

## **MAGISTRADO PONENTE: LEVIS IGNACIO ZERPA**

### **Exp. N° 13822**

La abogada Luisa Jiménez Ravelo, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el N° 20.130, actuando en representación de la **CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA**, según consta en la Resolución N° CG-03 de fecha 07 de marzo de 1994 y publicada en la Gaceta Oficial N° 35.420 del 14 de marzo del mismo año, ejerció el 28 de mayo de 1997 recurso de apelación para ante la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, contra la sentencia definitiva dictada en fecha 13 de agosto de 1996 por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, la cual declaró Con Lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente **INVERSIONES BRANFEMA, S.A.**, contra el acto administrativo contenido en la Resolución signada N° DGSJ-3-4-050 de fecha 30 de junio de 1994, expedida por la Dirección de Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República; confirmatoria del Reparó N° DGAC-4-3-2-010 del 12 de agosto de 1993, formulado a su cargo en concepto de impuesto sobre la renta, para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 1989, por la cantidad de **Bs.1.373.904,88**.

Según consta en auto del 09 de junio de 1997, la apelación interpuesta fue oída libremente por el Tribunal de la causa y remitido el original del expediente a la Sala Político Administrativa de la extinta Suprema Corte, lo cual consta en oficio N° 2.190 de la misma fecha.

En fecha 08 de julio de 1997 se dio cuenta en Sala, se designó Ponente a la Magistrada Josefina Calcaño de Temeltas y se fijó el 10° día de despacho para comenzar la relación.

El día 10 del citado mes y año, la representación de la Contraloría General de la República formalizó su recurso de apelación. Luego, tuvo lugar el acto de informes en la presente causa en horas de despacho del 22 de octubre de 1997, compareciendo al efecto sólo la representante de la Contraloría General de la República, seguidamente a lo cual se dijo VISTOS.

Mediante diligencia fechada 19 de febrero de 1998, la representación del órgano contralor solicitó se dictara sentencia en la presente causa.

Conforme consta de auto fechado el 15 de octubre de 1998 y visto lo acordado por la Corte en Pleno el día 14 del mismo mes y año, se procedió a la constitución de la Sala Especial Tributaria II y, a los fines de conocer de la causa, se designó como ponente al Dr. Humberto D'Ascoli Centeno, en su carácter de Quinto Conjuez de la Sala.

Por auto de fecha 14 de enero de 1999, se dejó constancia de la nueva reconstitución de la Sala Especial Tributaria II.

Según se evidencia en auto de fecha 19 de mayo de 1999, la precitada Sala acordó “de conformidad con el Artículo 96 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, en concordancia con el Artículo 514 del Código de Procedimiento Civil”, oficiar a la Administración Tributaria solicitándole información sobre la existencia o posible celebración de acuerdo o convenio de transacción con la referida contribuyente, en atención a la baja cuantía de la presente causa por efecto del ajuste anual de la unidad tributaria; lo cual cursa en oficio signado N° 1029 del 24 de mayo del mismo año.

En virtud del cambio en la estructura y denominación de este Máximo Tribunal establecido de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, y previa designación de la Asamblea Nacional Constituyente por Decreto del 22 de diciembre de 1999, en Sesión de fecha 27 de diciembre de 1999 se juramentan y toman posesión de sus cargos los nuevos integrantes de la Sala Político Administrativa, seguidamente a lo cual, mediante auto de fecha 20 de enero de 2000, procedió a designarse como ponente de la presente causa al Magistrado Levis Ignacio Zerpa.

Mediante diligencia del 22 de junio de 2000, la Contraloría General de la República solicitó del Máximo Tribunal dictara sentencia de la causa.

Luego, vista 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 en fecha 27 de diciembre de dicho año, y se ratificó como ponente de la causa al Magistrado último citado, quien con tal carácter suscribe el presente fallo.

Por diligencia fechada 13 de febrero de 2001, la representación del órgano contralor solicitó nuevamente se dictara sentencia para decidir el presente proceso.

**-I-**

### **ANTECEDENTES**

El acto administrativo controvertido en el caso de autos se encuentra contenido en la Resolución N° DGSJ-3-4-050 de fecha 30 de junio de 1994, expedida por la Dirección de Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República; confirmatoria del Reparó N° DGAC-4-3-2-010 del 12 de agosto de 1993, formulado este último a cargo de la sociedad mercantil INVERSIONES BRANFEMA, S.A., de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en concordancia con el artículo 63 de su Reglamento, por la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos del órgano contralor, en concepto de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 1989, por la cantidad de **Bs.1.373.904,88**, el cual se fundamentó en la fiscalización practicada a tenor de previsto en el artículo 76 *eiusdem* y artículo 67 de su reglamento sobre los libros, registros y comprobantes de dicha contribuyente, relacionados con su declaración de rentas N° 002730-J, presentada en fecha 27 de marzo de 1990, relativa al ejercicio gravable coincidente con el año civil 1989 y cuyos resultados constan en el Acta Fiscal N° DGAC-4-3-2-92.027-06, levantada en fecha 23 de noviembre de 1992 por el funcionario examinador de la Contraloría, debidamente autorizado al efecto por la credencial N° DGAC-4-3-2-92-027 del 24 de mayo de 1994.

De acuerdo a las especificaciones contenidas en el pliego del reparó *supra* citado, confirmadas luego por el acto de determinación impugnado, las objeciones del órgano contralor derivan del hecho advertido por éste, en cuanto a que la contribuyente, a los efectos de determinar su renta bruta en la aludida declaración, incluyó por concepto de costos un total de Bs. 78.082.392,97; monto el cual lo conforman, entre otras, la cantidad de Bs. 66.253.553,04 por concepto de pago a sub-contratistas, que a su vez incluye la cifra de Bs. 1.914.850,00 correspondiente a servicios prestados por diferentes sub-contratistas de obras de construcción civil efectuadas al Instituto Nacional de Puertos, última cantidad que fuera cancelada sin practicarse la debida retención de impuesto a que estaba obligada, de conformidad con lo previsto en el artículo 96 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable *ratione temporis*, en concordancia con el numeral 18 del artículo 2 del Decreto N°

1.506 del 1º de abril de 1987, en cuya virtud no resultaba procedente admitir como costo dicha cantidad, de acuerdo a lo establecido en el párrafo sexto del artículo 39 *eiusdem*.

