

[www.lablabor.com.ve](http://www.lablabor.com.ve)

**Datos de la Sentencia**

|  |  |
| --- | --- |
| **Fecha:** | 04/08/2022 |
| **Sala:** | Político Administrativa |
| **Magistrado Ponente:** | Bárbara César |
| **Partes:** | INCE (INCES) Contra Banco Caracas, C.A. |
| **Número de Sentencia:** | 366 |

**Contenido Relevante**

|  |  |
| --- | --- |
| **Materia** | **Criterio Establecido** |
| Aporte patronal al INCES (base gravable) | La Sala precisa que no resultan gravables para el cálculo de la contribución del dos por ciento (2%) del aporte patronal los pagos efectuados a trabajadores por concepto de horas extraordinarias, bonificaciones, remuneración extraordinaria, viáticos, pago por comida, utilidades ni honorarios profesionales pues ellos, no forman parte del salario normal. |
|  |  |
|  |  |
|  |  |

|  |
| --- |
|  |

Magistrada Ponente:**BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**

**Exp. N° 1990-7246**

Mediante Oficio N° 1099 de fecha 3 de abril de 1990, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Área Metropolitana de Caracas) remitió a la Sala Político-Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia (hoy Tribunal Supremo de Justicia), el expediente signado con el N° 473 (nomenclatura del aludido Tribunal) contentivo de la apelación ejercida el 7 de marzo de 1990, por el abogado Horacio Montilla Camacho (INPREABOGADO N° 7915), actuando con el carácter de apoderado judicial del **INSTITUTO NACIONAL DE COOPERACIÓN EDUCATIVA (INCE)**, hoy **INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES)**, contra la sentencia definitiva dictada por el Juzgado remitente el 8 de febrero de 1990, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto el 7 de junio de 1988, por el abogado Alberto Baumeister Toledo (INPREABOGADO N° 293), actuando como representante judicial del **BANCO CARACAS, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda, en fecha 23 de agosto de 1890, bajo el N° 58, folios 121 al 131 de los libros respectivos (acreditación que se desprende de los folios 4 al 19 de la pieza N° 1 del expediente).

Dicho medio de impugnación judicial fue incoado contra el Oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988 (notificado el 17 de mayo de 1988), emanado de la Consultoría Jurídica del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), por razón de la notificación a la contribuyente donde se estableció lo siguiente: “(…) *en la oportunidad de transcribir la resolución N° 1250-88-038, de fecha 25 de abril de 1988, mediante la cual el Comité Ejecutivo del* [referido] *Instituto resuelve el Recurso Jerárquico interpuesto el 22 de octubre de 1987,*[ejercido por]*la empresa BANCO CARACAS, C.A., contra de la Resolución N° 1053 de fecha 10 de julio de 1987, emanada de la Dirección de Ingresos y notificada el 23 de septiembre de 1987* [que]*‘… formuló reparos* (…) *A tenor de las consideraciones expresadas, resuelve: 1) Ratificar el reparo fiscal contenido en la Resolución recurrida*[Resolución N° 1053 de fecha 10 de julio de 1987],*en la cual están determinadas las cantidades que la recurrente debe cancelar al INCE por concepto de las obligaciones señaladas en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del INCE y los intereses moratorios correspondientes. 2) Modificar la sanción a que se contrae la resolución recurrida, de acuerdo a las consideraciones ya señaladas, y en consecuencia aplicar a la contribuyente una multa por la cantidad de un millón cuatro mil ciento quince bolívares con 97/100 (Bs. 1.004.115,97) equivalente al 78,75% del monto del tributo del aporte 2% omitido* [durante los períodos impositivos comprendidos desde el cuatro (4°) trimestre de 1980 hasta el primer (1°) trimestre de 1986, ambos inclusive] (…)”. (Corchetes de la Sala).

El 24 de abril de 1990, se dio cuenta en Sala y se designó Ponente a la Magistrada Josefina Calcaño de Temeltas y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para formalizar la apelación.

Posteriormente, el 15 de mayo de 1990, el abogado Horacio Montilla Camacho, ya identificado, actuando con el carácter de apoderado judicial del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista(INCES), presentó escrito de formalización de la apelación. No hubo contestación.

Luego, la representación del referido Instituto Autónomo presentó escrito de pruebas fechado el 13 de junio de 1990.

En fecha 14 de junio de 1990, se ordenó remitir el expediente al Juzgado de Sustanciación.

El 12 de julio de 1990, el abogado José Vicente López Anzola, (INPREABOGADO N° 2159), actuando como representante judicial del Banco Caracas, C.A., según se constata de instrumento poder que cursa a los autos en los folios 4 al 9 de la primera pieza del expediente judicial, consignó escrito de oposición a la admisión de las pruebas promovidas por los apoderados judicial del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES).

Por diligencia del 19 de julio de 1990, el abogado Horacio Montilla Camacho, antes identificado, realizó observaciones al contenido del escrito de oposición a la admisión de las pruebas, y a tales efectos solicitó se desestimaran dichos alegatos y se admitieran las pruebas promovidas.

Mediante auto de fecha 8 de agosto de 1990, el Juzgado de Sustanciación declaró sin lugar la oposición y admitió las pruebas presentadas por la representación judicial del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), y el 18 de septiembre de 1990, el abogado José Vicente López Anzola, ya identificado, apeló de la decisión antes referida.

En fecha 19 de septiembre de 1990, el Juzgado de Sustanciación oyó en ambos efectos la apelación ejercida y ordenó la remisión del expediente a esta Sala a los fines legales consiguientes.

El 26 de septiembre de 1990, se dio cuenta en Sala. Se designó Ponente a la Magistrada Josefina Calcaño de Temeltas, a los fines de decidir la apelación del auto de fecha 8 de agosto de 1990.

Por decisión de fecha 21 de mayo de 1991, esta Máxima Instancia declaró sin lugar la apelación interpuesta por el abogado José Vicente López Anzola, en su carácter de apoderado judicial del entonces Banco Caracas, C.A., contra el auto del 8 de agosto de 1990, que admitió las pruebas promovidas por la representación judicial del anteriormente Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), actualmente Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), el cual quedó confirmado en todas sus partes.

Mediante auto del 23 de mayo de 1991, se remitió el expediente al Juzgado de Sustanciación, el cual fue recibido el 13 de junio del mismo año.

Por diligencia del 3 de octubre de 1991, el abogado Horacio Montilla Camacho, solicitó la remisión del expediente a esta Sala, y el 8 del mismo mes y año se dio cuenta al Juez del Juzgado de Sustanciación.

El 9 de octubre de 1991, el Juzgado de Sustanciación con vista de la diligencia que antecede, declaró concluida la sustanciación del expediente, y acordó su remisión a esta Sala.

Mediante auto del 15 de octubre de 1991, se dio cuenta en Sala, y se fijó el décimo (10°) día de despacho a las diez de la mañana (10:00 a.m.), para el acto de informes.

