



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL**

Exp. N° 2010-0331

Mediante Oficio N° 8311 de fecha 18 de enero de 2010, recibido el 23 de abril del mismo año, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, el expediente signado con las letras y números AF49-U-2000-000133 (nomenclatura del aludido Tribunal), contenido de los recursos de apelación ejercidos en fecha 22 de octubre de 2009, por la abogada Samantha Leal (INPREABOGADO N° 76.346), actuando como sustituta de la Procuradora General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según se desprende del documento poder cursante a los folios 376 al 378 de la pieza 3 del expediente, y el 8 de enero de 2010, por el abogado Pedro Rengel, (INPREABOGADO N° 20.443), en su carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio **ALIMENTOS HEINZ, C.A.**, inscrita -según consta en autos- ante el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Carabobo el 4 de julio de 1991, bajo el N° 69, Tomo 2-A, representación que se desprende de instrumento poder cursante a los folios 137 al 139 de la pieza N° 1 del presente expediente judicial, contra la **sentencia definitiva N° 112/2009 del 25 de septiembre de 2009**, dictada por dicho tribunal, mediante la cual declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la mencionada contribuyente el 2 de agosto de 2000.

El referido recurso contencioso tributario fue incoado contra las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo Nos. RCE/DSA/540/00/000030 y RCE/DSA/540/00/000031 ambas de fecha 15 de junio de 2000, emitidas por la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante las cuales fueron confirmadas las Actas de Reparación Nos. GRTI-RCE-AF-10-3-8-14-A y GRTI-RCE-AF-10-3-8-15-A, ambas del 15 de julio de 1999, determinándose a cargo de la sociedad mercantil Alimentos Heinz, C.A., obligaciones en materia de Impuesto Sobre La Renta, para el ejercicio fiscal comprendido desde el 1° de mayo de 1994 hasta el 30 de abril de 1995, por las cantidades siguientes:

Resolución N° RCE/DSA/540/00/000030 (como agente de retención):

Ejercicio	Impuesto (Bs. Actuales)	Multa Art. 99 del COT de 1994 (Bs. Actuales)	Intereses Moratorios (Bs. Actuales)

01/05/1994 al 30/04/1995	914,37	960,09	15.595,27
-----------------------------	--------	--------	-----------

Dichas cantidades se impusieron en razón de que la contribuyente *“en su carácter de responsable en calidad de Agente de Retención...no cumplió con la obligación de efectuar la retención de Impuesto (sic) sobre la Renta (sic) en el momento del pago o abono en cuenta...”*. Asimismo, no *“enteró dicho impuesto dentro del plazo reglamentario de tres (3) días hábiles del mes siguiente a aquel en el cual se efectuó el pago o abono en cuenta”*.

Resolución N° RCE/DSA/540/00/000031 (en su condición de contribuyente):

Ejercicio	Impuesto (Bs. Actuales)	Multas (arts. 97 y 108 del COT 1994) (Bs. Actuales)	Multa (incumplimiento de deberes formales) (Bs. Actuales)	Intereses Moratorios (Bs. Actuales)
01/05/1994 al 30/04/1995	302.284,84	317.879,09	480.000,00	465.577,86

La referidas cantidades fueron liquidadas como consecuencia del rechazo de los gastos por falta de retención en virtud de que la contribuyente *“no cumplió con la obligación de retener a l[a] cual estaba obligad[a] en razón de lo descrito en el Artículo 9, numeral 2 literal B y numeral 3, literal C (sic) del decreto 507 (sic) de fecha 28/12/94, igualmente infringió la normativa prevista en el Artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1991 aplicada rationae (sic) temporis (...)”*. (Agregados de la Sala).

Asimismo, la Administración Tributaria rechazó el ajuste por inflación de la partida no monetaria conocida como *“títulos valores”* (Inversiones Off Shore), ya que la contribuyente de autos *“Por un lado (...) cataloga las Inversiones Off Shore, como ‘Otras Inversiones en Activos no Monetarios’, contenidas en el literal ‘c’ del Artículo 101 del (sic) la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1991, aplicada rationae (sic) temporis; y por otro lado la contribuyente catalogó las Inversiones Off Shore como Títulos Valores, cuando al determinar el patrimonio neto inicial las excluye de acuerdo con lo establecido en el Artículo 102 ejusdem”*.