Conforme a lo expuesto, la Contraloría General de la República pudo determinar que el enriquecimiento neto declarado de Bs. 3.041.226,04 se incrementó a Bs. 4.956.076,04 en razón de la sumatoria de Bs. 1.914.850,00 en concepto de costos objetados por falta de retención, lo cual constituye una disminución ilegítima del enriquecimiento real de la sociedad mercantil contribuyente y como tal una infracción sancionable con multa, a tenor de lo dispuesto en el artículo 98 del Código Orgánico Tributario, cuya imposición fue omitida por la Administración y generó adicionalmente el correspondiente reparo por omisión de sanción pecuniaria, todo lo cual alcanza la cantidad de Bs. 1.373.904,88; quedando circunscrita la controversia en vía administrativa (recurso jerárquico) al debate de los hechos y al derecho citados, además del alegato opuesto por la contribuyente en torno a la nulidad por ilegalidad del acto administrativo contenido en el aludido reparo, *“por haber sido dictado con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido”*, no obstante lo cual fue decidida por la Dirección de Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República, a través de la Resolución confirmatoria N° DGSJ-3-4-050 de fecha 30 de junio de 1994.

Seguidamente, mediante escrito de fecha 29 de septiembre de 1994, el ciudadano Giuseppe Brandini, portador de la cédula de identidad N° 2.113.783, actuando en el carácter de representante de la contribuyente **INVERSIONES BRANFEMA, S.A.**, sociedad mercantil constituida conforme a documento inscrito en el Registro de Comercio llevado por el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Mercantil de la Circunscripción Judicial del Estado Carabobo, en fecha 04 de febrero de 1964 y reformados sus Estatutos parcialmente según documento inscrito en la precitada oficina de registro el 20 de septiembre de 1982, debidamente asistido por la abogada Olga Antor Armonette, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el N° 31.278, interpuso recurso contencioso tributario contra el acto administrativo descrito en el aparte precedente, contenido en la Resolución confirmatoria N° DGSJ-3-4-050 de fecha 30 de junio de 1994, en cuya oportunidad invocó nuevamente a favor de su representada la nulidad del referido reparo (N° DGAC-4-3-2-010 del 12 de agosto de 1993), por haber sido emitido con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido y, respecto a la

Resolución confirmatoria N° DGSJ-3-4-050 de fecha 30 de junio de 1994, alega su nulidad por insuficiente motivación de sus fundamentos fácticos y jurídicos, en atención a su carácter confirmatorio del reparo levantado a cargo de la sociedad mercantil *supra* identificada.

Respecto a los rubros objeto de reparo, cuestionó el monto de Bs. 1.914.850,00 calculado por el órgano contralor en concepto de falta de retención de impuesto en los pagos a los sub-contratistas, pues afirma que dicha falta sólo alcanzó la cantidad de Bs. 749.940,00, visto que las respectivas facturas de pago contenían partidas cuyo pago no generaba retención alguna.

Por otra parte, a partir de lo dispuesto en el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil, el representante de la contribuyente denuncia que las normas sobre obligatoriedad de la retención de impuesto por parte de los particulares, previstas en los artículos 100 al 103 del Código Orgánico Tributario de 1982, violentan la disposición constitucional contenida en el artículo 87 de la Carta Magna de 1961. Asimismo, denuncia como infringido su artículo 44, a partir de la interpretación dada por el órgano contralor al Parágrafo Unico del artículo 72 del citado Código, para fundamentar las sanciones impuestas a la contribuyente.

**-II-**

### **DECISIÓN JUDICIAL APELADA**

Mediante sentencia de fecha 13 de agosto de 1996, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario procedió a examinar y a decidir el debate planteado ante esa instancia, a cuyo efecto se limitó a declarar la nulidad de los actos administrativos recurridos sobre la base de la siguiente argumentación:

*“(…), en el caso de autos, el Organo Contralor procedió a formular los reparos recurridos a espaldas del procedimiento previsto en la Sección Cuarta del Título IV, Capítulo IV del Código Orgánico Tributario , o sea descartó este procedimiento y aplicó su propio procedimiento, pues levantó el Acta Fiscal de acuerdo con el Artículo 76 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y 66 de su Reglamento, le dio a la recurrente diez (10) días para exponer lo que creyera conveniente sobre la misma de conformidad con el Artículo 67 del Reglamento, y levantó el Acta de Reparación de conformidad con el Artículo 50 de la Ley Orgánica de*

*la Contraloría General de la República.*

*Visto lo anterior es forzoso concluir que de la Contraloría General de la República incumplió las normas de procedimiento que el Código Orgánico Tributario establece (Artículos 143 y siguientes), restándole al afectado una instancia legalmente establecida; motivo por el cual este Tribunal considera procedente el alegato expuesto en este sentido por la recurrente y en consecuencia absolutamente nulos los actos administrativos recurridos y así se declara.”*

De acuerdo a lo expuesto, el juzgador decidió Con Lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente contra la Resolución N° DGSJ-3-4-050 de fecha 30 de junio de 1994, confirmatoria del Reparó N° DGAC-4-3-2-010 del 12 de agosto de 1993, formulado por un monto de Bs. 1.373.904,88.

### **-III-**

#### **FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN**

En fecha 10 de julio de 1997, la representación de la Contraloría General de la República formalizó su apelación contra el fallo descrito en el capítulo precedente, fundamentando las razones de hecho y de derecho que le asisten para contrariar la declaratoria de nulidad de los actos impugnados, en los términos siguientes:

1.- A la luz de lo dispuesto en el artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, la representante de la Contraloría aduce que, desde el punto de vista formal, la sentencia adolece del vicio de incongruencia negativa, al haber omitido el *a quo* conocer del fondo del asunto controvertido, limitándose al análisis de procedimiento seguido por la Contraloría para formular el reparo en cuestión, de lo cual infiere se cumplieron los extremos del artículo 244 *eiusdem* al efecto de la nulidad del fallo apelado.

2.- En cuanto a la procedencia y legalidad del procedimiento seguido por el órgano contralor al formular el referido reparo, señala que la intención unificadora contenida en el artículo 1° del Código Orgánico Tributario debe entenderse sin perjuicio de las normas que regulan especialmente la actividad contralora en materia de ingresos fiscales, pues aun cuando el órgano contralor no es receptor de declaraciones tributarias ni efectúa la liquidación inmediata del tributo, tiene a su cargo una actuación de control de segundo

grado que supone una acción u omisión previa del sujeto a control, máxime cuando se trata del que recae sobre los ingresos nacionales tributarios, es decir, el control posterior. Asimismo, destaca que no siendo la Contraloría General de la República “administración tributaria”, mal podría regirse por el procedimiento establecido en el referido Código, especialmente si se considera la previsión del legislador de 1995 (Reforma de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República), cuando establece el procedimiento a seguir para los casos de formulación de reparos provenientes de la función contralora. A partir de los argumentos expuestos, la representación del órgano contralor concluye que éste actuó conforme al procedimiento contenido en el instrumento legal que regía sus funciones (1984), desarrollado en sus artículos 50 al 55, ambos inclusive, y así solicita sea declarado. No obstante, aduce que reponer la presente causa a consecuencia de la nulidad del fallo apelado afectaría los principios de estabilidad y economía procesal, en cuya virtud requiere de esta Alzada que, conforme a lo previsto en el artículo 209 del Código de Procedimiento Civil, proceda a decidir el fondo de la controversia autos.