El 6 de noviembre de 1991, se llevó a cabo la audiencia de informes, y se dejó constancia de la comparecencia del abogado Horacio Montilla Camacho, antes identificado, actuando con el carácter de apoderado del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), y a tales efectos consignó su escrito de informes, el cual previa lectura por Secretaría, fue agregado a los autos y se dijo “*Vistos*”.

El 9 de marzo del 2000, se dejó constancia que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial en fecha 30 de diciembre de 1999, estableció un cambio en la estructura y denominación de este Máximo Tribunal y que en Sesión de fecha 27 de diciembre de 1999, previa juramentación, tomaron posesión de sus cargos como integrantes de la Sala Político-Administrativa, los Magistrados Carlos Escarrá Malave (Presidente); José Rafael Tinoco (Vicepresidente) y Levis Ignacio Zerpa, quienes designaron a su vez a la abogada Ana Mejía Calzadilla en su condición de Secretaria y al ciudadano Rolando José Guevara en su carácter de Alguacil.

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

El 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional.

En sesión de Sala Plena del 28 de abril de 2022, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se reeligió la Junta Directiva de esta Máximo Tribunal, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidente, Magistrado Malaquías Gil Rodríguez; Vicepresidenta, Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; y el Magistrado Juan Carlos Hidalgo Pandares, se ratifica la Ponencia a la Magistrada **BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO.**

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

**I**

**ANTECEDENTES**

En fecha 9 de abril de 1986, fue emitida la Autorización N° 21566, suscrita por el ciudadano Hernán Domínguez Burgos, en su condición de Director de Ingresos del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), donde autorizó al ciudadano Pedro Julio González Sánchez, identificado con la cédula N° V- 4.001.542, código de empleado N° 20703, a los fines de que visite, fiscalice e investigue a la empresa Banco Caracas C.A., durante los períodos impositivos comprendidos desde el cuatro (4°) trimestre de 1980 hasta el primer (1°) trimestre de 1986, ambos inclusive.

El 30 de junio de 1986, el funcionario autorizado Pedro Julio González Sánchez, antes identificado, levantó Acta de Reparo N° 111177-80 (notificada el 11 de julio de 1986), sobre la inspección realizada a la empresa Banco Caracas. C.A., durante los períodos impositivos comprendidos desde el cuarto trimestre de 1980 hasta el primer trimestre de 2001, ambos inclusive, determinando los siguientes montos por aportes dejados de cancelar e intereses moratorios: “(…) *Por aportes del 2% (ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el INCE), Bolívares Dos Millones Treinta Mil Cincuenta y Dos con Noventa Céntimos   (Bs. 2.030.052,90); Intereses moratorios calculados de conformidad con los artículos 56 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y 60 del Código Orgánico Tributario, Bolívares Setecientos Veintiún Mil Dieciocho con Ochenta Céntimos (Bs. 721.018,80)*(…)”.

Posteriormente, en fecha 22 de julio de 1986, la contribuyente presentó escrito de descargos ante la Dirección de Ingresos del referido Instituto contra el Acta de Reparo N° 111177-80 de fecha 30 de junio de 1986.

En fecha 10 de julio de 1987, el Director General de Administración del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), dictó la Resolución N° 1053 (notificada el 23 de septiembre de 1987), en la cual resolvió: “(…) *En consecuencia, en virtud a lo alegado y probado en el presente caso, el contribuyente Banco Caracas, S.A.C.A., deberá cancelar*[al]*Instituto la cantidad de Bolívares Un Millón Seiscientos Setenta y Seis Mil Ochenta y Uno con Cincuenta y Cinco Céntimos (Bs. 1.676.081,55),* *en base a la siguiente discriminación: 1- Por concepto del aporte 2% señalado en el ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el INCE, bolívares un millón doscientos setenta y cinco mil sesenta y siete con noventa céntimos (Bs. 1.275.067,90). 2- Por concepto del aporte 1/2% de las utilidades canceladas a sus trabajadores de conformidad con lo señalado en el ordinal 2° del artículo 10 ejusdem, bolívares seis mil trescientos cincuenta y tres con treinta y cinco céntimos (Bs. 6.353,35). 3- Por concepto de intereses moratorios, calculados*(…)*la cantidad de bolívares trescientos noventa y cuatro mil seiscientos sesenta con treinta céntimos (Bs. 394.660,30). En virtud de que el incumplimiento de las obligaciones señaladas, en el ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre INCE configura la contravención establecida en el artículo 98 del código Orgánico Tributario, por omisión parcial de los aportes a que el contribuyente estaba obligado en el período gravado, constituyendo este incumplimiento una disminución ilegítima de los ingresos tributarios en detrimento de este Instituto y de los fines que el mismo persigue, esta Dirección General resuelve imponer una multa conforme al artículo 98, del mismo Código, por bolívares un millón quinientos treinta mil ochenta y uno con cuarenta y ocho céntimos (Bs. 1.530.081,48) sin perjuicio de la obligación que tiene de pagar los tributos e intereses señalados en esta Resolución*. (…)” (Sic).

Posteriormente, en fecha 22 de octubre de 1987, la contribuyente ejerció recurso jerárquico contra la Resolución N° 1053 de fecha 10 de julio de 1987, dictada por la Dirección de General de Administración del mencionado Instituto Autónomo.

Seguidamente, en fecha 10 de mayo de 1988, la Consultoría Jurídica del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), suscribió el Oficio N° 210000-86-01529 (notificado el 17 de mayo de 1988), dirigido a los representantes de la empresa Banco Caracas C.A., a través del cual transcribió la Resolución N° 1250-88-038, de fecha 25 de abril de 1988, emanada del Comité Ejecutivo del referido Instituto Autónomo, donde resolvió el recurso jerárquico interpuesto el 22 de octubre de 1987, por la empresa Banco Caracas C.A., contra de la Resolución N° 1053 de fecha 10 de julio de 1987, estableciendo que “(…) *Se revisó el expediente fiscal. Se dio lectura al informe de la Consultoría Jurídica. Vistos los alegatos y peticiones de la contribuyente* (…). *A tenor de las consideraciones expresadas, el Comité Ejecutivo del INCE, en uso de sus atribuciones legales, resuelve: 1) Ratificar el reparo fiscal contenido en la Resolución recurrida, ya identificada, en la cual están determinadas las cantidades que la recurrente debe cancelar al INCE por concepto de las obligaciones señaladas en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del INCE y los intereses moratorios correspondientes. 2) Modificar la sanción a que se contrae la resolución recurrida, de acuerdo a las consideraciones ya señaladas, y en consecuencia aplicar a la contribuyente una multa por la cantidad de un millón cuatro mil ciento quince bolívares con 97/100 (Bs. 1.004.115,97) equivalente al 78,75% del monto del tributo del 2% omitido*. *Contra esta resolución la contribuyente podrá ejercer el recurso contencioso tributario previsto en el artículo 174 y siguientes del Código Orgánico Tributario. Así mismo podrá intentar por vía de gracia la exención de la sanción impuesta, de acuerdo con las condiciones señaladas en el artículo 93 ejusdem. La consultoría jurídica queda encargada de notificar la presente resolución* (…)”.