En cuanto a las rebajas por nuevas inversiones, la Administración Tributaria determinó que en el presente caso se refiere a la capitalización de partes y piezas de activos fijos ya existentes así como reparaciones, remodelaciones y adiciones de activos fijos para las áreas administrativas, concluyendo que *“tales activos no constituyen ‘nuevas inversiones’, toda vez que los mismos no se encuentran incorporados directamente a la producción de la renta”*.

El 27 de abril de 2010, se dio cuenta en esta Máxima Instancia y por auto de esa misma fecha se ordenó abrir el procedimiento de segunda instancia, previsto en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, aplicable *ratione temporis*, se designó Ponente al Magistrado Hadel Mostafá Paolini y se fijó un lapso de quince (15) días de despacho para la fundamentación de las apelaciones incoadas.

En fecha 27 de mayo de 2010, el apoderado judicial de la sociedad mercantil Alimentos Heinz, C.A., presentó escrito de fundamentación de la apelación ejercida.

El 2 de junio de 2010, la Secretaría de la Sala certificó que “...desde el día en que comenzó la relación de la causa, exclusive, hasta el día en que vence el lapso establecido en auto de fecha veintisiete de abril de 2010, inclusive, han transcurrido quince (15) días de despacho, correspondientes a los días, 28, 29, de abril, 04, 05, 06, 11, 12, 13, 18, 19, 20, 25, 26 y 27 de mayo, 01 de junio de 2010”.

Luego, en fecha 10 de junio de 2010, la representación judicial del Fisco Nacional presentó escrito de contestación a los argumentos de la apelación de la contribuyente.

Por auto del 29 de junio de 2010, se hizo constar conforme a lo previsto en el artículo 93 de la vigente Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que vencido como se encontraba el lapso para la contestación de la apelación, la presente causa entró en estado de sentencia.

Vista la designación realizada por la Asamblea Nacional en fecha 7 de diciembre de 2010, a la abogada Trina Omaira Zurita, quien se incorporó como Magistrada Principal de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en fecha 9 de diciembre del mismo año, la Sala quedó integrada de la siguiente manera: Presidenta: Magistrada Evelyn Marrero Ortíz; Vicepresidenta, Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero; Magistrados Levis Ignacio Zerpa, Emiro García Rosas y Magistrada Trina Omaira Zurita.

Por auto de fecha 17 de febrero de 2011, en virtud de la nueva conformación de esta Sala Político-Administrativa, se reasignó la ponencia a la Magistrada Trina Omaira Zurita.

Mediante escrito recibido en fecha 8 de diciembre de 2011, el apoderado judicial de la contribuyente de autos solicitó a esta Alzada “tome en consideración que los montos de los actos originalmente recurridos fueron modificados por la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCNT/DJT/AR/2010/0083-31 de fecha 14 de julio de 2010”, consignando, asimismo, copia simple del citado acto administrativo y de las planillas para pagar (liquidación).

En fecha 16 de enero de 2012, se incorporó a esta Sala la abogada Mónica Misticchio Tortorella como Magistrada Suplente de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

Posteriormente, mediante diligencia de fecha 14 de agosto de 2012 la representación en juicio de la contribuyente solicitó se dicte sentencia en la presente causa.

Por auto de fecha 16 de julio de 2013, se reasignó la Ponencia a la Magistrada Suplente María Carolina Ameliach Villarroel, en sustitución temporal de la Magistrada Trina Omaira Zurita.

Por auto para mejor proveer N° AMP-112 de la misma fecha (16 de julio de 2013), se solicitó al Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) la remisión de la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCNT/DJT/AR/2010-0083-31 del 14 de julio de 2010, así como sus correspondientes planillas de liquidación y planilla demostrativa del cálculo de los intereses moratorios.

Mediante Oficio N° 0067-14 del 20 de enero de 2014, recibido en fecha 28 del mismo mes y año, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central solicitó a esta Sala Político-Administrativa “*la situación actual del recurso de apelación identificado con el expediente N° AA40-A-2010-331 para proceder a declarar la litis pendencia (sic) o causa petendi, extinguir el proceso si procede y archivar el expediente*”.

En fecha 29 de enero de 2014, se dejó constancia que el 14 de enero de ese mismo año, se incorporó a esta Sala Político-Administrativa la Tercera Suplente Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel. La Sala quedó integrada de la siguiente manera: Presidente, Magistrado Emiro García Rosas; Vicepresidenta, Magistrada Evelyn Marrero Ortíz; Magistrada Suplente, Mónica Misticchio Tortorella; Magistrado Suplente, Emilio Ramos González y Magistrada Suplente, María Carolina Ameliach Villarroel. Se reasigna la Ponencia a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel.

Luego, por Oficio N° 0042 del 5 de febrero de 2014 dirigido al Juez Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central con sede en Valencia, esta Máxima Instancia dejó constancia que “*la causa entró en estado de sentencia en fecha 29.06.2010*”.

Mediante auto del 18 de marzo de 2014, se dejó constancia del vencimiento del lapso establecido en auto para mejor proveer N° 0112 del 17 de julio de 2013, sin que se hayan consignado los documentos requeridos.

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

Mediante diligencia del 26 de mayo de 2015, el apoderado judicial de la sociedad de comercio Alimentos Heinz, C.A., requirió a esta Sala que “*a la hora de dictar su decisión en el presente caso, se tome en consideración lo señalado por [su] representada en el caso que cursa en es[t]a misma Sala bajo el Expediente N° AA40-A-2015-000467, (...). Dicha petición se hace a los fines de que no haya sentencias contradictorias, en virtud de la identidad de objeto y sujeto que existe entre el presente caso y el contenido en el mencionado Expediente N° AA40-A-2015-000467*”. (Resaltados del escrito). (Agregados de la Sala).

En fecha 11 de febrero de 2015 fue electa la Junta Directiva de este Supremo Tribunal, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala de la siguiente manera: Presidente, Magistrado Emiro García Rosas; Vicepresidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; las Magistradas Evelyn Marrero Ortíz y Bárbara Gabriela César Siero, y el Magistrado Inocencio Figueroa Arizaleta.

Luego, el 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha. La Sala quedó constituida, conforme a lo dispuesto en los artículos 8 y 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidenta, Magistrada Eulalia

Coromoto Guerrero Rivero; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; y los Magistrados Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y Marco Antonio Medina Salas.

El día 7 de julio de 2016, el abogado William Martín Ferrer (INPREABOGADO N° 100.460), actuando como sustituto del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, solicitó a esta Sala Político-Administrativa se sirva dictar sentencia en la presente causa.

I

ANTECEDENTES

En fecha 15 de julio de 1999, la Administración Tributaria dictó las Actas de Reparación Fiscal Nos. GRTI-RCE-AF-10-3-8-14-A y GRTI-RCE-AF-10-3-8-15-A, a través de las cuales formuló objeciones fiscales a la empresa Alimentos Heinz, C.A., correspondientes al período fiscal comprendido desde el 1° de mayo de 1994 al 30 de abril de 1995.

Acta de Reparación N° GRTI-RCE-AF-10-3-8-14-A

(i) En su condición de agente de retención

Se determinó de la verificación practicada a los libros, registros y demás documentos contables que la sociedad mercantil Alimentos Heinz, C.A., solicitó como deducciones dentro del rubro "*Intereses sobre Créditos*" la cantidad en moneda actual de cincuenta y siete mil ciento noventa y cinco bolívares con treinta y dos céntimos (Bs. 57.195,32); dentro de los cuales estaba incluido el monto en moneda actual de dieciocho mil doscientos ochenta y siete bolívares con cuarenta y tres céntimos (Bs. 18.287,43); correspondiente a "*gastos de intereses y comisiones bancarias*", pagados a instituciones financieras en los meses de enero a abril de 1995; no obstante, al realizar los pagos señalados no cumplió con la obligación de retener el impuesto correspondiente, infringiendo lo señalado en el artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1991, aplicable *ratione temporis*.

(ii) En su condición de contribuyente

La autoridad fiscal rechazó el ajuste por inflación de la partida no monetaria conocida como "*títulos valores*" (inversiones off shore) por la cantidad en moneda actual de seiscientos cincuenta mil cuatrocientos sesenta y tres bolívares con treinta y dos céntimos (Bs. 650.463,32), "*como consecuencia de la imprecisión en que incurre la contribuyente*", dicho ajuste -a criterio del órgano tributario- es improcedente ya que el mismo no encuadra "*dentro del contenido normativo estatuido en el Artículo 101 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (1991) al no ostentar dichas Inversiones Off Shore la calificación que el (sic) imputa la contribuyente (Otras Inversiones (sic) en Activos no Monetarios), para que se produzca el efecto de disminución de Renta Gravable*".

En cuanto a las rebajas por nuevas inversiones, el órgano recaudador determinó con base a los comprobantes y demás documentos aportados por la contribuyente, que correspondían a la capitalización de partes y piezas de activos fijos ya existentes, concluyendo así que tales activos no constituyen "*nuevas inversiones*".

Acta de Reparación N° GRTI-RCE-AF-10-3-8-15-A

En su condición de agente de retención

En cuanto a las retenciones no efectuadas la Administración Tributaria determinó que la mencionada empresa actuando en su carácter de responsable en calidad de agente de retención, no cumplió con la obligación de efectuar la retención del impuesto sobre la renta en el momento del pago o abono en cuenta, ni enteró dicho impuesto dentro del plazo de tres días (3) hábiles del mes siguiente en el cual se efectuó el pago o abono en cuenta, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994 en concordancia con lo señalado en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicables en razón de su vigencia temporal, por lo tanto, el órgano fiscal procedió a determinar como consecuencia del rechazo de deducciones, la cantidad en moneda actual de novecientos catorce bolívares con treinta y siete céntimos (Bs. 914,37).

El 9 de septiembre de 1999, la contribuyente presentó escrito de descargos contra las prenombradas Actas.

En fecha 15 de junio de 2000, la Administración Tributaria dictó las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo Nos. RCE/DSA/540/00/000030 y RCE/DSA/540/00/000031, mediante las cuales confirmaron las Actas de Reparación Nos. GRTI-RCE-AF-10-3-8-14-A y GRTI-RCE-AF-10-3-8-15-A, respectivamente. Asimismo, se le impusieron a la sociedad de comercio Alimentos Heinz, C.A. las sanciones de multa siguientes: **(i) en su condición de contribuyente**, conforme a los artículos 97 y 108 del Código Orgánico Tributario de 1994, por contravención e incumplimiento de deberes formales por no comparecer ante la Administración Tributaria mediante boleta de citación N° RCE-DSA-540-00 del 19 de enero de 2000, respectivamente, en la suma total en moneda hoy expresada de setecientos noventa y siete mil ochocientos setenta y nueve bolívares con nueve céntimos (Bs. 797.879,09); y **(ii) en el carácter de agente de retención**, según el artículo 99 *eiusdem*, por incumplimiento de los deberes relativos al pago del tributo, en la cantidad actual de novecientos sesenta bolívares con nueve céntimos (Bs. 960,09).

El 2 de agosto de 2000, la citada sociedad mercantil interpuso recurso contencioso tributario contra los referidos actos administrativos, alegando lo siguiente: **(i)** notificación defectuosa de las Resoluciones antes referidas, **(ii)** incompetencia de los funcionarios que emitieron los actos administrativos impugnados, **(iii)** inconstitucionalidad del rechazo de la deducción de un egreso por falta de retención o por haberse enterado extemporáneamente, **(iv)** improcedencia de la responsabilidad solidaria de la contribuyente, **(v)** rechazo del ajuste por inflación; **(vi)** validez de las rebajas por nuevas inversiones; **(vii)** eximente de responsabilidad penal tributaria por error de hecho y de derecho excusable prevista en el artículo 79, literales c y e del Código Orgánico Tributario de 1994 respecto a las sanciones de multa impuestas tanto en su condición de contribuyente como en su carácter de agente de retención; **(viii)** eximente de responsabilidad prevista en el artículo 88 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta de 1993, por cuanto para “*el presente caso, de la propia resolución, en la cual se impuso la multa, se desprende que el reparo provino de la verificación de los datos expresados en la declaración*”; **(ix)** aplicabilidad de la circunstancia atenuante relativa a no haber cometido violación de normas

tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquél en que se cometió la infracción contenida en el artículo 85, numeral 4 *eiusdem*, en cuanto a la pena pecuniaria impuesta en su carácter de contribuyente; y (x) improcedencia de los intereses moratorios.

II

DECISIÓN JUDICIAL APELADA

El Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas dictó la sentencia N° 112/2009 de fecha 25 de septiembre de 2009, mediante la cual declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente Alimentos Heinz, C.A., fundamentándose en lo siguiente:

Indicó el fallo apelado en cuanto a la supuesta nulidad de los actos recurridos, por adolecer de vicios en la notificación, que aún y cuando la misma se realizó en la persona de un empleado, tal situación no afectó los derechos de la contribuyente, ya que ejerció los recursos que el Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, prevé para tales fines.

En relación con la supuesta incompetencia de los funcionarios que emitieron y suscribieron los actos administrativos impugnados (*Resoluciones Culminatorias de Sumario Administrativo Nros. RCE-DSA-540-00-000030 y RCE-DSA-540-00-000031, ambas de fecha 15 de junio de 2000*), el Tribunal de instancia realizó el análisis del artículo 94 de la Resolución N° 32 de fecha 24 de marzo de 1995 sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), así como de las normas contempladas en el Código Orgánico Tributario de 1994, concluyendo que “(...) *la mencionada Resolución número 32 (...) no resulta ilegal ni inconstitucional, por lo que la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, así como la División de de (sic) Sumario Administrativo y la División de Fiscalización son perfectamente competentes para formular el reparo (...)*”.

En torno al rechazo de la deducibilidad de los egresos por falta de retención o por haberse enterado extemporáneamente, el Juzgador *a quo* advirtió que tal denuncia se basa en la indebida aplicación del artículo 78, parágrafo sexto de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994. En tal sentido, apartándose del criterio establecido por esta Sala Político-Administrativa (Sentencia N° 216 de fecha 5 de abril de 1994, caso: *La Cocina, C.A.*), argumentó que “(...) *el rechazo del gasto efectivamente comprobado, pero rechazado por no haberse efectuado la retención, es una violación a la capacidad contributiva...que causa un gravamen para el contribuyente, toda vez que no se toma en cuenta su verdadera capacidad contributiva, al restringírsele depurar su renta de los gastos que efectivamente se hayan realizado (...)*”.

En razón de lo anterior, el Juez de la causa consideró que “(...) *deben revocarse los reparos efectuados en el acto impugnado basados en la falta de retención o enteramiento extemporáneo; por cuanto el criterio de la Administración en cuanto a este particular, [es] absolutamente violatorio de la capacidad contributiva del sujeto pasivo y es irracional dentro del esquema constitucional tributario, por lo tanto se desaplica el Artículo 78 Parágrafo Sexto de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable rationae (sic) temporis. Así se declara (...)*” (Agregado de la Sala).

Referente a la responsabilidad solidaria del sujeto pasivo determinada por la Administración Tributaria, indicó que en el caso de autos “(...) *debe confirmarse la legalidad del proceder administrativo en lo relativo a la fundamentación jurídica surgida de la noción de responsabilidad solidaria que a todas luces es perfectamente procedente (...)*”.