3.- Respecto al particular último aludido y sobre la base de lo dispuesto en el Parágrafo Sexto del artículo 39 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y en el numeral 18 del artículo 2 del Decreto 1.506 de fecha 1° de abril de 1987, afirma que la sociedad mercantil reparada dejó de retener y enterar el impuesto correspondiente a que estaba obligada por sus pagos a sub-contratistas, de lo cual se deduce resulta obligado el rechazo de la deducción solicitada a los efectos de determinar su enriquecimiento neto y, a su vez, la imposición de una sanción distinta a la aplicable a la infracción de falta de retención, que debe determinarse de acuerdo al artículo 98 del Código Orgánico Tributario.

-IV -

#### **PUNTO PREVIO**

Revisadas como han sido las actas que componen el presente expediente, pudo esta Sala constatar la paralización de la causa por la falta de gestión procesal de las partes entre el **19 de febrero de 1998**, cuando la representación del órgano contralor solicitó se dictara sentencia en la presente causa, hasta el **19 de mayo de 1999**, fecha en la cual la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia acordó oficiar a la Administración Tributaria solicitándole información sobre la posible existencia de acuerdo

o convenio de transacción con la referida contribuyente. Desde esta última fecha, vuelve la causa a paralizarse hasta el **22 de junio de 2000**, cuando la representación de la Contraloría General de la República solicita, ya ante este Tribunal Supremo de Justicia, la decisión del recurso de apelación por ella interpuesto.

Así las cosas y en atención al criterio asumido por esta Sala de manera pacífica y reiterada respecto a la perención después de dicho “Vistos” para los procedimientos que cursan ante esta alzada, en sentencia N° 095, dictada en fecha 08 de febrero de 2001 por esta Sala Político Administrativa en ponencia conjunta (Caso: Molinos San Cristóbal), podría ésta, sin más trámites, declarar consumada la perención de oficio y de suyo quedaría firme la sentencia apelada. Sin embargo, consta en autos que en la presente causa se debate la supuesta desaplicación de reglas procedimentales legalmente establecidas, vale decir, la violación de normas de evidente orden público, de lo cual se infiere, a todas luces, que debe este Máximo Tribunal decidir respecto a la legalidad del fallo apelado. Así se declara.

-V-

### **MOTIVACIONES PARA DECIDIR**

En virtud de la declaratoria contenida en el fallo recurrido y de las alegaciones formuladas por el apelante en representación de la Contraloría General de la República, la controversia planteada en el caso *sub júdice* se circunscribe a conocer y a decidir respecto a la legalidad del procedimiento aplicado por el órgano contralor para formular a cargo de la contribuyente el reparo signado N° DGAC-4-3-2-010 del 12 de agosto de 1993, confirmado en la Resolución N° DGSJ-3-4-050 de fecha 30 de junio de 1994. Sin embargo, observa la Sala que debe pronunciarse previamente sobre el vicio de incongruencia negativa que, a decir de la apelante, afecta al fallo de instancia y, a tal afecto, observa:

#### **1.-Previo Pronunciamiento. Incongruencia de la sentencia apelada:**

De acuerdo a las exigencias impuestas por la legislación procesal, toda sentencia debe contener una 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” (ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil).

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

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

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 y 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 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 pronunciamiento sobre alguna de las pretensiones procesales de las partes en la controversia judicial.

Circunscribiéndonos al caso de autos, la representante del organismo contralor alega que la recurrida incurrió en el vicio de incongruencia negativa al omitir toda consideración acerca del fondo de la materia debatida, limitándose al análisis del procedimiento seguido por la Contraloría General de la República para la formulación del reparo cuestionado, para luego sobre esa base declarar la nulidad del acto impugnado. Sobre dicho particular, pudo esta alzada advertir que ciertamente el *a quo* declaró la nulidad absoluta del reparo formulado a cargo de la contribuyente, por considerar que dicho acto fue dictado por el organismo contralor incumpliendo las normas de procedimiento que el Código Orgánico Tributario establece en sus artículos 143 y siguientes, restándole al afectado una instancia

legalmente establecida.

Ahora bien, siendo que la omisión del procedimiento legal o la falta de algún trámite esencial del mismo es un motivo de nulidad absoluta, conforme lo establece el ordinal 4° del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y que por ser éste un vicio de orden público el juez puede apreciarlo y declararlo aun de oficio, resultaba de lógica consecuencia para el sentenciador al conocer de la causa y advertir la presencia de ese vicio, que por su naturaleza debía pronunciarse sobre él con preminencia de las otras cuestiones alegadas y declarar la nulidad del acto que lo contiene, máxime si fue como en el presente caso alegado por la recurrente.

Cabe destacar que aun si se estima que el *a quo* pudo expresar en forma más clara y precisa los hechos que configuraban el presupuesto de la norma que consagra la nulidad absoluta (ordinal 4° del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativo), no se advierte del contenido de su fallo un error de concordancia lógica y jurídica entre la pretensión y la sentencia, suficiente para considerar procedente la denuncia de incongruencia de la apelante. Incluso, dada la sanción jurídica de nulidad absoluta del acto de reparo declarada por la recurrida, considera esta Sala que ante dicho supuesto resultaba realmente inoficioso para el juez de instancia pronunciarse sobre los otros alegatos presentados por las partes, por todo lo cual, a juicio de este Supremo Tribunal no existe en el fallo apelado el vicio de incongruencia negativa alegado por la representante del organismo contralor. Así se declara.

## **2.- Del procedimiento legalmente aplicable en la formulación de los reparos dictados por la Contraloría General de la República a cargo de los contribuyentes.**

Resuelto como ha sido el punto de previo pronunciamiento, habrá esta alzada de decidir si en el presente caso los actos administrativos impugnados fueron dictados por el órgano contralor con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, o si, por el contrario, se dictaron conforme a la normativa aplicable. Sin embargo, al efecto debe antes pronunciarse sobre cuál resultaba ser el instrumento legal que regulaba y determinaba el procedimiento que habría de seguir dicho organismo para formular reparos a las rentas declaradas por los contribuyentes, una vez advirtiese la falta de pago total o parcial de tributos o de sus accesorios (multas o intereses de mora).

En cuanto al primer particular, es pertinente observar que si bien la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos sanciona con nulidad absoluta los actos de la Administración dictados “*con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido*”, la procedencia de la sanción jurídica de nulidad absoluta impuesta a un acto que adolece del vicio consagrado en el ordinal 4º del artículo 19 de la citada ley, está condicionada a la inexistencia de un procedimiento administrativo legalmente establecido, es decir, a su ausencia total y absoluta.

La doctrina y la jurisprudencia contenciosa administrativa progresivamente han delineado el contenido y alcance del referido vicio de procedimiento administrativo, al permitir una valoración distinta de este vicio que afecta al acto administrativo en atención a la trascendencia de las infracciones del procedimiento. En tal sentido, se ha establecido que el acto administrativo adoptado estaría viciado de nulidad absoluta, cuando: a) ocurra la carencia total y absoluta de los trámites procedimentales legalmente establecidos; b) se aplique un procedimiento distinto al previsto por la ley correspondiente, es decir, cuando por una errónea calificación previa del procedimiento a seguir, se desvíe la actuación administrativa del iter procedimental que debía aplicarse de conformidad con el texto legal correspondiente (desviación de procedimiento); o c) cuando se prescinden de principios y reglas esenciales para la formación de la voluntad administrativa o se transgredan fases del procedimiento que constituyan garantías *esenciales* del administrado (principio de esencialidad). Cuando el vicio de procedimiento no produce una disminución *efectiva, real, y trascendente* de las garantías del administrado, sino que representa sólo fallas o irregularidades parciales, derivadas del incumplimiento de un trámite del procedimiento, la jurisprudencia ha considerado que el vicio es sancionado con anulabilidad, ya que sólo constituyen vicios de ilegalidad aquellos que tengan relevancia y provoquen una lesión grave al derecho de defensa.

En el prefijado orden de ideas, tiene ahora la Sala que pronunciarse respecto a cuál era el texto legal que determinaba el procedimiento a seguir por la Contraloría General de la República para formular reparos a las rentas declaradas por los contribuyentes al advertir la falta de pago total o parcial de tributos o sus accesorios. Así las cosas, resulta lógico y conveniente exponer algunas consideraciones destinadas a precisar el contenido y alcance de la naturaleza del máximo órgano contralor; sus potestades constitucionalmente

reconocidas y desarrolladas en la Ley Orgánica que lo regula y, finalmente, referirnos al procedimiento que debe aplicar cuando formule reparos a los contribuyentes, derivados de un procedimiento de fiscalización practicado conforme a los instrumentos legales y reglamentarios que lo rigen; consideraciones que ameritan especial atención, visto que el tratamiento jurídico que sobre este tema ha delineado la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Máximo Tribunal no ha sido constante y reiterado, resumido en los principales fallos dictados al respecto:

1- Sentencia de la Sala Político Administrativa del 09 de febrero de 1989, Caso: Construcciones Oricagua:

*“Si bien conforme a la Carta Fundamental (artículo 234) corresponde al Órgano Contralor la vigilancia, control y fiscalización de los bienes, gastos e ingresos público, no menos cierto es que tales atribuciones las ejerce la Contraloría actuando como Órgano Auxiliar Externo de Fiscalización ( en este caso de la Administración Activa). En tal virtud, la Contraloría no sustituye a la administración activa en la determinación tributaria que correspondiere al contribuyente, sino que advierte acerca de la existencia de un error material o de aplicación legal en el proceso impositivo, a fin de que el mismo sea subsanado.”*

*(..omissis)*

*“En este orden de ideas, es notorio que la normativa que contempla las atribuciones y funcionamiento del mencionado Organismo no reconocen en la actividad contralora una facultad sustitutiva sino que más bien define la ley con precisión, la especialidad de sus funciones, limitándolas tan sólo a la vigilancia, control y fiscalización, y en cuyo ejercicio puede formular reparos a las cuentas de ingresos, gastos o bienes públicos.*

*Dentro de los anteriores lineamientos, no puede dejar de considerarse la especificidad de la materia tributaria, reconocida por nuestro legislador al atribuirle a su normativa el carácter de ‘Código Orgánico’, con lo que se persiguió sin duda, uniformar la materia fiscal bajo un cuerpo legal que recogiera ‘sistemáticamente’ (art. 162 C.N) los principios fundamentales que*

*informan esta particular ramas de las ciencias jurídicas, obedeciendo así a tendencias que asomaban desde hacía algún tiempo en el medio forense como solución a la multiplicidad de problemas que se presentaban al pretender determinar la normativa aplicable al régimen fiscal, dada la dispersión y variedad de leyes que trataban la materia.*

*Esta reunión ‘sistemática’ de normas y principios tributarios –además de rango Orgánico- lógicamente son de aplicación preferente en la materia tributaria que regulan, salvo las leyes a que ellas mismas remitan (art. 223 Código Orgánico Tributario)”*

*(..omissis..)*

Luego, señala el fallo que conforme a lo dispuesto en la parte *in fine* del artículo 156 del Código Orgánico Tributario, aplicable *rationae temporis*:

*“..el procedimiento aplicable para la tramitación del recurso jerárquico tributario ante el Organismo Contralor es el pautado para estos casos por el Código Orgánico Tributario y no por la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y, por consiguiente, son los lapsos de notificación previstos en dicho Código los aplicables al caso de autos.”*

2- Sentencia de la Sala Especial Tributaria del 09 de julio de 1997, Caso: Antonio Daza Medina:

*“Si bien son ciertos los alegatos del contribuyente que desde la fecha de entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario, los procedimientos aplicables en materia tributaria deben seguirse por sus disposiciones, a tenor de lo dispuesto en el artículo 1 del Código Orgánico Tributario. (...)*

*Y en concordancia, con lo dispuesto en el artículo 230 ejusdem:*

*‘Quedan derogadas todas las disposiciones que otras leyes sobre la materia que regula ese Código, quedando a salvo las que expresamente remitan a otras leyes’*

*No es menos cierto que la materia tributaria que regula este Código comprende toda aquella referida a la actividad que de acuerdo a la Ley,*

*despliega la Administración Tributaria, así como las obligaciones y deberes a cargo del sujeto pasivo, entendiéndose como Administración tributaria, la Administración Activa, cuya actuación está sujeta al control de la Contraloría general de la República.”*

*(...) la Contraloría General de la República, al formular los Reparos a través de la Dirección de Procedimientos Jurídicos está ejerciendo sus funciones propias de control previstas en la Constitución de la República, para lo cual el Organo Contralor sigue el procedimiento pautado en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y su Reglamento.*

*“La doctrina constitucional venezolana ha precisado la naturaleza jurídica de la Contraloría General de la República, **como un órgano de rango constitucional, que actúa con autonomía funcional en el ejercicio del Poder Público, es decir, con independencia de otros órganos del estado y su función fundamental de conformidad con el artículo 234 de la Constitución de la República, es la de controlar, vigilar y fiscalizar los ingresos, gastos y bienes nacionales**(...). De conformidad con esta doctrina, la naturaleza originaria de la Contraloría General de la República, no es la correspondiente de la Administración Activa, sino la de un órgano con autonomía funcional, de rango constitucional que ejerce el control de la actividad financiera que compete realizar a los distintos órganos de la Administración. Por ello en ejercicio de sus funciones propias, como Administración Contralora se sigue por las disposiciones y procedimientos previstos en la Ley Orgánica que la rige y su Reglamento.”*

*“..la doctrina nacional también ha reafirmado la distinción entre la actividad de la Administración Activa que ejerce su tarea de determinación tributaria, y la actividad que corresponde desplegar a la Contraloría en sus funciones propias de control en sus distintas fases (previo, concomitante o posterior), mediante las cuales puede perfectamente cumplir así mismo, tareas de determinación tributaria, sin que esto implique que adquiera la naturaleza de la Administración Tributaria Activa”*

3- Sentencia de la Sala Especial Tributaria I del 17 de marzo de 1999, Caso: Sucesión de Esperanza Yánes de Hernaiz:

*“(…), desde la fecha de entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario, los procedimientos aplicables en materia tributaria deben seguirse por sus disposiciones, a tenor de lo dispuesto en el artículo 1 del Código Orgánico Tributario... Y en concordancia con lo dispuesto en el artículo 230 ejusdem...”*

*•“...la materia tributaria que regula este Código comprende toda aquella referida a la actividad, que de acuerdo a la ley despliega la Administración Tributaria; así como las obligaciones y deberes a cargo del sujeto pasivo; entendiéndose como Administración Tributaria principalmente, la Administración Activa, cuya actuación está sujeta al control de la Contraloría General de la República.*

*•“... la Contraloría es un órgano de creación constitucional dotado de autonomía, que como tal se rige por una ley especial que desarrolla su competencia y modos de actuar, y que cualquier decisión que sobre el punto se adopte debe dejar a salvo estos principios”*

*•“...las funciones de la Contraloría van dirigidas fundamentalmente hacia los órganos de administración de la Hacienda Pública, y como tal, hacia la Administración Tributaria, por lo cual sus actos son de aquellos que la doctrina llama intra administrativos porque sus efectos se proyectan dentro de la propia Administración Pública, sin que pueda confundirse la Administración Contralora con la Administración Activa.”*

*•“... en el marco de la Ley que rige sus atribuciones, la Contraloría puede dirigir también sus actos hacia los administrados o contribuyentes cuestión no debatida en el presente proceso. Ello permite distinguir, en el elenco de los actos de control, distintas clases o tipos de actos, que pueden agruparse en dos categorías, unos actos de control ‘stricto sensu’ que tienen como destinatarios a los funcionarios y a los órganos de la administración*

*activa y otros que tienen una naturaleza mixta porque pueden estar también dirigidos a los particulares, y al menos parcialmente producen efectos similares a los de la Administración Activa. Así, dentro de los actos de control de los ingresos públicos y más concretamente de los ingresos tributarios, están los reparos que puedan afectar la esfera jurídica de los contribuyentes. (...)*

- *“Pero cuando se trata de actos que tienen efectos jurídicos frente a los contribuyentes, no se menoscaba en lo más mínimo la jerarquía y autonomía constitucional del Organo Contralor, cuando tiene que cumplir las normas, establecidas en el Código Orgánico Tributario, de preferente aplicación en lo que se refiere al procedimiento que habrá de seguirse en la determinación de los tributos nacionales, debido a que en esas normas se hacen efectivas varias garantías constitucionales reconocidas a los contribuyentes como ciudadanos, tales como la del debido proceso, el derecho a ser oídos y el previo y cabal conocimiento de los hechos que se le imputan, siendo así que el Código Orgánico Tributario establece un verdadero estatuto del contribuyente que debe ser respetado en todas las actuaciones administrativas que le conciernan, cualquiera sea el órgano que las cumpla. En efecto para el contribuyente, el reparo como acto que objeta la base imponible declarada o el tributo autoliquidado tiene el mismo significado y alcance, provenga este de la administración activa o contralora.”*

- *“...al omitir la Contraloría los actos preparatorios, tales como el acta correspondiente, su notificación al interesado a través de los métodos establecidos en el Código Orgánico Tributario, la apertura del procedimiento sumario administrativo dentro del cual el interesado pudiese formular descargos, y la Resolución con que debía culminar el sumario, incurrió en vicios de procedimientos pues pretermitió las formalidades previstas en el Título IV capítulo IV de dicho Código.”*

4- Sentencia dictada por la Sala Político Administrativa de este Tribunal Supremo de Justicia en fecha 09 de mayo de 2000, con voto salvado, Caso: Conservas Alimenticias La Gaviota, S.A.

*“(…), esta Sala se ve forzada - nuevamente - a declarar la inaplicabilidad de la normativa contenida en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República a los procedimientos de reparos en materia tributaria, que dicho órgano contralor dicte a los contribuyentes.*

*(…), aun cuando la Administración Contralora no puede ser confundida con la Administración Activa, en este caso Administración Tributaria, lo cierto es que no puede la primera de ellas seguir el procedimiento establecido en la Ley Orgánica que la rige para dictar reparos a los contribuyentes, todo ello de conformidad con lo que expresamente dispone el Código Orgánico Tributario en sus artículos 1º y 230.*

*Así las cosas, entiende esta Sala aplicable por la Contraloría General de la República las normas contenidas en su Ley Orgánica, siempre que el reparo dictado en virtud de esa función contralora externa sobre la Administración Activa, verse sobre errores de hecho o de derecho incurridos en alguna cuenta de gastos: puesto que en caso de que tales errores sean detectados en alguna cuenta de ingresos y los mismos sean de contenido tributario, el reparo dictado al contribuyente deberá atender, necesariamente a la normativa procedimental que el Código Orgánico Tributario establece en forma expresa, de lo contrario, se evidenciaría una ausencia total de procedimiento que, como lo ha señalado la jurisprudencia, menoscaba los esenciales derechos del debido proceso y a la defensa.*

*(Omissis...)*

*..., el Código Orgánico Tributario en ninguna forma permite la aplicación, ni siquiera supletoriamente, de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República a objeto de dictar reparos a los contribuyentes; simplemente se limita(...), a determinar el organismo por ante el cual se debe interponer el recurso jerárquico y la competencia para decidir tal recurso, sin que de ello se desprenda*

*en modo alguno, una remisión legal dirigida a aplicar cualquier otro procedimiento”*

Vistos los criterios varios expuestos en los fallos transcritos, precisa esta Sala para dirimir la causa de autos, analizar lo atinente al ámbito del régimen control fiscal en el contexto constitucional, legal y sub-legal.

Así, se observa que de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico el régimen del control fiscal tiene su fuente primaria en el texto constitucional, pues de él emanó la creación del órgano encargado de ejercerlo, vale decir, la Contraloría General de la República (Artículo 234 Constitución de 1961), a cuya ley se encomendó la asignación de sus principales funciones; le reconoció su autonomía funcional y organizativa y, además, le reconoció el carácter de órgano auxiliar del Congreso de la República en su función de control de la Hacienda Pública (Artículo 236).

Por su parte, la vigente Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, en términos similares establece:

*“Artículo 287.- La Contraloría General de la República es el órgano de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos, bienes públicos y bienes nacionales, así como de las operaciones relativas a los mismos. Goza de autonomía funcional, administrativa y organizativa, y orienta su actuación a las funciones de inspección de los organismos y entidades sujetas a su control.*

**Artículo 289.- Son atribuciones de la Contraloría General de la República:**

1. 1. *Ejercer el control, la vigilancia y fiscalización de los ingresos gastos y bienes públicos, así como las operaciones relativas a los mismos, sin perjuicio de las facultades que se atribuyan a otros órganos en el caso de los estados y Municipios, de conformidad con la ley.*

*(...omissis...)*

6. 6. *Las demás que le atribuyan la Constitución y la ley.”*

De la normativa constitucional se desprende que la Contraloría General de la República fue creada y permanece siendo un órgano dotado de autonomía funcional,

administrativa y organizativa, no sujeto a subordinación o dependencia de ningún órgano del Poder Público, sometido sólo al mandato constitucional y legal correspondiente.

En atención a ello, considera esta Sala que no puede asignársele al organismo contralor el carácter de órgano auxiliar externo de fiscalización de la Administración Activa, ya que al ser un ente de rango constitucional, dotado de una autonomía orgánica, funcional y administrativa, goza de independencia frente a la Administración Pública Nacional, lo que impide la existencia de cualquier vínculo de pertenencia o jerarquía, y por ende, de alguna subordinación o dependencia frente a ella. Esta independencia del ente contralor es esencial, inmanente y consustancial a su condición de órgano de vigilancia y fiscalización del manejo de los ingresos, gastos, bienes y demás recursos públicos, en particular, de la forma de causarse los gastos, liquidarse los ingresos, y la conservación, administración y custodia de los bienes, que realizan las dependencias de la Administración Activa.

Así, con la finalidad de preservar, cautelar y defender el patrimonio público, entendido en su sentido más amplio, constitucionalmente se le han atribuido a la Contraloría General de la República amplias facultades en materia de control, vigilancia y fiscalización de estos recursos públicos, funciones y potestades que están desarrolladas en la Ley Orgánica que rige la organización y funcionamiento de esta institución.

La normativa consagrada en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República publicada en la Gaceta Oficial N° 3.482 Ext. del 14 de diciembre de 1984, vigente para el caso *sub júdice*, establece:

*“Artículo 1°- La Contraloría General de la República ejercerá, de conformidad con la ley, el control, la vigilancia y la fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos, así como de las operaciones relativas a los mismos.*

*Artículo 39.- Corresponde a la Contraloría el examen exhaustivo o selectivo, así como la calificación y la declaración de fenecimiento de todas las cuentas de ingresos de las oficinas y empleados de Hacienda.*

*Artículo 40.- La Contraloría velará por el pago oportuno de los créditos de la República. La falta de diligencia, la omisión, el retardo o la ejecución*

*inapropiada en relación con las gestiones que correspondan a los entes administradores respecto de tales créditos, darán lugar a la apertura de la correspondiente averiguación, para determinar las responsabilidades del caso. **Si las faltas hubiesen ocasionado perjuicios a la República, los infractores serán solidariamente responsables con el deudor del resarcimiento de tales perjuicios.***

***Artículo 50.-** Los reparos que se hagan a las cuentas de ingresos en casos de error en la calificación de la base imponible o en los aforos, deficiencias en las declaraciones de los contribuyentes, falta de liquidación de ingresos, falta de pago de los ingresos liquidados, omisión de sanciones pecuniarias u otros incumplimientos de las leyes fiscales, **así como los reparos a las demás cuentas en general**, deberán contener:*

*(...Omissis)*

***Artículo 76.-** En ejercicio de sus atribuciones de control, la Contraloría podrá efectuar las fiscalizaciones que considere necesarias en los lugares, establecimientos, edificios, vehículos, libros y documentos **de personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes** o que en cualquier forma contraten, negocien o celebren operaciones con la república, los estados, los Municipios, los institutos autónomos y empresas del Estado sometidas al control de la Contraloría, o que en cualquier forma administren, manejen o custodien bienes o fondos de esas entidades”. **(destacado de la Sala)***

Cabe aludir también a los dispositivos que sobre el particular contenía el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Decreto N° 2.520 del 27 de diciembre de 1977), hoy derogado.

***“Artículo 63.-** Los reparos que formule la Contraloría a las cuentas, o aquellos que se deriven del ejercicio de las demás atribuciones del Organismo, deberán constar en pliegos sellados, fechados y numerados, que firmarán los funcionarios competentes.*

***Artículo 64.-** (...). Si el reparo estuviese a cargo de terceros, previa identificación se expresara el motivo por el cual se les hace responsables del reparo, con indicación*

*de las normas legales, de los contratos o de cualquiera otros actos en que se funde dicha responsabilidad.” (destacado de la Sala)*

Ahora bien, del examen concatenado de las precitadas normas surge evidente e incuestionable el amplio fundamento que ampara a las actuaciones de la Contraloría General de la República, en ejercicio de sus potestades contraloras y fiscalizadoras de los ingresos, gastos, bienes y operaciones relacionadas, dirigidas a efectuar un control fiscal externo de legalidad, de gestión, de veracidad o numérico-legal, también llamado de exactitud, sobre las actuaciones administrativas de los organismos, entidades y personas cuyas actividades y operaciones sean susceptibles de ser controladas o verificadas, conforme a la normativa *supra* transcrita.

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.

Sin embargo, puede también presentarse otro supuesto, que ocurre cuando el ente contralor requiere, bajo los parámetros de ley, ejercer su función de fiscalización directamente sobre cualquiera persona natural o jurídica que aparezca como contribuyente y en tal sentido emitir a su cargo actos de control, aun cuando incidan en sus esferas jurídicas.

En torno a este último caso, de los textos legales y sub-legales que han demarcado las funciones del órgano contralor, particularmente las aplicables al presente caso (Ley Orgánica de 1984 y su Reglamento de 1977), puede esta Sala apreciar que no existe prohibición alguna que condicione o impida a la Contraloría General de la República ejercer de tal forma su función de fiscalización. Por el contrario, en el aludido texto legal éstas se hayan categorizadas en su Título VI, como “otras funciones generales de control”, (Capítulo II: De la Inspecciones y Fiscalizaciones), respecto a las personas naturales o

jurídicas que sean contribuyentes, supuesto dado y que se debate en el caso de autos con la fiscalización de las rentas declaradas por la sociedad mercantil **INVERSIONES BRANFEMA, S.A.**

Cabe destacar la vigencia en el tiempo del citado propósito y razón del legislador, cuando luego en su reforma de 1995, con mayor claridad y precisión, enumera en su artículo 5º quienes son los sujetos pasivos del control fiscal, cuyo numeral 7 incluye como tales a *“Las personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes o que en cualquier forma contraten, negocien o celebren operaciones con cualquiera de los organismos o entidades mencionados en los numerales anteriores, o que administren, manejen o custodien fondos o bienes públicos; o que reciban aportes, subsidios, otras transferencias o incentivos fiscales”*, así como también permite, para fortalecer el control de los ingresos nacionales, la utilización de los *“métodos de auditoria o convencionales de examen de cuentas y cualquier otro que se considere necesario para velar por la correcta y oportuna recaudación de los ingresos, así como para combatir la evasión tributaria y los delitos fiscales”* (artículo 38).

De inadvertir la Sala los planteamientos precedentes, ello sería tanto como negar a la Contraloría General de la República su carácter de órgano de creación constitucional dotado de autonomía, que como tal se rige por una ley especial que desarrolla su competencia y sus **modos de actuar**. Por ende, cuando la Sala denota, en el presente caso, la pertinencia, la suficiencia y la legalidad del procedimiento empleado por el órgano contralor para la consecución de sus fines, lo hace dejando a salvo los señalados principios.

Luego, resulta impertinente oponer contra dicha apreciación el hecho de que en la práctica se produzca una aparente convergencia o superposición de normas contempladas en dos leyes vigentes distintas; a saber, entre la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Código Orgánico Tributario, respecto al procedimiento aplicable a la formulación de reparos derivados de las fiscalizaciones que practique el ente contralor en el ámbito de los ingresos nacionales de naturaleza tributaria.

No obstante, requiere esta alzada observar que si bien el organismo contralor puede efectuar las aludidas fiscalizaciones y, de ser necesario, formular e imponer reparo al contribuyente o responsable de que se trate, y al efecto habrá de comprobar la ocurrencia

del hecho definido en la ley tributaria como generador del tributo y, principalmente, valorará y cuantificará la respectiva deuda tributaria; posteriormente corresponde sólo a la Administración Tributaria Activa, si fuese procedente dicho reparo, proceder a la respectiva liquidación y recaudación de las cantidades correspondientes a tributos, intereses o sanciones, según sea el supuesto que dio origen al reparo. Así se declara.

Ahora bien, una vez determinada la legalidad y alcance objetivo y subjetivo de las actividades de control desplegadas por la Contraloría General de la República, a la luz de los preceptos contenidos en su normativa jurídica y, por tanto, desestimado el supuesto vicio de ausencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido en los términos dispuestos en el ordinal 4° del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, así como también la posible desviación del mismo, sólo resta a esta alzada valorar y decidir si en el caso *sub júdice* los actos administrativos expedidos a cargo de la sociedad mercantil *supra* identificada fueron dictados con prescindencia de los principios y reglas esenciales para la formación de la voluntad administrativa o bien transgrediendo de manera relevante, efectiva y trascendente las garantías esenciales de la contribuyente, al punto de provocarle una lesión grave a su derecho a la defensa y al debido proceso, en cuyo caso serían objeto de la sanción de nulidad absoluta.

Sobre el particular, se observa que en casos similares al presente la Sala ha juzgado y ordenado que cuando se está ante actos que tienen efectos jurídicos frente a los contribuyentes, el órgano contralor debe cumplir las normas establecidas en el Código Orgánico Tributario, pues afirma es de preferente aplicación en lo atinente al procedimiento que habrá de seguirse en la determinación de los tributos nacionales, debido a que en las normas en él contenidas se hacen efectivas varias garantías constitucionales reconocidas a los contribuyentes como ciudadanos, tales como el debido proceso y el derecho a ser oídos, calificándolas incluso como integrantes de un “verdadero estatuto del contribuyente” que debe ser respetado en todas las actuaciones administrativas que le conciernan, cualquiera sea el órgano que las cumpla.

Sin embargo, 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.

Así las cosas y circunscribiéndonos al caso de autos, del fallo apelado se advierte que el *a quo* contrajo su pronunciamiento a declarar absolutamente nulos los actos recurridos, sobre la base de que los mismos fueron expedidos por la Contraloría General de la República en estricta aplicación de las normas procedimentales pautadas en la ley orgánica que la regula, obviando las normas de procedimiento establecidas por el Código Orgánico Tributario, restándole al afectado una instancia legalmente establecida, a partir de lo cual el Tribunal consideró procedente el alegato expuesto en tal sentido por la contribuyente y absolutamente nulos los actos por ella impugnados.

En aplicación de los conceptos que anteceden, para decidir debe esta Sala verificar si le fue negada a la sociedad mercantil reparada una instancia para el ejercicio de su oportuna defensa en el curso del procedimiento aplicado por el ente contralor y, en ese caso, si de ello derivó una grave lesión de sus derechos y garantías fundamentales.

Se observa, pues, que tanto la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de 1984 como su Reglamento de 1977, aplicables *ratione temporis* al caso de autos, pautaban a lo largo de sus respectivos textos y a beneficio de quienes fueran sujetos pasivos de las actividades de control y fiscalización del referido organismo, un procedimiento suficientemente amplio y claro a los efectos de la formulación de los respectivos actos de control (reparos), así como respecto a las instancias recursivas de que disponían dichos sujetos para contrariar e impugnar, de ser el caso, la legalidad y procedencia de tales actos,

sin ver vulnerados o disminuidos sus derechos y las garantías fundamentales. Por ello, como consta en autos, pudo la contribuyente oponer tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional, las defensas pertinentes contra los actos administrativos contenidos en el Acta de Fiscalización N° DGAC-4-3-2-92.027-06, levantada a su cargo en fecha 23 de noviembre de 1992 (escrito de contestación del 04-12-92); en el reparo formulado N° DGAC-4-3-2-010 del 12 de agosto de 1993 (recurso jerárquico del 07-09-93) y en la Resolución confirmatoria signada N° DGSJ-3-4-050 de fecha 30 de junio de 1994 (recurso contencioso tributario del 29-09-94), las cuales fueron debida y oportunamente oídas y sustanciadas por los funcionarios competentes del órgano contralor, siendo pues para esta alzada evidente que en el presente caso la contribuyente no quedó en estado de indefensión.

No obstante, el *a quo* apreció que cuando la Contraloría decide aplicar su propio procedimiento y levanta el Acta Fiscal citada de acuerdo con el artículo 76 de su Ley Orgánica y el artículo 67 de su Reglamento, le dio a la sociedad mercantil afectada diez (10) días para exponer lo que creyera conveniente y luego procedió a dictar el reparo según lo dispuesto en el artículo 50 *eiusdem*, con lo cual se privó a aquella de una instancia legalmente establecida, es decir, por el Código Orgánico Tributario aplicable *ratione temporis* (1992).

A juicio de esta Sala, 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. ). En todo caso, debe destacarse que el fin de los descargos era desvirtuar la presunción de veracidad que amparaba al acta de fiscalización, objetivo que pudo ser cubierto por la contribuyente en su escrito de fecha 04 de diciembre de 1992. 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.

3.- Una vez decididas las cuestiones precedentes, debe esta Sala pronunciarse en cuanto a la materia de fondo controvertida, la cual se contrae a determinar si la sociedad mercantil reparada dejó de retener y enterar el impuesto correspondiente a que estaba obligada por sus pagos a sub-contratistas, a partir de lo dispuesto en el Parágrafo Sexto del artículo 39 y artículo 96 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable *ratione temporis*, en concordancia con el numeral 18 del artículo 2 del Decreto 1.506 de fecha 1º de abril de 1987, hecho en el cual se condicionaba la admisibilidad de tales erogaciones como deducción a los efectos de determinar el enriquecimiento neto de la contribuyente, lo cual fue advertido y rechazado por el órgano contralor y, a su vez, derivó en la imposición de una sanción distinta a la aplicable a la infracción de falta de retención, aplicada de acuerdo al artículo 98 del Código Orgánico Tributario.

Respecto al referido particular y sobre la base de lo que ha sido pacífica y reiterada jurisprudencia de esta Sala (Sentencia de fecha 02-11-95, Caso: Molinos Nacionales MONACA; sentencia del 08-01-98, Caso: Harina Juana DAMCA, C.A. y fallo del 12-07-01, Caso: Plásticos Guarenas, C.A.), la exigencia de retención y enteramiento del impuesto por parte de la contribuyente pagadora de egresos, tales como intereses de capitales tomados en préstamo, honorarios profesionales, servicios administrativos y publicidad, constituye un **requisito legal**, que al igual que la normalidad, necesidad, territorialidad y finalidad del egreso causado, debe ser observado por la contribuyente para tener y ejercer el derecho a deducir el gasto, a los efectos de determinar la renta neta sujeta al gravamen establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Así, es menester señalar una vez más que el rechazo de la deducción de un gasto por falta de retención, tal y como fue advertido en el presente caso por el ente contralor, representa la consecuencia de no haber cumplido con uno de los múltiples requisitos de admisibilidad que, de manera concurrente, establece la Ley de Impuesto Sobre la Renta a fin de obtener el beneficio fiscal de la deducción.

Por otra parte, no debe olvidarse que el derecho a realizar deducciones, como cualquiera otro derecho en la esfera jurídica de los administrados, no puede estimarse como un derecho absoluto, incondicional e ilimitado; sino que, por el contrario, se encuentra condicionado y restringido en su ejercicio, a determinadas circunstancias preestablecidas en

forma clara en la legislación pertinente.

En el presente caso, se evidencia que la contribuyente a los efectos de determinar su renta bruta, pretendió la indebida deducción de sus pagos en concepto de servicios prestados por diferentes sub-contratistas en obras de construcción civil efectuadas al Instituto Nacional de Puertos de Puerto Cabello; siendo que dichos pagos fueron realizados sin practicarle la retención de impuesto a que estaba sujeta, en atención a la normativa *supra* indicada. Por ende, para Sala surge inobjetable la legalidad de los actos administrativos expedidos por la Contraloría General de la República a cargo de la sociedad mercantil INVERSIONES BRANFEMA, S.A. Así se declara.

**-VI-**

### **DECISIÓN**

Por las razones que anteceden, el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, administrando justicia, en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara CON LUGAR la apelación interpuesta por la representante la Contraloría General de la República, contra la sentencia dictada el 13 de agosto de 1996 por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, la cual se revoca íntegramente. En consecuencia, declara SIN LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil INVERSIONES BRANFEMA, S.A., contra la Resolución signada N° DGSJ-3-4-050 de fecha 30 de junio de 1994, expedida por la Dirección de Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República; confirmatoria del Reparó N° DGAC-4-3-2-010 del 12 de agosto de 1993, formulado a su cargo en concepto de impuesto sobre la renta, para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil de 1989, por la cantidad de **Bs.1.373.904,88.**

Publíquese, regístrese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Dada, firmada y sellada en la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veinte (20) días del mes de septiembre de 2001. Años 191° de la Independencia y 142° de la Federación.

El Presidente Ponente,

**LEVIS IGNACIO ZERPA**

El Vicepresidente,

**HADEL MOSTAFÁ PAOLINI**

**YOLANDA JAIMES GUERRERO**

Magistrada

La Secretaria,

**ANAÍS MEJÍAS CALZADILLA**

**Exp. N° 13822**

**LIZ/ gbs.**

**En veinticinco (25) de septiembre del año dos mil uno, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 01996.**