El 7 de junio de 1988, el abogado Alberto Baumeister Toledo, antes identificado, actuando como representante judicial del Banco Caracas, C.A., interpuso recurso contencioso tributario y previa distribución correspondió conocer al Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Área Metropolitana de Caracas), contra el Oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988 (notificado el 17 de mayo de 1988), emanado de la Consultoría Jurídica del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), a través del cual notificó la Resolución N° 1250-88-038, de fecha 25 de abril de 1988, emanada del Comité Ejecutivo del referido Instituto Autónomo, donde resuelve el recurso jerárquico interpuesto por la contribuyente y ratificó el contenido de la Resolución N° 1053 de fecha 10 de julio de 1987, con fundamento en las razones de hecho y de derecho que a continuación se expresan:

1.- Arguyó la contribuyente, como punto previo, que el acto administrativo recurrido carece de base legal, la incompetencia del funcionario que lo suscribe, ya que se trata de un oficio en el cual el Consultor Jurídico del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) transcribe la decisión del Acto del Comité Ejecutivo, por tanto se han omitido los formalidades legales y se remite a los artículos 139 y 191 del Código Orgánico Tributario 1982, aplicable en razón del tiempo.

2.- Alegó la falta de fundamentación y de motivación del acto, que absuelve el pronunciamiento expreso de puntos que fueron invocados, señalando que el acto era condicional e imponía le obligación de pagar la parte aceptada del reparo, pero que conforme al citado Código Orgánico Tributario, la sola interposición del Recurso suspende los efectos de ejecutoriedad y exigibilidad del mismo.

Sostuvo que carece de base legal la afirmación de que no procede la emisión de las correspondientes planillas de liquidación, debido a la forma de pago de la contribución parafiscal, ya que el Instituto no está autorizado, ni aun por su condición especial, “*para emitir el acto sin cumplir con los requisitos formales que le dan vida y sustentación, pues lo contrario equivale a crear indefensión*”, al impedir la interposición de defensas justas y previstas en la Ley, referidas a la formalidad de su emisión.

Insistió en la falta de fundamentación de los reparos “*al no identificar los criterios, causas o motivos por los cuales se pretende establecer la exigibilidad de dichos pagos*”.

3.- Rechazó los reparos formulados, ya que las cantidades pagadas a sus trabajadores en forma irregular y no periódica (horas extras, remuneraciones extraordinarias, pagos por comida al personal, etc.), no constituyen salario y por tanto no están sujetos a gravamen y que la sanción impuesta “*no se atiene a lo preceptuado en la Ley*”, y alegó la no gravabilidad de las cantidades pagadas al personal Directivo.

**II**

**DECISIÓN APELADA**

El Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Área Metropolitana de Caracas), en fecha 8 de febrero de 1990 dictó sentencia definitiva S/N, mediante la cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por Banco Caracas C.A., fundamentándose en lo siguiente:

“(…) II

*PUNTO PREVIO*

*Ahora bien, en el presente caso, al analizar los autos, se observa, que aún cuando la recurrente no objeta la competencia del Órgano por ante el cual se tramitó el procedimiento sumario administrativo que culmina con la Resolución N° 1053 de feche 10-7-87, el Tribunal advierte vicios que afectan la legalidad de la actuación administrativa y, siendo estos Tribunales Contencioso Tributario, los encargados del control de la legalidad de los actos de la Administración Tributaria, con excepción de los Tributos aduaneros (artículo 1° Código Orgánico Tributario), corresponde a ellos revisar le actuación administrativa a fin de que se cumpla la normativa legal establecida al respecto, facultad esta que deben cumplir aún de oficio, cuando se observaren vicios, tanto en los procedimientos seguidos para la emisión de los actos administrativos como en el acto mismo.*

*En el presente caso, el procedimiento Sumario Administrativo fue tramitado por la Dirección de Ingresos del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y la Resolución Culminatoria*[Sumario Administrativo]*del mismo fue emitida por la Dirección General de Administración ello en virtud de las facultades conferidos por el Comité Ejecutivo; órganos éstos que no se encontraban facultados para sustanciar tales procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario* [año 1994]*(artículos 133 y siguientes).*

*En efecto, el artículo 4 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), dispone que: ‘La Dirección y Administración del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) estará a cargo de un Consejo Nacional Administrativo y de un Comité Ejecutivo’ y precisa que: ‘El Reglamento de la presente Ley determinará la organización, las atribuciones y la competencia del Instituto. Por su parte el artículo 7° del Reglamento establece que el Consejo Nacional Administrativo es el organismo encargado de la marcha general del Instituto y el artículo 14 ejusdem, señala que el Comité Ejecutivo es el organismo encargado directamente de la Administración. A su vez el artículo 11 del Reglamento establece las atribuciones del Consejo Nacional Administrativo y, el 15 los del Comité Ejecutivo, cuyas atribuciones son de carácter genérico de organización y control, no tienen atribuidas funciones fiscalizadoras y, justamente, el artículo 21 del ya citado - Reglamento establece que: ‘El Instituto Nacional de Cooperación Educativo (INCE) comprende Oficinas Centrales y una Administración Regional’; el artículo 32 ejusdem establece la naturaleza de la Administración Regional y faculta al Comité Ejecutivo para crear oficinas regionales (La Regionalización) y, el artículo 34 dispone que: ‘La oficina Regional estará o cargo de un Director Regional y tendrá los siguientes funciones: 1°) 3°) Fiscalizar en su jurisdicción las empresas, en cuanto a sus obligaciones con el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y a la correcta aplicación de la ley que lo creó.’*

*De las disposiciones legales y reglamentarias antes analizadas se evidencia que ni la Dirección de Ingresos, ni la Dirección General de Administración, son los órganos competentes para instruir y llevar el Sumario Administrativo que prevee el Código Orgánico Tributario*[año 1994]*(artículo 133 y siguientes) y, en consecuencia, el Director de Ingresos no es funcionario competente para autorizar fiscalizaciones, así como tampoco el Director General de Administración, es competente para suscribir la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, en la cual se determina la obligación tributaria y se impone la sanción correspondiente. Considera el Tribunal que tal competencia corresponde a la Oficina Regional, ya que de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 numeral 3° del Reglamento del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), es dicha Oficina el órgano que tiene atribuciones fiscalizadoras y, ésta como ya se vió, no está facultada legalmente para delegar. La actividad fiscal requiere de una regulación expresa y no puede nacer de un acto emanado de quien no tiene competencia para ello.*

*Lo que debió hacer el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), al entrar en vigencia el Código Orgánico Tributario fue dictar su Reglamento Interno a fin de organizar su estructura interna y establecer normas atributivas de competencia específicamente relacionadas con la competencia para realizar fiscalizaciones y llevar los procedimientos sumarios administrativos y desde luego para suscribir la Resolución con la que culmina dicho procedimiento sumario.*

*En consecuencia, al no haberse realizado el procedimiento sumario que culmina con la Resolución Administrativa, por la oficina competente, y no habiendo sido firmada la misma por el funcionario autorizado para ello, forzoso es concluir que tanto el procedimiento seguido con ocasión del reparo formulado en el Acta de Reparo N° 111177-80 de fecha 30-6  -86 y su correspondiente Ajuste de fecha 26-11-06, a la aportante BANCO CARACAS, C.A., es absolutamente nulo, así como también la Resolución con la cual se pone fin al procedimiento sumario. Así mismo, procede la anulación del Acta de Reparo N° 111177-80 y su correspondiente Ajuste por haber sido autorizada dicha fiscalización por el Director de Ingresos según autorización que corre el folio 51 del expediente, funcionario este incompetente para autorizar válidamente dicha actuación fiscal. Y así se declara.*

*El Tribunal estima necesario, también declarar la nulidad de la Resolución transcrita en el oficio N° - 210000-86-01529, objeto del presente recurso, y que decidió el recurso jerárquico previamente ejercido contra le Resolución culminatoria del Sumario Administrativo, ya citada, por fuerza de los razonamientos antes expuestos, como en efecto así se declara.*

*Decidida la cuestión previa observada por este Tribunal, resulta ocioso entrar a conocer de los demás puntos de la controversia.*

*III*

*FALLO*

*Por fuerza de todos los razonamientos antes expuestos, este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara CON LUGAR, el recurso contencioso Tributario, ejercido por lo aportante BANCO CARACAS, C.A., contra el acto administrativo fiscal contenido en la Resolución emanada del Comité Ejecutivo del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), transcrito en el oficio N° 210000-66-01529 de fecha 10 de Mayo de 1.968, en la cual declara parcialmente con lugar el recurso jerárquico previamente ejercido contra le Resolución N° 1053 de fecha 10-7-67, culminatoria del Sumario Administrativo y, absolutamente nulos dichos actos administrativos en virtud del presente fallo.*(…)”. (Sic). (Interpolados de esta Alzada).

**III**

**FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN**

En fecha 15 de mayo de 1990, el abogado Horacio Montilla Camacho, antes identificado, actuando con el carácter de apoderado judicial del Instituto Nacional de Cooperación Educativa(INCE), hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), presentó escrito de fundamentación de la apelación, a través del cual expresó su desacuerdo con el fallo de instancia, sobre la base de los argumentos que a continuación se indican:

Que la sentencia recurrida infringió los artículos 12 y 243, ordinal 5°, del Código de Procedimiento Civil, incurriendo en el vicio de incongruencia negativa, porque no se pronunció a lo alegado y probado en autos y no decidió con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, pues obtuvo elementos de convicción fuera de los autos y suplió excepciones y argumentos no alegados ni probados, además incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, por errónea interpretación del artículo 4° de 1a Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970 y de los artículos 7, 11, 14, 15, 21, 32 y 34 del Reglamento de la misma, dejando de aplicar los artículos 5 y 6 de la Ley, y los artículos 18, 20, 22, 23 y 5 del Reglamento, deduciendo de ellos el fundamento de su decisión al declarar la incompetencia del Director de Ingresos y al Director General de Administración para ordenar fiscalizaciones y emitir resoluciones para la determinación de las contribuciones de las empresas y aplicar las sanciones correspondientes; además de que llegó a la conclusión de que ni el Comité Ejecutivo ni el Consejo Nacional Administrativo del Instituto tienen atribuidas funciones fiscalizadoras.

Fundamentó tales alegatos en las siguientes consideraciones y artículos 4, 5, 6, 7, 11, 15, 21 y 23 de la Ley Sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, publicada en la Gaceta Oficial N° 29.115 del 8 de enero de 1970, y su Reglamento publicado en la Gaceta Oficial N° 26.217 del 26 de marzo de 1960, de los cuales deduce que la administración general están a cargo del Comité Ejecutivo del Instituto, por intermedio del Presidente y del Secretario General, y en consecuencia en materia de Administración y Recaudación (Ingresos) la Máxima Autoridad del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) está a cargo del Comité Ejecutivo, por lo que no es cierto, como dice la sentencia recurrida, que ninguno de los órganos Comité Ejecutivo y Consejo Nacional Administrativo tengan facultades fiscalizadoras, por cuanto gozan de las facultades de Administración y Recaudación, aunado a que son las máximas autoridades del Instituto, con facultades para crear oficinas centrales y regionales y determinarles sus atribuciones y el límite de su jurisdicciones.

Señaló que “(…) *no es posible pensar en sana lógica jurídica que el más Alto Organismo del INCE, sin tener la función fiscalizadora de las contribuyentes, pueda crear oficinas regionales y atribuirles esa función que no tiene su creador. Tampoco es posible aceptar, como dice la sentencia recurrida, que el Comité Ejecutivo y el Consejo Nacional Administrativo no tiene la facultad de delegar sus funciones, afirmación que no se entiende de dónde la dedujo la sentencia apelada. En la administración central, los presidentes de los Institutos Autónomos, como es el caso del INCE, se equiparan a los Ministros del Despacho, como Máximas Autoridades Administrativas de sus respectivos Organismos, por lo cual es absurdo pensar que dichos Presidentes no puedan delegar sus funciones en sus subalternos, sobre todo si esos subalternos son los Directores de ingresos y de la Dirección General de Administración del Instituto, como lo hacen en su orden los Ministros de los Despachos respectivos con sus Directores*. (…)”. (Sic).

Por último, solicitó se declare con lugar la apelación y se revoque la sentencia apelada.

**IV**

**ESCRITO DE INFORMES**

En fecha de 6 de noviembre de 1991, se celebró el acto de informes en el que se dejó constancia de la comparecencia de la representación judicial del mencionado Instituto Autónomo, quien consignó su respectivo escrito de informes, señalando lo siguiente:

Ratificó íntegramente el contenido del escrito de formalización de la apelación, de fecha 15 de mayo de 1990, por considerar que el referido Tribunal, cuando dictó sentencia de fecha 8 de febrero de 1990, infringió los artículos 12 y 243, ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil, e interpretó erróneamente el artículo 4° de 1a Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y de los artículos 7, 11, 14, 15, 21, 32 y 34 del Reglamento de la misma, mediante los cuales fundamentó su decisión, dejando de aplicar los artículos 5 y 6 de la Ley del referido Instituto, y los artículos 18, 20, 22, 23 y 5 del Reglamento, todos los cuales en su conjunto determinan las atribuciones y facultades que tiene el Comité Ejecutivo y el Consejo Nacional Administrativo, máximas autoridades administrativas del Instituto.

**V**

**CONSIDERACIONES PARA DECIDIR**

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación ejercida por el apoderado judicial del Instituto Nacional de Cooperación Educativa(INCE), hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), contra la sentencia definitiva dictada en fecha 8 de febrero de 1990, por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Área Metropolitana de Caracas), que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente Banco Caracas, C.A., contra el Oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988 (notificado el 17 de mayo de 1988), emanado de la Consultoría Jurídica del referido Instituto Autónomo.

Vistos los términos en los que fue dictado el fallo apelado, y examinadas las alegaciones expuestas en su contra por los apoderados judiciales del Instituto Autónomo, esta Máxima Instancia observa que el debate de autos se contrae a determinar si el Tribunal de instancia al emitir la sentencia incurrió en los vicios: **1.- incongruencia negativa**; y**2.- falso supuesto de derecho por errónea interpretación** de 1a Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, aplicable en razón del tiempo y su Reglamento.

Delimitada la *litis,*pasa esta Alzada a decidir la controversia en los términos siguientes:

**1.-Incongruencia negativa:**

La representación del Instituto Nacional de Cooperación Educativa(INCE), hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), denunció que la sentencia recurrida “*infringió los artículos 12 y 243, ordinal 5°, del Código de Procedimiento Civil, no estuvo ajustada a lo alegado y probado en autos y no decidió con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, pues sacó elementos de convicción fuera de los autos y suplió excepciones y argumentos no alegados ni probados*(…)”.

Sobre el referido vicio esta Sala Político-Administrativa ha indicado que de acuerdo con las exigencias impuestas por la legislación procesal, específicamente en el artículo 243, ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil, toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa, con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia. (*Vid*., sentencia Núm. 05406 del 4 de agosto de 2005, caso: *Puerto Licores, C.A.*, ratificada, entre otras en las decisiones Núms. 00240, 00082 y 00933de fechas 27 de febrero de 2008, 26 de enero de 2011 y 3 de agosto de 2017, casos: *Galletera Tejerías, S.A.*, *Hay Group Venezuela, S.A.*y *Dacrea Apure, C.A*, respectivamente.).

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

Al respecto, esta Superioridad en la sentencia Nro. 05406 del 4 de agosto de 2005, ratificada, entre otras, en las decisiones Nros. 01073, 00162 y 000294, de fechas 20 de junio de 2007, 13 de febrero de 2008 y 10 de marzo de 2016, casos: *Puerto Licores, C.A.; PDVSA Cerro Negro, S.A.; Latil Auto, S.A.; y Servicio Pan Americano de Protección, C.A.*, respectivamente, ha expresado acerca de la incongruencia negativa, lo siguiente:

“(…) *En cuanto a la congruencia, dispone el segundo precepto del ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil que la decisión debe dictarse ‘con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas’. Luego,****cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido, las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia, el cual se manifiesta cuando el Juez con su decisión modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limitó a resolver sólo lo pretendido por las partes, o bien porque no se resolvió sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio****. Precisamente ante el segundo supuesto citado, se estará en presencia de una incongruencia negativa, visto que el fallo omite el debido procedimiento sobre alguna de las pretensiones procesales de las partes en la controversia judicial*(…)”. (Destacado de esta Sala).

Circunscribiendo el análisis al caso en concreto, se aprecia que la representación en juicio del Instituto Autónomo aseguró que el Tribunal *a-quo*al dictar el fallo apelado no se ajustó a lo alegado y probado por las partes, ya que no es cierto, lo establecido en la sentencia recurrida, que el Director de Ingresos, no es funcionario competente para autorizar fiscalizaciones, así como tampoco el Director General de Administración, para suscribir y dictar la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo.

En relación a este punto, esta Alzada observa que el Juez de mérito señaló en el fallo apelado lo siguiente:

“(…) *Lo que debió hacer el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), al entrar en vigencia el Código Orgánico Tributario fue dictar su Reglamento Interno a fin de organizar su estructura interna y establecer normas atributivas de competencia específicamente relacionadas con la competencia para realizar fiscalizaciones y llevar los procedimientos sumarios administrativos y desde luego para suscribir la Resolución con la que culmina dicho procedimiento sumario.*

*En consecuencia, al no haberse realizado el procedimiento sumario que culmina con la Resolución Administrativa, por la oficina competente, y no habiendo sido firmada la misma por el funcionario autorizado para ello, forzoso es concluir que tanto el procedimiento seguido con ocasión del reparo formulado en el Acta de Reparo N° 111177-80 de fecha 30-6-86 y su correspondiente Ajuste de fecha 26-11-06, a la aportante BANCO CARACAS, C.A., es absolutamente nulo, así como también la Resolución con la cual se pone fin al procedimiento sumario.*

*Así mismo, procede la anulación del Acta de Reparo N° 111177-80 y su correspondiente Ajuste por haber sido autorizada dicha fiscalización por el Director de Ingresos según autorización que corre el folio 51 del expediente, funcionario este incompetente para autorizar válidamente dicha actuación fiscal. Y así se declara.*(…)”.

De lo anteriormente transcrito, y de la revisión exhaustiva del fallo apelado, este Máximo Tribunal constata que a diferencia de lo denunciado por la representación en juicio del Instituto Autónomo, el *a quo*no incurrió en el vicio de incongruencia negativa denunciado, en atención a la procedencia del vicio de incompetencia de funcionario, decidió que “(…)*este Tribunal, resulta ocioso entrar a conocer de los demás puntos de la controversia* (…)”, por lo que, considera que el fallo recurrido no adolece del vicio de incongruencia negativa denunciado. **Así se declara**.

**2.- Vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación**.

Alega la representación del ente parafiscal, que el fallo apelado incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, por errónea interpretación del artículo 4° de 1a Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970 y de los artículos 7, 11, 14, 15, 21, 32 y 34 del Reglamento de la misma, dejando de aplicar los artículos 5 y 6 de la Ley, y los artículos 18, 20, 22, 23 y 5 del Reglamento, deduciendo de ellos el fundamento de su decisión al declarar la incompetencia del Director de Ingresos y al Director General de Administración para ordenar fiscalizaciones y emitir resoluciones para la determinación de las contribuciones de las empresas y aplicar las sanciones correspondientes; además de que llegó a la conclusión de que ni el Comité Ejecutivo ni el Consejo Nacional Administrativo del Instituto tienen atribuidas funciones fiscalizadoras.

