como se indicó anteriormente. **Así se decide.**

Cabe destacar, que de acuerdo con lo previamente fijado en la parte motiva del presente fallo sobre la tempestividad del escrito de descargos, surge la necesidad para esta Alzada, atendiendo a la preservación del derecho a la defensa y al debido proceso de la contribuyente, ordenar a la Administración Tributaria conocer y decidir cada alegación realizada en el mencionado escrito, hasta resolver la pretensión deducida en sede administrativa, en tal sentido, se indica al órgano exactor que deberá conocer de los alegatos esgrimidos por la

recurrente referidos a la legalidad del acto contenido en el Acta de Retención GRTI-RCE-DFE-01-M-ISLR-00202 de fecha 27 de septiembre de 2001. **Así se establece.** (*Vid*, decisión de esta Sala Nro. 00905 de fecha 3 de agosto de 2017, caso: *Elvia Licet Pulido Garban*).

Con fundamento en lo precedentemente indicado, esta Sala conociendo en consulta, estima ajustada a derecho, en los términos expuestos en el presente fallo, la sentencia definitiva Nro. PJ0082016000051 del 30 de marzo de 2016, dictada por Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por la representación judicial de la sociedad de comercio Caracas Paper Company, S.A., la cual se **confirma**. **Así se declara.**

En consecuencia, se declara **con lugar** el recurso contencioso tributario ejercido contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo distinguida con el alfanumérico GRTI-RCE-SM-ASA-2002-00024 del 25 de abril 2002, notificada en igual fecha, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos, Región Central, del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual se confirmó el Acta de Retención identificada con las letras y números GRTI-RCE-DFE-01-M-ISLR-00202 del 27 de septiembre de 2001, acto administrativo que se **anula**. **Así se decide.**

Finalmente, dada la declaratoria anterior correspondería condenar en costas procesales al Fisco Nacional a tenor de lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014; sin embargo, las mismas no proceden en atención a la prohibición de condenatoria en costas a la República como privilegio procesal cuando resulte vencida en los juicios en los que haya sido parte por intermedio de cualquiera de sus órganos, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016. **Así se declara.**

IV 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.- PROCEDE la consulta de la sentencia definitiva Nro. PJ0082016000051 del 30 de marzo de 2016, dictada por Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

2.- Conociendo en consulta, se **CONFIRMA** en los términos expuestos esta decisión, el fallo de instancia Nro. PJ0082016000051 de fecha 30 de marzo de 2016, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto ejercido por la empresa **CARACAS PAPER COMPANY, S.A.**, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo distinguida con el alfanumérico GRTI-RCE-SM-ASA-2002-00024 de fecha 25 de abril 2002, notificada en la misma fecha, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**.

3.- CON LUGAR el recurso contencioso tributario ejercido por la mencionada sociedad de comercio, contra la referida Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, la cual se **ANULA**.

4.- Se ORDENA a la Administración Tributaria conocer y decidir cada alegación realizada por la empresa contribuyente en su escrito de descargos de fecha 16 de noviembre de 2001, hasta resolver la pretensión deducida en sede administrativa.

NO PROCEDE la condenatoria en costas al Fisco Nacional, de acuerdo a lo expresado en esta decisión judicial.

Publíquese, regístrese y notifíquese. Devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veintinueve (29) días del mes de enero del año dos mil diecinueve (2019). Años 208° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta,
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente,
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

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

El Magistrado,
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada,
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha treinta (30) de enero del año dos
mil diecinueve, se publicó y registró la
anterior sentencia bajo el N° 00022**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD