



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente **HADEL MOSTAFÁ PAOLINI**

Exp. N° 1995-11384

Por oficio N° 2013 del 6 de diciembre de 1994 el Juzgado Superior Octavo de lo Contencioso Tributario, remitió el expediente contentivo de la apelación intentada por la abogada Noelia González Ordóñez, inscrita en el Inpreabogado bajo el N° 2625, actuando en representación de la sociedad mercantil **ITALIANCAR C.A.**, debidamente constituida e inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, en fecha 16 de febrero de 1976, bajo el N° 40, tomo 29-A, apeló el 28 de noviembre de 1994, contra la sentencia N° 801 de fecha 11 de noviembre de 1994, por la cual se declaró sin lugar el recurso contencioso tributario, intentado por la misma sociedad mercantil, contra la Resolución N° DGSJ-3-3-0072 de fecha 29 de julio de 1993 emanada de la **CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**, que decidió el recurso jerárquico previamente ejercido y confirmó el reparo N° DGAC-4-3-2-036, por monto de Bs. 2.892.522,19 en concepto del impuesto previsto en el artículo 11 de la Ley de Timbre Fiscal vigente *rationae temporis*, causado por la enajenación de vehículos automotores en los períodos 1987 a 1989.

El 24 de enero de 1995, se dio cuenta en Sala y fue designado ponente la Magistrada Josefina Calcaño de Temeltas.

El 16 de febrero de 1995 fue fundamentada dicha apelación, y el 2 de marzo de ese mismo año fue contestada por el representante de la Contraloría General de la República.

El 15 de marzo de 1995 la apoderada judicial de la sociedad mercantil apelante promovió pruebas. El 22 del mismo mes y año, el representante del órgano contralor

impugna *“todos y cada uno de los documentos presentados por la formalizante (...) en razón de que en esta instancia no pueden promoverse este tipo de documentos ya que se trata de simples fotocopias de recibos y no de documentos privados reconocidos o tenidos legalmente por reconocidos.”*

El 6 de abril de 1995 el expediente fue pasado al Juzgado de Sustanciación, y el 16 de mayo del mismo año se admitieron las pruebas.

El 18 de mayo de 1995, el abogado Leonardo José Cabrera López, inscrito en el Inpreabogado bajo el N° 26.059 en su condición de representante de la Contraloría General de la República apela del auto por el cual fueron admitidas las pruebas promovidas por el apoderado de la sociedad mercantil.

El 30 de mayo la apoderada de la sociedad mercantil recurrente consignó las facturas promovidas y, el día siguiente, el Juzgado acordó agregar a los autos las copias consignadas.

El 6 de junio el Juzgado de Sustanciación declaró sin lugar la apelación al auto de admisión de pruebas intentada por el representante de la Contraloría General de la República.

El 18 de julio de 1995, fueron consignados por ambas partes escrito de informes y, el 2 de agosto siguiente el representante del órgano contralor, consigna escrito indicando que la parte recurrente trajo a los autos en su escrito de informes, una argumentación nueva a la causa *“en el sentido de que la sentencia apelada adolece del vicio de contradicción e incongruencia por el hecho de que el sentenciador primero señala que el problema radica en que la Contraloría no tomó en cuenta los descuentos respectivos realizados en las diferentes operaciones y, que luego en forma contradictoria e incongruente llega a la conclusión de que “el problema es probatorio”, porque mi representada ha debido consignar, no las facturas, sino los documentos notariados, donde a su juicio si deben constar los descuentos”*.

Los representantes de las partes solicitaron a la Sala se dicte sentencia en la presente causa. En el caso de la apoderada de la recurrente, mediante diligencia de fecha 25 de enero de 1996 y por los apoderados de la Contraloría General de la República; en el año de 1996, los días 26 de marzo, 14 de agosto y 20 de noviembre, el 15 de abril de 1997, los días 12 de marzo y 17 de noviembre de 1998, y el 13 de mayo de 1999.

El 25 de mayo de 1999, se dio cuenta en Sala y la ponencia es asignada al Magistrado Hermes Harting.

El 18 de enero de 2000, se reasigna la ponencia al Magistrado José Rafael Tinoco.

En el año 2000 los representantes de la Contraloría General de la República en las fechas 25 de abril y 31 de octubre solicitan se dicte sentencia en la presente causa.

En virtud de la designación de los Magistrados Hadel Mostafá Paolini y Yolanda Jaimes Guerrero, y la ratificación del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, por la Asamblea Nacional en sesión de fecha 20 de diciembre de 2000, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.105 del día 22 del mismo mes y año, se reconstituyó la Sala Político Administrativa el 27 de diciembre de dicho año. Posteriormente en fecha 20 de marzo de 2001, fue reasignada la ponencia al Magistrado, Hadel Mostafá Paolini quien con tal carácter suscribe el presente fallo.

Durante el curso del año 2001, los representantes del organismo contralor los días 14 de marzo y 6 de noviembre solicitan se dicte sentencia en la presente causa. Posteriormente el 19 de marzo y el 02 de julio de 2002 la representante del organismo contralor solicita nuevamente se dicte el correspondiente fallo.

Realizado el estudio del expediente, pasa esta Sala a decidir, conforme a las siguientes consideraciones:

I LA SENTENCIA APELADA

En cuanto al procedimiento aplicable, el Tribunal *a quo* cita sentencias emanadas de esa instancia, para argüir el cumplimiento de los artículos 50 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y, 67 de su Reglamento vigente *rationae temporis* para el momento de la investigación contralora, para demostrar que en el caso de autos el órgano contralor cumplió con el procedimiento previsto en su ley reguladora, la cual finalmente a su criterio prevalece sobre el Código Orgánico Tributario, en cuanto al proceso indicado para la formulación de los reparos realizados por la Contraloría General de la República. Por tales razones declara improcedente el argumento de la sociedad mercantil, en cuanto a la falta de procedimiento en violación del artículo 68 de la Constitución vigente *rationae temporis*.

Seguidamente, la sentencia recurrida señala que el acto impugnado está motivado, al ratificar la correcta alusión de los artículos 11 de la Ley de Timbre Fiscal, 2 y 4 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, señalados por el acta de requerimiento; expresa más adelante la inconformidad con el alegato del recurrente, de que el levantamiento conjunto del acta de requerimiento por dos

funcionarios designados era necesario, puesto que la misma fue levantada por: *“Norhayr C. Sáez G., no así Osmel Camejo Sánchez, quien sólo tenía la función de supervisar la labor fiscalizadora de Norhayr C. Sáez G..(Sic) De manera que el argumento de que el acta no fue levantada por los dos funcionarios designados sino por uno solo no resulta procedente.”*

La misma opinión sustenta el *a quo* respecto del Acta de Fiscalización, la cual a su criterio lleva el sello correspondiente, *“por lo que lo alegado por la recurrente en el sentido de que al acta de fiscalización le falta el sello no surte efecto”*. Seguidamente, confirma el criterio de la correcta motivación del acto impugnado, por constar en su contenido y en los anexos que forman parte del expediente administrativo, los *“fundamentos legales y reglamentarios”*, así como los hechos que configuran el acto.

Del mismo modo, el sentenciador es del criterio que en cuanto a los *“vicios señalados por la recurrente tanto en los actos preparatorios como en la resolución confirmatoria del reparo carecen, (...), de gravedad tal como para afectarlos de nulidad, se trata de requisitos que no son esenciales para la existencia misma del acto”*, todo ello en concordancia con lo expuesto por el artículo 20 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Acto seguido expone la recurrida: *“si se adoptan decisiones que no toman en cuenta ciertos alegatos, debe entenderse que los mismos han sido rechazados tácitamente”*.

En cuanto al precio de los vehículos objeto del impuesto señalado por el órgano contralor, la sentencia expresa que están basadas en facturas reales, por lo que: *“la Contraloría no ha realizado una falsa apreciación de los hechos ni ha incurrido, en este aspecto en falso supuesto”*, rechazando así la consideración de los descuentos en la factura expuesto por la recurrente.

Considera el *a quo* que la Contraloría no violó el artículo 96 de la Constitución vigente al momento de la fiscalización, norma que dispone que todos pueden *“dedicarse libremente a la actividad lucrativa de su preferencia, ni limita las posibilidades de venta ni coarta el derecho de ejercer el libre comercio”*, pues a su juicio la contribuyente *“al igual que otro , es libre de vender por debajo del precio de venta al contado , (...), pero debe atenerse a las consecuencias, entre ellas la de pagar una contribución mayor”*.

Por último la sentencia recurrida considera que el reparo emitido por el ente contralor no constituye “*una sanción, ni convierte al reparado en infractor, ni mucho menos, presupone una conducta infractora ni un ilícito penal o criminal*”.

II ARGUMENTOS DE LA REPRESENTACIÓN DE LA SOCIEDAD MERCANTIL RECURRENTE

Los argumentos expuestos en el escrito de fundamentación de la apelación esgrimidos por el apoderado judicial se resumen así:

1. La sentencia recurrida está viciada de errónea interpretación de los artículos 133, 135 y 223 del Código Orgánico Tributario de fecha 3 de agosto de 1992, publicado en la Gaceta Oficial N° 2992 extraordinario del día siguiente, por cuanto el procedimiento aplicable por la Contraloría General de la República al realizar el reparo impugnado, era el dispuesto en ese cuerpo de normas y no el expresado en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Esta opinión es reforzada por la apoderada de la recurrente, con la cita de los artículos 153 y 156 del Código Orgánico Tributario y sentencias de los tribunales de instancia en materia tributaria, que redundan en el sentido expuesto. Asimismo, indica que se lesionó el derecho a la defensa de su representada establecido en el artículo 68 de la Constitución Nacional vigente para el momento de la fiscalización y artículo 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, al concederse un plazo de 10 días hábiles para formular descargos y reducir así el plazo concedido por el Código Orgánico Tributario.

Abundando más en lo anterior, el escrito apelatorio indica que “*constituye un contrasentido que la normas del Código Orgánico Tributario se apliquen en una etapa del procedimiento administrativo, consagrando de esta manera una flagrante e írrita violación a los más elementales principios del Derecho Administrativo, consagrados en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, siendo uno de ellos el de la unidad del proceso.*”

2. Acto seguido, la apoderada judicial de la sociedad mercantil apelante, asiente que la recurrida viola los artículos 9 y 18, numerales 3, 5, 7 y 8 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con el artículo 20 *eiusdem*, así como el artículo 138 del Código Orgánico Tributario, por falta de aplicación de las formalidades previstas para los actos administrativos.

Es el caso que tanto el Acta de Requerimiento como el Acta de Fiscalización, adolecen en opinión del representante de la contribuyente, de la falta de firma del funcionario Osmel Camejo Sánchez y, no por Norhayr Sáez, quien fue en definitiva la suscrita de las actas en cuestión.

Igualmente se denuncia la falta de fecha del anexo que forma parte del Acta de Fiscalización como un defecto formal; del mismo modo, se afirma que carece tanto de la firma de los dos funcionarios como de la fecha. A esto la apoderada judicial de la sociedad mercantil recurrente añade, que hasta el acta fiscal adolece de falta de sello, contraviniendo lo dispuesto en el artículo 18, numerales 3, 7 y 8 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 139 del Código Orgánico Tributario.

3. En criterio de la apoderada judicial de la parte apelante, la sentencia recurrida no analizó las razones alegadas por su persona respecto de la motivación del Acta de Fiscalización, hecho que vicia de nulidad la sentencia judicial, por violación de lo dispuesto en el ordinal 5 del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil.

4. Más adelante en el escrito apelatorio, se argumenta no sólo vicio de motivación sino falso supuesto, denunciándose que el sentenciador llegó al extremo de afirmar en el fallo: *“Por lo demás, como bien señala la Contraloría, si se adoptan decisiones que no toman en cuenta ciertos alegatos, debe entenderse que los mismos han sido rechazados tácitamente”* (subrayado de la apelante).

5. Pasa luego la apoderada de la recurrente, a explicar la errónea interpretación de la recurrida sobre el artículo 11 de la Ley de Timbre Fiscal, y que ello constituye violación de lo dispuesto en el ordinal 5 del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, al no pronunciarse sobre los alegatos y defensas opuestas, asentando que *“sin ningún tipo de análisis en que “El precio de venta al contado es tal con o sin descuentos” (...) hace que el fallo sea nulo a tenor de lo dispuesto en el artículo 244 eiusdem”*.

6. Expresa más adelante el representante de la recurrente: *“Incorre además el juzgador en (...) FALSO SUPUESTO, (...), al atribuir a las actas del proceso menciones que no contienen. En efecto, en ninguno de los escritos consignados, mi representada ha alegado que en las facturas examinadas por el Organismo Contralor, no figuran los descuentos, lo que ha alegado es que dicho Organismo Contralor no tomó en cuenta las descuentos que constan en las facturas”*. En conclusión, se admite en el escrito que, *“no se trata de un problema de pruebas, como lo señaló el sentenciador, ya que en las facturas examinadas por el organismo contralor constan los descuentos. El problema planteado por mi mandante, es un problema de interpretación, sobre el cual, repito, no*

se pronunció la recurrida, con las consecuencias que esa falta de pronunciamiento conlleva”.

7. La apoderada de la sociedad mercantil apelante aduce que la violación por parte de la recurrida del artículo 11 de la Ley de Timbre Fiscal implica la violación del artículo 96 de la Constitución vigente *rationae temporis* al momento de la fiscalización, cuando se afirma en la recurrida que la sociedad mercantil es libre de vender por debajo del “*precio de venta al contado, pero que debe atenerse a las consecuencias, entre ellas las de pagar una contribución mayor.*” Con esta afirmación el sentenciador a juicio del representante “*está poniendo de manifiesto un desconocimiento total de cómo funciona el impuesto automotor (...). En efecto, dicho impuesto no grava al vendedor, sino al comprador, quien debe pagar dicho impuesto sobre el impuesto de venta al contado; el vendedor es sólo un agente de retención de dicho impuesto*”.

En este punto la apoderada de la sociedad mercantil ITALIANCAR C.A., determina que la recurrida: “*coarta el derecho de vender a los precios que estime convenientes a sus intereses, al decirle, si usted hace descuentos, aténgase a las consecuencias. Este pronunciamiento es una negación del principio de la libre oferta y la demanda y en consecuencia una violación flagrante del artículo 96 de la Constitución Nacional, lo cual acarrea la nulidad del fallo recurrido*”.

8. Respecto de la violación del principio de la legalidad de las infracciones y penas, señala que el *a quo* desconoce los principios jurídicos contenidos en los artículos 60, numeral 2 y 69 de la Constitución Nacional. Para ello el representante de la contribuyente, invoca el contenido de una decisión emanada de la extinta Corte Suprema de Justicia, en pleno, de fecha 9 de agosto de 1990 y el artículo 139 del Código Orgánico Tributario, disposición que a entender del apoderado de la sociedad mercantil reparada, hace que el reparo constituya “*una reparación al incumplimiento de una obligación, es decir que si presume una conducta infractora (...).*”

III ARGUMENTOS DE LA REPRESENTACIÓN DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE REPÚBLICA

1. En la contestación al escrito apelatorio del representante de la sociedad recurrente, el representante del órgano contralor indica en cuanto a la violación de los artículos 223, 133 y 135 del Código Orgánico Tributario, que la sentencia recurrida realizó una correcta interpretación de la normativa legal vigente, pues el procedimiento aplicable es

el expresado en el artículo 76 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, norma referida a la función de control encomendada al máximo órgano contralor ya que *“aplicar el procedimiento consagrado en los artículos 133 y siguientes del Código Orgánico Tributario, referido a la determinación tributaria, significaría que los reparos (...) no derivarían de la fiscalización efectuada o del examen de las cuentas”*.

A esta posición el representante del máximo órgano contralor manifiesta que el Código Orgánico Tributario es aplicable a los procedimientos revisorios tal y como lo asienta su artículo 156 parte *in fine*.

2. En cuanto al planteamiento del representante de la sociedad recurrente, en lo referido a la reducción del plazo de descargos, se expone que no se ha lesionado el derecho a la defensa del apelante, *“en virtud que la misma tuvo a su alcance todos los medios legales que le permitieron ejercer en forma oportuna su derecho de defensa*. En este sentido, el representante del órgano contralor relata los diferentes actos durante el proceso, en que le fue respetado a la sociedad mercantil apelante, el derecho a la defensa consagrado en el artículo 68 de la Constitución: *“fin último que protege la norma del artículo 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.”*

3. Posteriormente se indica en el escrito, en cuanto al alegato de la sociedad mercantil apelante sobre la falta de integración de los actos de requerimiento y de fiscalización previos al acto administrativo de reparo, y la presunta violación de los artículos 9 y 18, numerales 3, 5, 7 y 8 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concatenación con el artículo 20 *eiusdem*, que la sentencia recurrida sí apreció todos los *“requisitos constitutivos del acto administrativo e los documentos que cursan en autos”*. Para esto cita la decisión judicial recurrida y concluye al respecto que el juez *a quo*, *“si evaluó cada uno de los alegatos traídos por el apelante determinando que todos los actos administrativos previos no presentan vicio alguno”*

Asimismo resulta acertada la apreciación del *a quo* en cuanto a que los vicios denunciados por la contribuyente *“carecen, a juicio del Tribunal, de gravedad tal como para afectarlo de nulidad (...) y concluye en que en todo caso las denuncias en el supuesto de que estuvieran presentes no afectaban los actos de nulidad (Absoluta) los haría anulables siendo esto equivalente a la nulidad relativa, pero con ello no está afirmando que los actos adolezcan de los vicios que se denuncian”*.

Para cerrar este punto, el representante del máximo órgano contralor dice que el *a quo* no puede violar las disposiciones ya referidas del Código Orgánico Tributario y de

la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, pues él está limitado a señalar su interpretación, y quienes a todo evento las aplican son los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria.

4. Respecto de la supuesta infracción del ordinal 5 del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil denunciado por el apelante, por no tomar en cuenta el juzgador los alegatos de inmotivación, falso supuesto y ausencia de base legal, se expone en el escrito de contestación que el *a quo* “*fue congruente con cada uno de los alegatos explanados por el recurrente en su escrito recursorio*”, ya que aunque en su análisis no abordó estos asuntos “*en el orden en que le fue planteado por el apelante, no puede llevar a ésta a la conclusión de que la sentencia estaba viciada de incongruencia*”.

5. En lo relativo al error de interpretación del artículo 11 de la Ley de Timbre Fiscal denunciado por la sociedad mercantil, el representante del órgano contralor expresa que el sentenciador decidió que “*el precio de venta al contado es el precio real pagado por el comprador al momento de la venta del vehículo, por ende, si hubiesen descuentos en el precio, tal como lo manifiesta la apelante, ésta tenía la carga de la prueba para corroborar su pretensión, lo cual no ejerció en su debida oportunidad.*”

6. En cuanto al falso supuesto presente en la sentencia recurrida, por no mencionar las facturas en las que aparecen los descuentos, el representante del órgano contralor expone que el tribunal de instancia “*ajustó su proceder a lo alegado y probado en autos*”.

7. En lo tocante a la violación de la Constitución vigente *rationae temporis* al momento de la fiscalización, y en particular de su artículo 96, en el escrito de contestación se expresa que en el fallo recurrido “*la recurrente, al igual que otro, es libre de vender por debajo del precio de venta al contado, pero tal conducta, a los fines fiscales, sí lo afecta, por tanto debe demostrar que efectivamente sí otorgó tales descuentos (...)*”

8. Más adelante el representante del máximo órgano contralor se opone a la consideración de que su representado como vendedor de vehículos, se constituye en contribuyente, pues es más bien un agente de retención a la luz de lo indicado en el artículo 11 de la Ley de Timbre Fiscal, es decir: “*sólo un sujeto pasivo “responsable solidario” del pago del impuesto causado a cargo del comprador pero nunca es un agente de retención*”.

Por último, respecto de la constitución del reparo en una sanción expuesta en la apelación del apoderado de la contribuyente, el representante del órgano contralor “*discrepa radicalmente de la argumentación traída por la recurrente porque, como es de todo sabido, el reparo es la materialización de una observación de ilegalidad*”

IV PUNTO PREVIO

A tal efecto la Sala de manera incidental, debe referirse al alegato del recurso de hecho, indicado en el escrito de informes por el representante de la Contraloría General de la República, recurso de hecho que fuese interpuesto a criterio de la representación contralora *“por abstención de pronunciamiento, donde se expuso entre otras cosas, que la decisión emanada del Juzgado de Sustanciación que negó la apelación interpuesta, es extemporáneo (sic)”*.

Respecto del recurso de hecho, la Sala debe hacer notar que no consta en las actas que conforman el expediente judicial, recurso de hecho alguno propuesto por el representante de la Contraloría General de la República y tramitado conforme al artículo 305 del Código de Procedimiento Civil, es decir, aquel que impugne la negativa de conocer el recurso de apelación por parte del mismo Juzgado. De cualquier modo, tampoco consta actuación posterior o especial alguna, que demostrare interés procesal por parte de esta representación, en proseguir algún recurso contra dicha denegatoria. Finalmente se hace ver que en fecha 22 de marzo de 1995, el representante de la Contraloría General de la República, impugnó en la oportunidad de oponerse al escrito de promoción de pruebas de la parte de la sociedad mercantil recurrente, *“todos y cada uno de los documentos presentados por la formalizante en esta alzada (...) ya que se trata de simples fotocopias de recibos y no de documentos privados reconocidos o tenidos legalmente por reconocidos”*. Sobre esta impugnación el Juzgado de Sustanciación se pronunció, admitiendo las pruebas promovidas y dejando en claro que *“Lo anterior no prejuzga acerca de la impugnación propuesta pues su procedimiento se seguirá conforme a las previsiones del artículo 429 del Código de Procedimiento Civil, y la decisión al respecto también corresponde hacerse en la oportunidad de su apreciación y valoración”*.

Acto seguido el representante de la Contraloría General de la República en fecha 18 de marzo de 1995 apela dicho auto y el 30 de mayo solicita copia certificada del escrito de promoción de pruebas presentado por la recurrente Italiancar, C.A., *“auto de admisión de pruebas emanado del Juzgado de Sustanciación y una copia certificada de cualquiera de los comprobantes correspondientes a cada uno de los ejercicios fiscal (...), los cuales serán acompañados al recurso de hecho interpuesto por esta representación en esta misma fecha.”*

El 6 de junio el Juzgado de Sustanciación niega la apelación por virtud “de lo dispuesto en artículo 128 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia”, el cual la Sala se permite transcribir para su mejor comprensión.

“No hay apelación contra el auto de admisión de pruebas y se oirá en ambos efectos el recurso contra el que niegue la admisión de alguna de ellas.”

En conclusión, la Sala juzga pertinente aclarar al representante de la Contraloría General de la República, que aún la Ley disponga que no hay apelación al auto de admisión de pruebas, no se verificó tampoco apelación alguna por la cual esa representación haya argüido recurso de hecho alguno en el escrito de informes, circunstancia que hace que esta Sala declare no tener materia sobre la cual decidir al respecto. Así se declara.

V MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Pronunciamientos Preliminares

1. Naturaleza Sancionatoria

Previamente esta Sala, juzga como punto preliminar el análisis de la naturaleza sancionatoria del reparo.

En tal sentido se estima indispensable, la cita de la sentencia emitida por la Sala, en fecha 20 de septiembre de 2001 sobre el expediente N° 13822 (Inversiones Branfema S.A. vs. Contraloría General de la República), la cual expresa:

“Así, destaca lo relativo al control de los ingresos públicos, en particular los de naturaleza tributaria, el cual se ejecuta en primer término con posterioridad a la rendición de la cuenta hecha por el funcionario responsable de su administración, mediante la verificación de la legalidad y exactitud de las operaciones o cuentas relacionadas con esos ingresos nacionales. Si mediante ese examen de cuentas surgen ilegalidades, falta de comprobantes, comprobación deficiente, falta de diligencia, falta de veracidad, exactitud o probidad en el manejo o aplicación de la cuenta, el funcionario competente formulará, al responsable de la cuenta presentada, el reparo correspondiente.”

En este fallo, luego de la cita de las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias, conforme a las cuales se sustenta la actuación del máximo órgano contralor frente a los sujetos sometidos a su órbita de actuación, concluye que el ámbito

del reparo está circunscrito a la ilegalidad, falta de comprobación o comprobación deficiente, falta de diligencia, veracidad, exactitud o probidad en el manejo de la cuenta:

En base al anterior enfoque indicado por la Sala reiterado en esta decisión, queda descartada cualquier duda respecto del supuesto carácter sancionatorio esgrimido por la apoderada de la sociedad mercantil, para los actos que, como el que fue objeto del recurso contencioso tributario, se ejecuta en desarrollo de las altas funciones de control atribuidas a la Contraloría General de la República.

En efecto, esta Sala para ahondar y aclarar la naturaleza del reparo, debe hacer notar que este acto es una objeción a una cuenta presentada por un sujeto sometido al control, y que como tal, se configura como un acto administrativo como lo afirma correctamente la sentencia recurrida; que no se constituye necesariamente *per se* como una sanción, es decir como una conducta que infrinja un valor jurídicamente protegido, y que por tal motivo el ordenamiento le aplique una sanción o correctivo a tal conducta.

Por tales razonamientos se desecha el argumento expuesto por el representante de la sociedad mercantil según el cual, el reparo se debe entender como una sanción administrativa. Así se decide.

2. Ley Aplicable

Sentado lo anterior, se pasa a definir la Ley pertinente para el procedimiento que culminó en el acto de reparo emitido por organismo contralor, a la vista de que el reparo fue realizado sobre la base del procedimiento pautado por los artículo 76 y siguientes de su ley reguladora vigente *rationae temporis* y, que el mismo aparece como una cuestión objeto de debate entre las partes.

En efecto, la apoderada judicial de la recurrente estima en su escrito de apelación, que el procedimiento aplicable para tal fin, es el pautado en los artículos 113 y 114 del Código Orgánico Tributario vigente *rationae temporis* para el momento de la fiscalización, en concatenación con los artículos 133 y 135 *eiusdem*. Por su parte, el representante del máximo órgano contralor ratifica en autos la legalidad del procedimiento llevado a cabo para la determinación del reparo y la constitucionalidad y legalidad en la aplicación de su propia Ley.

Sobre este alegato, la sentencia antes citada proporciona elementos suficientes para esclarecer el punto objeto de controversia, a saber: la ley aplicable a los procesos de determinación y fiscalización ejercidos por la Contraloría General de la República. En efecto, dicho fallo estipula que los reparos emitidos por el órgano contralor sobre

cuentas que representen ingresos nacionales, y sobre sujetos atribuidos a su órbita de fiscalización, se pueden válidamente realizar bajo el procedimiento estipulado en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República. A tal efecto el decisión judicial expresa:

“al examinar con detenimiento el criterio sentado se aprecia que el mismo no conlleva ni obliga a declarar en todo caso similar al pronunciado, la inaplicabilidad de la normativa contenida en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, la cual de suyo delimita los modos de actuar de dicho órgano, ya que incluso condiciona la decisión en el sentido de que hayan sido violentados o desconocidos los derechos y garantías fundamentales del contribuyente, en el curso del procedimiento administrativo practicado por el ente contralor derivado en reparo, lo cual está en consonancia con la doctrina contencioso administrativa citada ut supra. Por tanto, no puede entenderse de tal criterio una consideración genérica de la cual se haga derivar, invariablemente, la ilegalidad e inaplicación del procedimiento pautado en la referida ley orgánica cuando el máximo organismo de control requiera ejercer las funciones que le son propias; lo cual se pone de manifiesto en el presente caso cuando la Sala pudo concluir, de acuerdo a los argumentos expuestos previamente, sobre la legalidad del procedimiento aplicado por la Contraloría General de la República.”
(subrayado de la Sala)

Por los motivos expuestos, la Sala pasa a constatar la base legal referida en los diferentes actos que componen el procedimiento incoado por el máximo órgano contralor, que finalizaron con la imposición del reparo objeto del recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil apelante, para determinar luego la legalidad de esa actuación administrativa.

En este orden, cursa en el expediente judicial en el folio 24 y como parte de los anexos incorporados por la recurrente en su escrito contentivo del recurso contencioso tributario, la designación por parte de la Oficina de Inspección y Fiscalización de Ingresos, adscrita a la Dirección de Fiscalización de Ingresos de la Dirección General de Control de la Administración Central del máximo órgano contralor, de la ciudadana Norhayr C. Sáez G, titular de la cédula de identidad N° 6.850.806, *“para que practique una fiscalización a la sociedad mercantil, de conformidad con lo previsto en el artículo 76 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en relación con la cancelación del impuesto por concepto de enajenación de vehículos automotores previsto en la Ley de Timbre Fiscal, correspondiente a los años 1987, 1988 y 1989”,* todo ello mediante Oficio signado con el N° DGAC-4-3-044 de fecha 7 de febrero de 1990.

Cursa del mismo modo en el folio 172, Acta de Requerimiento N° DGAC-4-3-2-90.008-1 de fecha 21 de febrero de 1990 -como acto aportado por el órgano contralor en la oportunidad de haberle solicitado la remisión del correspondiente expediente administrativo-, en el que se refleja que la misma se levanta de conformidad con lo establecido en los artículos 2 y 4 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Igualmente y como parte del expediente administrativo cursante en autos en el folio 177 se constata la existencia del Acta de Fiscalización N° DGAC-4-3-2-90.008-2 de fecha 18 de abril de 1990, la cual se practicó: “ *de conformidad con lo establecido en el artículo 76 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en concordancia con el artículo 66 de su Reglamento*”.

Finalmente consta de los folios 227 a 231 ambos inclusive, el acto de reparo N° DGAC-4-3-2-036 del 6 de agosto de 1990 emitido conforme a lo “*establecido en el artículo 50 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en concordancia con el artículo 63 de su Reglamento*”.

En consecuencia, habiendo constatado la Sala que el procedimiento en cuestión fue llevado con arreglo al procedimiento indicado en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y su Reglamento, para emitir actos de reparo y, que las normas *sub-examine* indicadas en la actuación contralora se apegan perfectamente a la legalidad y constitucionalidad aludidas, se declara improcedente el argumento expuesto por el representante de la parte apelante, en el sentido de indicar la violación de la sentencia recurrida de las normas sobre procedimiento sumario indicadas en el Código Orgánico Tributario vigente *ratione temporis* al momento de la investigación contralora, por haber interpretado erradamente la normativa aplicable para el procedimiento emitido por la Contraloría General de la República. Así se decide.

Igualmente, queda sin efecto toda la argumentación enunciada por el representante de la sociedad mercantil reparada, sobre la violación constitucional del derecho a la defensa y, en especial por el acortamiento del lapso de descargos, pues consta en el folio 202 del expediente administrativo aportado por la Contraloría General de la República al expediente judicial formado con ocasión del recurso contencioso tributario, escrito de descargos presentado en fecha 10 de mayo de 1990 por el representante legal de la sociedad mercantil, frente al Acta de Fiscalización iniciada por el órgano contralor.

También se aprecia en la página 2 del acto de reparo, coincidente con el folio

228 del expediente judicial, la cita textual de los argumentos explayados en el escrito de descargos. Finalmente de los folios 232 a 269 ambos inclusive, se constata la presentación de recurso jerárquico en fecha 30 de agosto de 1990 por parte de la apelante, contra el reparo impuesto por la administración contralora.

De los actos aludidos anteriormente, la Sala pudo constatar que la parte apelante hizo un total uso del derecho a la defensa brindado por el órgano contralor a lo largo del procedimiento administrativo de verificación administrativa del caso y que en particular en el lapso de descargos, el tiempo otorgado para la presentación del escrito respectivo, es decir diez (10) días continuos al levantamiento del Acta de Fiscalización, fue suficiente para la parte apelante para la efectiva presentación de sus alegaciones, lo cual abiertamente contradice la premisa de la sociedad mercantil reparada, en el orden de objetar el lapso previsto en el artículo 67 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República vigente *ratione temporis* al momento de la investigación contralora, como tiempo insuficiente para la defensa prevista.

A este mismo resultado llega el fallo de fecha 20 de septiembre de 2001 antes citado:

“(...) el procedimiento a seguir para la llamada determinación tributaria en los artículos 143 y siguientes del referido Código, no conlleva una mayor garantía a la contribuyente, pues a los efectos debatidos tan solo difiere del procedimiento dispuesto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y su Reglamento también vigentes y aplicables, en la previsión de fase correspondiente a los llamados descargos, a cuya presentación podrá optar el contribuyente fiscalizado dentro de un plazo de veinticinco (25) días hábiles, contados desde la notificación del Acta levantada a su cargo (Art. 145 C.O.T.). (...). Por ende, contrariamente a lo fallado por el a quo, en el procedimiento aplicado por la Contraloría General de la República no fue transgredida fase alguna representativa de las garantías esenciales de la contribuyente, y menos aun le fue negada una instancia para su defensa. De allí que no ha debido concluirse en la nulidad absoluta de los actos administrativos recurridos. Así se declara”.

En virtud del criterio sostenido por esta Sala, se desecha la argumentación de ilegalidad e inconstitucionalidad del procedimiento expresada por el apoderado de la sociedad mercantil recurrente. Así se decide.

Pronunciamiento de Fondo

1. Vicios de Forma

Respecto de la presunta violación por parte de la recurrida de los artículos 9 y 18, numerales 3, 5, 7 y 8 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, por falta

de cumplimiento de las formalidades requeridas tanto para el Acta de Requerimiento como para la de Fiscalización emitidas por el órgano contralor, antes de la decisión contenida en el Acta de Reparación, esta Alzada considera en primer lugar que los actos fiscales previos al Acta de Reparación definitivo no se constituyen como tales en actos administrativos impugnables y autónomos, objeto por esta causa de las formalidades exigidas para los actos administrativos definitivos a los cuales aluden los artículos 9 y 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, ni en consecuencia de recursos en su contra.

Las actas de requerimiento se presentan en el procedimiento de investigación contralora, como actos previos o preparatorios al Acta de Reparación definitiva, por lo cual se constituyen en actos de mero trámite respecto de aquella, en los propios términos expuestos en el artículo 9 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

De cualquier forma, respecto de los requisitos que exige el ordenamiento, esta alzada debe indicar que las actas en cuestión si cumplen -al contrario de lo afirmado por la parte apelante-, con las condiciones impuestas por el ordenamiento sobre estos actos de mero trámite, pues están debidamente suscritas por el funcionario de control autorizado para esa actuación, no siendo indispensable la firma del funcionario inmediatamente superior ya que esto no lo exige el ordenamiento aplicable.

En efecto, el Reglamento General de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República dictado a través de Decreto N° 1596 de 21 de junio de 1991, publicado en la Gaceta Oficial extraordinaria de la República de Venezuela en fecha 4 de julio del mismo año, establece en su artículo 66, como base legal del acta de requerimiento y de fiscalización respectivamente lo que sigue:

“En las visitas de inspección o de fiscalización cuando fuere procedente, se levantará acta que firmarán el o los funcionarios de la Contraloría y el Jefe de la Oficina o el particular, en sus casos. (...). Una copia del acta se entregará al Jefe de la Oficina o al particular sometido a la inspección o fiscalización”.

Dicha norma, replicada tanto en los Reglamentos Generales subsiguientes como en los Reglamentos organizativos del órgano contralor, así como de su legislación de rango legal, establece que los funcionarios actuantes deben firmar las actas previas, conjuntamente con el Jefe de la Oficina o el particular, entendiendo que la intervención de estos dos últimos es de carácter disyuntivo o excluyente, de manera que la suscripción o presencia de uno excluye la presencia del otro.

En el caso de autos, tanto el Acta de Requerimiento como la de Fiscalización están suscritos por el funcionario actuante como por el particular interesado, lo cual denota un cabal apego a la normativa aplicable además de la falta de base del alegato recurrente en el sentido de la falta de cumplimiento de las formalidades exigidas.

De cualquier manera, siendo las actas previas al reparo, actos de mero trámite de carácter preparatorio, esta Sala juzga innecesaria la intervención del Jefe de la Oficina correspondiente, pues ya consta la participación del funcionario designado en esa oportunidad conjuntamente con el particular interesado, dejando constancia de los hechos investigados. Luego de esta actuación administrativa y, en función de que el acto del procedimiento que resta es el acto constitutivo culminante o definitivo, el mismo sí requiere para su validez la firma y sello del Jefe de la Oficina, quien en realidad es el competente para emitir los actos esta vez definitivos, que por esto puedan ser impugnados por quien se sienta afectado respecto a su contenido.

Finalmente juzga esta alzada correcto el pronunciamiento del *a quo*, que hace relativo a la intrascendencia del vicio de los actas previas al reparo, las cuales si bien no son actos definitivos -y allí la Sala se aparta del criterio del juzgado *a quo*-, el vicio que las afecta es intrascendente incluso hasta para el propio pretendido afectado por el acto, pues en todo caso los vicios ya no serían del acto definitivo sino de procedimiento; de cualquier modo, hace notar la Sala que los vicios para que sean tales deben ser sustanciales para afectar tanto de nulidad como de anulabilidad al acto.

Por las razones precedentemente expuestas esta Sala declara improcedente el alegato del representante de la sociedad mercantil, por el que considera nulas las actas de requerimiento y reparo por la omisión de las formalidades denunciadas. Así se decide.

2. Errónea Interpretación

En cuanto al alegato de errónea interpretación del artículo 11 de la Ley de Timbre Fiscal, sobre el acto de reparo impugnado y de la sentencia recurrida, se considera imprescindible la cita del artículo 11 de la Ley de Timbre Fiscal de fecha 16 de diciembre de 1987, publicada en la Gaceta Oficial extraordinaria N° 33.869 del día siguiente, vigente *rationae temporis* al caso de autos:

La enajenación de vehículos automotores causará un impuesto calculado sobre el precio de venta al contado, el cual pagará el adquirente (...)

Por su parte el artículo 2 del Decreto N° 1903 de 30 de diciembre de 1987, publicado en la Gaceta Oficial N° 33.876 de la misma fecha, que expresa las Normas

para la Liquidación de los Impuestos a que se contraen los artículos 7, 11, 12, 14 y 15 de la Ley de Timbre Fiscal, indica lo siguiente:

“El impuesto establecido en el Artículo 11 de la Ley, será liquidado sobre el precio de venta al contado del vehículo, el cual incluye el de los accesorios”

De los normas anteriormente transcritas, juzga esta Sala necesario definir que se entiende por “precio al contado”, por ser precisamente este vocablo el punto central del debate judicial planteado. En este orden, por aplicación del artículo 4 del Código Civil, según el cual *“A la Ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras”*, entiende el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española por “al contado”: *“Con dinero contante”* ó *“Con pago inmediato en moneda efectiva o su equivalente”*.

Así la referida definición preceptúa el tiempo de pago así como su forma, o sea, de inmediato y en efectivo, pero no hace referencia expresa respecto de la cantidad o a los descuentos, por lo cual aplicando la normativa reseñada, la Sala debe concluir que los descuentos deben deducirse del precio si efectivamente están reflejados en la factura correspondiente, ya que la resta de estos montos permite conocer el precio real, que será a la postre la base de cálculo del impuesto a liquidar por aplicación del artículo 11 de la Ley de Timbre Fiscal. Así se decide.

3. Falso Supuesto y Falta de motivación

Ahora bien, en virtud de que la interpretación y aplicación del artículo 11 de la Ley de Timbre Fiscal, está íntimamente ligada a las demostraciones o pruebas traídas a autos por el representante de la sociedad mercantil reparada, esta Sala pasa a evaluar dichas demostraciones, toda vez que este punto se constituye en objeto de controversia entre las partes.

Pasando con propiedad a examinar la apreciación probatoria verificada por el tribunal *a quo*, se considera necesaria la transcripción de los artículos 429, 431 433 y 444 del Código de Procedimiento Civil

“Artículo 429 (...).Las copias o reproducciones fotográficas, fotostáticas o por cualquier otro medio mecánico claramente inteligible, de estos instrumentos, se tendrán como fidedignas si no fueren impugnadas por el adversario, ya, en la contestación de la demanda, si han sido producidas' con el libelo, ya dentro de los cinco días siguientes, si han sido producidas con la contestación o en el lapso de promoción de pruebas. (...)

Artículo 431 Los documentos privados emanados de terceros que no son parte en el juicio ni causantes de las mismas, deberán ser ratificados por el tercero mediante la prueba testimonial.

Artículo 433 Cuando se trate de hechos que consten en documentos, libros, archivos u otros papeles que se hallen en oficinas públicas, Bancos, Asociaciones gremiales, Sociedades civiles o mercantiles, e instituciones similares, aunque éstas no sean parte en el juicio, el Tribunal, a solicitud de parte, requerirá de ellas informes sobre los hechos litigiosos que aparezcan de dichos instrumentos, o copia de los mismos.

Artículo 444 La parte contra quien se produzca en juicio un instrumento privado como emanado de ella o de algún causante suyo, deberá manifestar formalmente si lo reconoce o lo niega, ya en el acto de la contestación de la demanda, si el instrumento se ha producido con el libelo, ya dentro de los cinco días siguientes a aquel en que ha sido producido, cuando lo fuere posteriormente a dicho acto. El silencio de la parte a este respecto, dará por reconocido el instrumento”.

Aplicando las disposiciones transcritas al caso de autos, esta Sala observa que los instrumentos promovidos y agregados al expediente, son documentos privados constantes en copias fotostáticas, que no han sido producidos contra la República o no obran directamente contra la Contraloría General de la República, sino que han sido emitidas para los respectivos adquirentes de los vehículos. Igualmente se debe hacer notar, que estos adquirentes ostentarían la condición de terceros dentro del proceso, por lo cual a la luz de lo dispuesto en el artículo 431 antes citado, aquellos deben ratificar los hechos mediante la prueba testimonial, y no aplicarse en todo caso el supuesto normativo indicado en el artículo 444 *eiusdem*, puesto que la Contraloría General de la República no es el destinatario de las facturas emitidas. A todo evento, aparte de la correspondiente ratificación, es de hacer notar que podrían confrontarse las copias con los originales, si los mismos se hallan en archivos sobre los que se pueda practicar la prueba de inspección judicial prevista en el artículo 433 y siguientes *eiusdem*.

Por consiguiente, no habiéndose ratificado el contenido de estos instrumentos agregados en copia fotostática por los adquirentes de los vehículos reflejados en las facturas evacuadas en su oportunidad, los mismos deben ser rechazados por esta Sala y no apreciarse ningún valor de los mismos. Así se decide.

Descartados los instrumentos presentados en copia fotostática, queda sólo dentro del proceso la certeza que se desprende del anexo único del Acta de Fiscalización emitido por el órgano contralor, para demostrar los descuentos efectuados por la sociedad mercantil al precio facturado de los vehículos objeto de reparo, toda vez que dicha acta no fue desconocida ni impugnada por la parte apelante, hecho que hace mantener y conservar toda la veracidad y legalidad que le imprime el ordenamiento a las

actas fiscales, como lo es en el presente caso el Acta de Fiscalización N° DGAC-4-3-2-90.008-2 de fecha 18 de abril de 1990.

Sentado lo anterior, este Alto Tribunal pasa a examinar las pruebas presentadas respecto del precio de los vehículos automotores objeto del reparo *sub examine*.

Cursa inserto en los folios 397 y 398 así como los folios 426 y 427, los escritos de promoción presentados por el representante de la sociedad mercantil reparada; en las oportunidades del 21 de marzo de 1994 ante el tribunal *a quo* y, el 15 de marzo de 1995 por ante el Juzgado de Sustanciación de esta Sala Político Administrativa, respectivamente. De estas pruebas la Sala pudo constatar, que la parte recurrente consignó las facturas que dieron lugar a la controversia planteada en esta alzada en copia fotostática, además de referir al acta anexa que forma parte del Acta de Fiscalización N° DGAC-4-3-2-90.008-2 suficientemente identificada en autos.

Reza el escrito de promoción en sede del tribunal *a quo*:

“Consta del anexo único que no se tomaron en cuenta los descuentos otorgados por nuestra representada.”

De igual forma, en el escrito de promoción hecho por ante el Juzgado de Sustanciación se afirma la consignación de *“copias fotostáticas de las facturas correspondientes al período fiscalizado 1-1-87 al 31—12-87, e identificadas del 4.098 al 4.677, de las ventas realizadas por mi mandante, donde constan las condiciones de dichas ventas y sus respectivos descuentos”*. Dichas copias en la presente causa, fueron presentadas en fecha 30 de mayo por la representante de la sociedad mercantil reparada y agregadas al expediente, por el Juzgado de Sustanciación el día siguiente, las cuales corren insertas en tres (3) piezas, constantes la primera, marcada “a” de seiscientos noventa (690) folios útiles; la segunda marcada “b” de setecientos cincuenta y nueve (759) y; la tercera, marcada “c” de ciento cincuenta y dos folios (152) útiles.

En efecto, de los folios 179 al 201 ambos inclusive del expediente principal, aparece como anexo único al Acta de Fiscalización, las demostraciones contables del número de la factura, fecha y monto, así como el impuesto causado por cada operación reflejada en los tres períodos fiscales sujetos a investigación.

Sin embargo, hace notar la Sala que no aparecen en las demostraciones del acta única, el soporte de cada asiento operación por operación, ni tampoco las facturas individuales que corroboren dichos asientos, hecho que ratifica que del acta única, se deduzca como prueba, la inexistencia formal en autos de una demostración admisible de los descuentos hechos a los adquirentes de vehículos enajenados, situación alegada por

el apoderado de la sociedad mercantil reparada en su escrito apelatorio, pero que se debe desechar por esta Sala y declararlo improcedente por no estar debidamente comprobados en autos. Así se decide.

4. Inconstitucionalidad del reparo por violación del derecho de propiedad

Por las mismas circunstancias descritas en el punto anteriormente examinado, se despeja y desestima la presunta inconstitucionalidad del reparo emitido contra la sociedad mercantil apelante alegada por su apoderado judicial, por la presunta violación del principio de la capacidad contributiva, al hacerse pagar en su criterio más de lo debido y reflejarse allí en consecuencia, montos irreales a los exigidos por el artículo 11 de la Ley de Timbre Fiscal, pues en todo caso las declaraciones-liquidaciones efectuadas por el sujeto pasivo de la contribución deben estar debidamente soportadas ante cualquier intervención fiscal que la requiera, *so pena* de que las declaraciones sean desestimadas por falta de comprobación. Así se decide.

Del mismo modo, en cuanto al argumento de la nulidad de la sentencia expresado por el apoderado de la sociedad mercantil recurrente, por el hecho de que *“el sentenciador , primero señala que el problema radica en que la Contraloría no tomó en cuenta los descuentos respectivos (...) y, que luego en forma contradictoria e incongruente llega a la conclusión el problema es probatorio”* por que el representante contralor debió consignar *“no las facturas sino los documentos notariados”*, la Sala debe expresar que ya ha sido suficientemente aclarado el valor probatorio de los instrumentos cursantes en autos respecto a la demostración de los pretendidos descuentos, por lo cual siendo accesorio el planteamiento del recurrente sobre la nulidad de la sentencia con respecto a la certeza de los descuentos, debe aquella correr la misma suerte y declararse también en consecuencia improcedente. Así se decide.

5. Calidad de Agente de Retención

En cuanto al argumento expresado por la contribuyente apelante, respecto de su cualidad como agente de retención del impuesto expresado en el artículo 11 de la Ley de Timbre Fiscal, esta Sala observa que la parte final del artículo establece como contribuyente al adquirente del vehículo. Más adelante, el párrafo cuarto instituye la figura del responsable en cabeza de la sociedad mercantil fabricante o del concesionario en los términos que siguen:

“La sociedad mercantil fabricante ensambladora o concesionario que efectúe la enajenación del vehículo nuevo automotor para uso del adquirente será solidariamente responsable con éste del pago del impuesto causado por dicha enajenación. A este efecto la persona enajenante no deberá emitir la factura no hacer la entrega material del vehículo mientras no haya sido cancelado el impuesto, de lo cual conservará el correspondiente comprobante” (subrayado de la Sala).

En el caso de autos, la contribuyente reparada es notoriamente una sociedad mercantil concesionaria, por lo cual con arreglo a lo dispuesto en el párrafo cuarto del mandato legal bajo análisis, corresponde a la sociedad mercantil pagar el impuesto correspondiente en carácter de responsable solidario, una vez el mismo se haya causado y haya nacido legalmente la obligación de pago, ya que la solidaridad comporta que el obligado pueda ser compelido al pago al igual que el contribuyente principal, pero sin ser confundido con éste.

De esta manera, verificado el hecho imponible a través de la respectiva emisión de la factura -momento aceptado por ambas partes para que se verifique la adquisición-, se determina el tributo sobre el valor declarado en este documento. En el caso sometido a examen, la Sala pudo constatar que la sociedad mercantil apelante es responsable solidariamente por los impuestos causados con ocasión de su posición jurídica de vendedor de vehículos, lo cual obliga a la Sala aceptar parcialmente el alegato del representante de la sociedad mercantil, por el cual la sociedad mercantil reparada no ostenta la cualidad de contribuyente, pero se rechaza del mismo modo, toda su justificación por la que se pretende eximir a su representada de la obligación de pago del tributo que subsiste por aplicación del artículo 11 de la Ley de Timbre Fiscal, y en particular de su párrafo sexto, por ilegalidad e inconstitucionalidad del reparo por no ser su representada contribuyente del impuesto a la enajenación de vehículos. Así se decide.

VI DECISIÓN

Atendiendo a los razonamientos expresados, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1. **SIN LUGAR** el recurso de apelación presentado por la abogada Noelia González Ordóñez, actuando en representación de la contribuyente **ITALIANCAR C.A.**,

2. CONFIRMA la sentencia N° 801 de fecha 11 de noviembre de 1994, dictada por el Juzgado Superior Octavo de lo Contencioso Tributario, por la cual se declaró sin lugar el recurso contencioso tributario, intentado por dicha sociedad mercantil, confirmando la Resolución N° DGSJ-3-3-0072 de fecha 29 de julio de 1993 emanada de la Contraloría General de la República, que decidió el recurso jerárquico previamente ejercido, y el reparo N° DGAC-4-3-2-036.

Declarado como ha sido sin lugar el recurso interpuesto, se condena en costas a la parte perdidosa, de conformidad con lo establecido en el artículo 327 del Código Orgánico Tributario; dichas costas se establecen en una suma equivalente al diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso contencioso tributario.

Publíquese, regístrese y comuníquese. 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 veinticuatro (24) días del mes de septiembre de dos mil dos (2002). Años 192° de la Independencia y 143° de la Federación.

El Presidente,

LEVIS IGNACIO ZERPA

El Vicepresidente-Ponente,

HADEL MOSTAFÁ PAOLINI

Magistrada,

YOLANDA JAIMES GUERRERO

La Secretaria,

ANAÍS MEJÍA CALZADILLA

Exp. N° 1995-11384

En veinticinco (25) de septiembre del año dos mil dos, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 01162.