A fin de resolver el vicio *ut supra*, es necesario señalar que conforme a la jurisprudencia pacífica y retirada de este Máximo Tribunal, el vicio de suposición falsa en las decisiones judiciales se configura, por una parte, cuando el juez, al dictar un determinado fallo, fundamenta su decisión en hechos inexistentes, falsos o que no guardan la debida vinculación con el o los asuntos objeto de decisión, verificándose de esta forma el denominado falso supuesto de hecho. Por otro lado, cuando los hechos que sirven de fundamento a la decisión existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el Órgano Jurisdiccional al emitir su pronunciamiento los subsume en una norma errónea o inexistente en el derecho positivo, o incurre en una errada interpretación de las disposiciones aplicadas, se materializa el falso supuesto de derecho. (*Vid.,* fallos Nros. 00632 y 01362, de fechas 22 de junio de 2016 y 12 de diciembre de 2017, casos: *Expertos integrales Experticia, S.A.*; *e Inversiones Italflex, C.A*., respectivamente).

Al efecto, la Sala observa que el vicio denunciado versa sobre la errónea interpretación de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, que sirvió de fundamento para determinar la incompetencia del Director de Ingresos y al Director General de Administración para ordenar fiscalizaciones y emitir resoluciones para la determinación de las contribuciones de las empresas y aplicar las sanciones correspondientes y que ni el Comité Ejecutivo ni el Consejo Nacional Administrativo del Instituto tienen atribuidas funciones fiscalizadoras, omitiendo las formalidades que deben revestir, conforme a la Ley.

Ahora bien, en aras de resolver la presente denuncia, esta Sala debe traer a colación lo establecido en su jurisprudencia pacífica y reiterada, en relación a la competencia administrativa que se refiere a la esfera de atribuciones de los entes y órganos, la cual es determinada por el derecho objetivo o el ordenamiento jurídico positivo, por lo tanto, engloba el conjunto de facultades y obligaciones que un órgano puede y debe ejercer legítimamente.(*Vid.,* sentencia N° 2059 del 10 de agosto de 2009, caso: *Alejandro Tovar Bosh*).

De allí que la competencia se caracteriza por ser: a) expresa, es decir, debe estar explícitamente prevista en la Constitución o en las leyes y demás actos normativos, por tanto, no se presume; y b) improrrogable, pues el órgano que tiene atribuida una competencia no puede disponer de ella, sino que debe limitarse a su ejercicio, en los términos establecidos en la norma, en virtud de lo cual dicho ejercicio debe ser directo y desplegado exclusivamente por el órgano que la tiene atribuida como propia, salvo los casos de delegación, sustitución o avocación, previstos en la Ley.

Precisado lo anterior, este Máximo Tribunal observa lo siguiente:

Según *Decreto* Nro. *239* del 11 de marzo de 1960, publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nro. 26.217 Extraordinario de fecha 26 de marzo de 1960, se dictó el Reglamento de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), y se dispuso que la estructura de ese Ente Parafiscal se establecería en función de tres niveles: 1) nivel de Dirección, constituido por el Consejo Nacional Administrativo; 2) nivel de Gerencia, constituido por el Comité Ejecutivo; y 3) nivel Operativo, constituido por los entes regionales y sectoriales del INCE, el cual establece en su artículo 1 la estructura organizativa de la Administración Tributaria del Instituto en los siguientes términos:

“(…) *1. Comité Ejecutivo*

*2. Gerencia General de Finanzas*

*2.1 . Gerencia de Ingresos Tributarios*

*2.1.1. División de Administración Tributaria*

*2.1.2. Dirección de Verificación de Gestión Administrativa*(…)”

En este orden de ideas, el artículo 2 *eiusdem*señala que el Comité Ejecutivo del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) “(…) *es el órgano encargado de la Administración directa del Instituto* (…) *y se tendrá como* *nivel del más elevado rango dentro de la Administración Tributaria del*[mismo] (…)”, mientras que la Gerencia General de Finanzas será el órgano inmediatamente inferior respecto al Comité Ejecutivo. (Agregado de la Sala).

Adicionalmente, el artículo 4 de la norma comentada refiere que la Gerencia de Ingresos Tributarios dentro de la Gerencia General de Finanzas cumplirá sus funciones en todo lo relativo a la materia tributaria, a través de una estructura organizativa “(…) *conformada por una División de Administración Tributaria, una Dirección de Verificación de Gestión Administrativa y****unidades de ingresos tributarios***(…)”. (Resaltado de la Sala).

Sobre las competencias de la Gerencia de Ingresos Tributarios del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), el artículo 7 literal “*k*” indica que debe ejercer el control directo sobre las “***unidades de ingresos tributarios***”, las cuales deberán “(…) ***levantar las actas contentivas de los reparos resultantes de las investigaciones fiscales que realicen los funcionarios debidamente autorizados****y notificarlas a los contribuyentes conjuntamente con la apertura del sumario administrativo de conformidad con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario. A tal efecto, remitirá el correspondiente expediente, el cual deberá contener además de lo actuado el respectivo escrito de descargos que interponga oportunamente el afectado* (…)”. (Resaltado de esta Máxima Instancia).

En armonía con lo anterior, se observa que el oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988 (notificada el 17 de mayo de 1988), emanada de la Consultoría Jurídica del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), simplemente transcribió la Resolución N° 1250-88-038, de fecha 25 de abril de 1988, que resolvió el recurso jerárquico interpuesto por la aportante, que fue emitida por el Comité Ejecutivo, quien representa el nivel de Dirección del Instituto, es decir, es el competente para emitirla, como consecuencia de lo expuesto, esta Sala observa que la incompetencia planteada por la empresa aportante no es manifiesta, toda vez que, el “*Acta de Reparo* fue levantada por el funcionario competente, además podía ser convalidada por el Comité Ejecutivo del INCE por ser el encargado de la Administración directa del Instituto, y por ser el máximo órgano dentro de la Administración del hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), situación que en el presente caso ocurrió.

En consecuencia, a lo *ut supra* señalado, se colige que dentro de la estructura organizativa del Instituto el órgano competente para levantar reparos en materia de deducciones del aporte patronal del 2%, son las Unidades de Ingresos Tributarios adscritas a la Gerencia de Ingresos Tributarios del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y no como lo estableció el Juzgado *a quo*, por lo que, esta Sala concluye que la sentencia de mérito se encuentra afectada del vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, aplicable en razón del tiempo, configurándose el vicio denunciado por el ente parafiscal. **Y así se establece.**

En orden a lo expuesto, se declara **con lugar** el recurso de apelación interpuesto por la representación en juicio del mencionado Instituto Autónomo y, en atención a lo establecido en el artículo 244 *eiusdem*, se **revoca** el fallo definitivo dictado el 8 de febrero de 1990, por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Área Metropolitana de Caracas). **Así se decide.**

Revocado como quedó el fallo de instancia, atendiendo a los derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva, celeridad procesal, a la defensa y al debido proceso, consagrados en los artículos 26 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, esta Alzada pasará a conocer los alegatos del recurso contencioso tributario interpuesto por la empresa Banco Caracas C.A., contra el Oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988 (notificado el 17 de mayo de 1988), emanado de la Consultoría Jurídica del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), los cuales están referidos a: **i) *incompetencia del funcionario*** que suscribió el acto recurrido;               **ii) *falta de fundamentación y de motivación***de la resolución impugnada;  **iii) *rechazo de los reparos formulados por conceptos de horas extras, bonificación, viáticos, remuneración extraordinaria, pago por comida al personal, utilidades, honorarios profesionales***. **Así se dispone**.

Advierte esta Superioridad que, en cuanto al ***i) vicio de incompetencia del funcionario*** que dictó el acto administrativo impugnado, el mismo ya fue resultó cuando se pronunció sobre el vicio de falso supuesto de derecho esgrimido por la República en la fundamentación de la apelación contra la sentencia revocada, donde se determinó que el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), es el órgano competente para fiscalizar y levantar reparos en materia de deducciones del aporte patronal, tal y como se estableció en líneas precedentes. **Así se decide**.

***ii)* *falta de fundamentación y de motivación***de la resolución impugnada;

La recurrente alegó la falta de fundamentación y de motivación del acto, por cuanto el acto era condicional e imponía le obligación de pagar la parte aceptada del reparo, pero con la sola interposición del Recurso suspende los efectos de ejecutoriedad y exigibilidad del mismo.

Sostuvo que carece de base legal la afirmación de que no procede la emisión de las correspondientes planillas de liquidación, debido a la forma de pago de la contribución parafiscal, ya que el Instituto no está autorizado, ni aun por su condición especial, “*para emitir el acto sin cumplir con los requisitos formales que le dan vida y sustentación, pues lo contrario equivale a crear indefensión*”, al impedir la interposición de defensas justas y previstas en la Ley, referidas a la formalidad de su emisión.

Insistió en la falta de fundamentación de los reparos “*al no identificar los criterios, causas o motivos por los cuales se pretende establecer la exigibilidad de dichos pagos*”.

Sobre el particular, se considera que la motivación es la expresión formal de los supuestos de hecho y de derecho del acto; por lo tanto, resulta indispensable que los actos administrativos de carácter particular estén dotados de motivación, exceptuando solamente a los de simple trámite o aquéllos a los cuales una disposición legal exonere de tal requisito. A tal efecto, se debe hacer referencia a los hechos y fundamentos legales del acto. Ahora bien, de acuerdo con lo expuesto, todo acto administrativo deberá contener una relación sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes.

A su vez, se ha reiterado que se cumple con el requisito de la motivación, cuando la misma esté contenida en su contexto, es decir, que la motivación se encuentre dentro del expediente, considerado en forma íntegra y formado en virtud del acto de que se trate y de sus antecedentes, siempre que el administrado haya tenido acceso y conocimiento oportuno de los mismos; siendo suficiente, en algunos casos, que sólo se cite la fundamentación jurídica, si ésta contiene un supuesto unívoco y simple. (*Vid*entre otras, sentencias de esta Sala Nros. 00387, 01564, 01467, 00759 y 01080 de fechas 16 de febrero de 2006, 20 de septiembre de 2007, 19 de noviembre de 2008, 3 de junio de 2009 y 3 de noviembre de 2010, casos: *Valores e Inversiones, C.A.*,*Motores Venezolanos, C.A. (MOTORVENCA)*, *AW Nazca S&S Advertising, C.A.*, *Ruedas de Venezuela, C.A. (RUDEVECA)* y *Motoriente El Tigre, C.A.*, respectivamente).

De manera tal, que el objetivo de la motivación es, en primer lugar, permitir a los órganos competentes el control de la legalidad del acto emitido y, en segundo lugar, el hacer posible a los administrados el ejercicio del derecho a la defensa.

Circunscribiendo el análisis al caso de autos, se observa que en la verificación fiscal practicada se evidenciaron incumplimientos por omisión parcial de los aportes al Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), a que el contribuyente estaba obligado a pagar, realizado a los períodos impositivos comprendidos desde el cuatro (4°) trimestre de 1980 hasta el primer (1°) trimestre de 1986, ambos inclusive.

Así, el Ente Parafiscal Tributario emitió el acto administrativo impugnado, contenido en el oficio que transcribió la Resolución N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988 (notificado el 17 de mayo de 1988), emanado de la Consultoría Jurídica del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), por razón de la notificación a la contribuyente donde se estableció lo siguiente: “(…) *en la oportunidad de transcribir la resolución N° 1250-88-038, de fecha 25 de abril de 1988, mediante la cual el Comité Ejecutivo del* [referido] *Instituto resuelve el Recurso Jerárquico interpuesto el 22 de octubre de 1987,*[ejercido por]*la empresa BANCO CARACAS, C.A., contra de la Resolución N° 1053 de fecha 10 de julio de 1987, emanada de la Dirección de Ingresos y notificada el 23 de septiembre de 1987* [que]*‘… formuló reparos* (…)”, donde fueron explicadas detalladamente las razones por las cuales fueron impuestas las sanciones de multa, el fundamento legal utilizado para tal fin, y los recursos que podría interponer la aportante contra dicho acto, en caso de disconformidad. En consecuencia, se declara improcedente el alegato de falta de fundamentación e inmotivación denunciado por la representación de la contribuyente. **Así se establece.**

***iii) rechazo de los reparos formulados por conceptos de horas extras, bonificación, viáticos, remuneración extraordinaria, pago por comida al personal, utilidades, honorarios profesionales***.

Sostuvo que las cantidades pagadas a sus trabajadores en forma irregular y no periódica (horas extras, remuneraciones extraordinarias, pagos por comida al personal, etc.), no constituyen salario y por tanto no están sujetos a gravamen y que la sanción impuesta “*no se atiene a lo preceptuado en la Ley*”, y alegó la no gravabilidad de las cantidades pagadas al personal Directivo.

En este sentido, esta Alzada se ha pronunciado en similares términos, al considerar que tales conceptos no están incluidos dentro de la definición de salario, por cuanto se trata de remuneraciones complementarias de carácter accidental, dirigidas a beneficiar una situación especial de los empleados.

En efecto, entre otras, las sentencias Nros. N° 00761 del 3 de junio de 2009, caso: *Comunicaciones Corporativas C.C.D., C.A.,*00871 del 11 de junio de 2009, caso: *Otepi Consultores, S.A.*y 00688 del 13 de julio de 2010, caso: *Recuperaciones Veneamerica RVA, S.A.,*esta Sala estableció que los mencionados conceptos “(…) *no están incluidos dentro de las definiciones de salario ni sueldos, ni bajo la frase de ‛remuneraciones de cualquier especie’; por cuanto se trata de remuneraciones complementarias de carácter accidental o extraordinario dirigidas a beneficiar una situación especial de los empleados, pero que no implican un pago regular, como consecuencia de las labores ejecutadas por éstos durante la jornada ordinaria de trabajo*(…)”.

De los anteriores criterios, esta Máxima Instancia concluye que los aportes obligados a pagar por la contribuyente a sus trabajadores por concepto de: horas extras, bonificaciones, remuneración extraordinaria, viáticos, pago por comida, utilidades y honorarios profesionales, dentro de la contribución del 2% a que hace referencia el numeral 1 del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, vigente *ratione temporis*, no forman parte del salario normal, visto que se trata de remuneraciones complementarias y aleatorias, en tanto que la empresa haya obtenido beneficios, sólo pagaderas en proporción a los meses de servicios prestados, no así en función de la jornada diaria de trabajo.

Por ende, y tal como lo alegó la aportante, resulta improcedente el reparo formulado por el Instituto exactor sobre tales conceptos, en virtud que los mismos no resultan gravables para el cálculo de la contribución del dos por ciento (2%) prevista en el del artículo 10, ordinal 1° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, aplicable en razón del tiempo, actualmente artículo 14, numeral 1 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), debiendo excluirse tales conceptos pretendidos en la Resolución N° 1053 del 10 de julio de 1987, para los períodos impositivos comprendidos desde el cuatro (4°) trimestre de 1980 hasta el primer (1°) trimestre de 1986, ambos inclusive. **Así se decide**.

Además, se declara improcedente la sanción de multa y de los intereses moratorios impuesta por el ente parafiscal a la aportante, accesoria a las diferencias de los aportes del 2% determinada. **Así se establece**

Asimismo, advertido como fuere que en el presente asunto la fiscalización procedió a gravar la partida contable “*utilidades*”, por el aporte del medio por ciento (1/2%), y constatándose además que la recurrente nada alegó, pero que en la Acta de Reparo fueron discriminados por separado tales conceptos, por lo que, queda **firme** el reparo del aporte del medio por ciento (1/2%), atinente a utilidades omitido por la empresa contribuyente, así como las sanciones a que hubiere lugar con las exclusiones *ut supra.* **Así se establece**.

Derivado de las motivaciones que anteceden, se declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario ejercido por la aportante Banco Caracas, C.A., contra el oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988 (notificada el 17 de mayo de 1988), emanado de la Consultoría Jurídica del referido Instituto Autónomo, a través de la cual se transcribió la Resolución  N° 1250-88-038, de fecha 25 de abril de 1988, emitido del Comité Ejecutivo del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES); Por consiguiente, queda **FIRME**de los mencionados actos administrativos: el aporte del medio por ciento (1/2%), atinente a utilidades omitido por la empresa contribuyente, así como las sanciones a que hubiere lugar con las exclusiones *ut supra*; y se **ANULAN** los reparos por aportes omitidos del dos por ciento (2%), regulados en el ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, para los períodos impositivos comprendidos desde el cuatro (4°) trimestre de 1980 hasta el primer (1°) trimestre de 1986 ambos inclusive, y sus sanciones de multa accesorias e intereses moratorios, por las sumas total de un millón seiscientos sesenta y nueve mil setecientos veintiocho con veinte céntimos de Bolívar (Bs. 1.669.728,20) hoy expresados en un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), respectivamente. **Así se dispone**.

Dada la declaratoria parcialmente con lugar del recurso contencioso tributario, **no procede**la condenatoria en costas procesales a las partes, por no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 335 del Código Orgánico Tributario de 2020. **Así se determina**.

Finalmente, resulta imperativo precisar que la Sala Plena de este Máximo Tribunal mediante Resolución N° 2021-0011 de fecha 9 de junio de 2021, dictó los **Lineamientos para la Suscripción y Publicación de Decisiones con firma Digital, Practica de Citaciones Notificaciones Electrónicas y la Emisión de Copias Simples o Certificadas por Vía Electrónica respecto de los procesos seguidos ante esta Sala Político-Administrativa, en tal sentido, conforme al artículo 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y al 3 de dicho acto, esta Sala podrá**“(…) *suscribir y publicar decisiones,****practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico****o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, una vez conste en las actas del expediente, que las partes cuentan con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha actuación procesal*(…)”. (Destacado de esta decisión).

En virtud de lo antes expuesto, se **ordena**que las notificaciones a que haya lugar y que sean concernientes al presente fallo, se efectúen a través de medios electrónicos, sin embargo, para el caso en que el destinatario o la destinataria de la notificación no cuente con los recursos telemáticos necesarios, se procederá de acuerdo a lo estipulado en las leyes y en la aludida Resolución. (*Vid*. sentencia de esta Sala N° 00149 del 7 de julio de 2021). **Así finalmente se establece.**

**VI**

**DECISIÓN**

En virtud de los razonamientos precedentemente expuestos, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- **CON LUGAR**la apelación ejercidapor el apoderado judicial del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES),contra la decisión definitiva dictada por el Juzgado remitente el 8 de febrero de 1990, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto, la cual se**REVOCA.**

2.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la aportante **BANCO CARACAS, C.A.,**contra el oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988, emanado de la Consultoría Jurídica del referido Instituto Autónomo, a través del cual se transcribió la Resolución N° 1250-88-038, de fecha 25 de abril de 1988, emanada del Comité Ejecutivo del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES); Por consiguiente, queda **FIRME**de los mencionados actos administrativos: el aporte del medio por ciento (1/2%), atinente a utilidades omitido por la empresa contribuyente, así como las sanciones a que hubiere lugar con las exclusiones *ut supra*; y se **ANULAN** los reparos por aportes omitidos del dos por ciento (2%), regulados en el ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, para los períodos impositivos comprendidos desde el cuatro (4°) trimestre de 1980 hasta el primer (1°) trimestre de 1986 ambos inclusive, y sus sanciones de multa accesorias e intereses moratorios, por las sumas total de un millón seiscientos sesenta y nueve mil setecientos veintiocho con veinte céntimos de Bolívar                           (Bs. 1.669.728,20) hoy expresados en un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), respectivamente.

Finalmente, **NO PROCEDE** la condenatoria en costas procesales, en virtud a los términos expuestos en este fallo*.*

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los cuatro (4) días del mes de agosto del año dos mil veintidós (2022). Años 212º de la Independencia y 163º de la Federación.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| El Presidente,  **MALAQUÍAS GIL RODRÍGUEZ** |  |  |
|  |  | La Vicepresidenta – Ponente,  **BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO** |
| El Magistrado,  **JUAN CARLOS HIDALGO PANDARES** |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  | La Secretaria,  **CHADIA FERMIN PEÑA** |  |
|  | **En fecha cuatro (4) de agosto del año dos mil veintidós, se publicó y registró la anterior**  **sentencia bajo el Nº 00366.** |  |
|  | La Secretaria,  **CHADIA FERMIN PEÑA** |  |