Respecto al rechazo fiscal del ajuste por inflación, el Tribunal de instancia evidenció que los montos ajustados por la contribuyente se refieren a “*inversiones correspondientes a colocaciones a plazo en bolívares, que evidentemente representan activos monetarios que forman parte de su patrimonio*”. Con base en lo expuesto, consideró que las inversiones temporales “*Off Shore*” representan colocaciones de dinero que producen enriquecimientos fuera del país y al no estar comprendidas dentro de los supuestos establecidos en el artículo 1° de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, deben excluirse del patrimonio neto contable en los términos establecidos en el parágrafo sexto del artículo 98 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1993, como consecuencia del precedente razonamiento, el Juez de la causa “(...) *revoca el reparo en este particular, considerando que la Administración Tributaria no actuó conforme a derecho (...)*”.

Seguidamente, se refirió a las rebajas de impuesto por nuevas inversiones no admisibles, advirtiendo que la recurrente “(...) *se limitó a realizar argumentaciones e invocar sentencias que ciertamente podrían tener aplicación en el caso sub judice, pero necesariamente requieren de una diligente actividad probatoria destinada a vincularlas con elementos concretos de hecho que generen convicción en el juzgador (...) por tales motivos (...) se confirman los reparos efectuados derivados del rechazo a 'Rebajas de Impuesto por Inversiones no admisible'*”.

Respecto a la circunstancia eximente de responsabilidad penal por error de hecho y de derecho excusable, señaló que “(...) *no existe error de hecho, ya que l[a] recurrente tuvo noción del acontecimiento, ni tampoco error de derecho, por cuanto la misma tenía conocimiento sobre la aplicación de las normas legales (...)*”. (Agregado de la Sala).

En cuanto a las multas impuestas por contravención, indicó que la Administración Tributaria, al verificar una disminución ilegítima de ingresos tributarios impuso las sanciones respectivas equivalentes al ciento cinco por ciento (105%) del monto del tributo omitido. En razón de lo anterior, el *a quo* anuló “*las sanciones que provengan de los rubros revocados*”.

Con fundamento en lo expuesto, se pronunció acerca de la eximente de responsabilidad penal tributaria invocada por la contribuyente prevista en el artículo 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1993, señalando que el reparo por concepto de rebajas de impuesto por nuevas inversiones no se realizó de manera exclusiva sobre las declaraciones de rentas aportadas por la contribuyente puesto que el funcionario fiscal requirió verificar documentos distintos a aquélla, lo cual “*significó [el] descubrimiento de rentas omitidas o hallazgos provenientes de fuentes distintas a las propias declaraciones*”, en tal sentido, confirmó las sanciones impuestas por este concepto. (Agregado de la Sala).

Por último, respecto a la actualización monetaria e intereses compensatorios, el Tribunal de primera instancia aseveró que “*el acto administrativo impugnado no ha adquirido el carácter de 'definitivamente firme*”.

’; por lo tanto, debe declararse la improcedencia de los montos exigidos por actualización monetaria. (...) En consecuencia, se declara la nulidad de las cantidades liquidadas por este concepto. Así se declara”.

Finalmente, declaró “*PARCIALMENTE CON LUGAR*” el recurso contencioso tributario interpuesto por Alimentos Heinz, C.A., anulando parcialmente los actos administrativos impugnados y ordenando a la Administración Tributaria ajustarlos de acuerdo a las motivaciones precedentes.

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

El 27 de mayo de 2010, el apoderado judicial de la empresa Alimentos Heinz, C.A., fundamentó su apelación, alegando lo siguiente:

Como punto previo, sostuvo que la Administración Tributaria a través de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° RCE/DSA/540/01/000031 de fecha 15 de junio de 2000, cometió errores en la determinación de la obligación tributaria derivada de los reparos levantados, pues omitió reflejar y descontar el cálculo efectuado del impuesto pagado por la contribuyente en el ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de mayo de 1994 y el 30 de abril de 1995. Como consecuencia de lo anterior, consideró que la sanción de multa impuesta por contravención conforme al artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994 también fue incorrectamente determinada.

Manifestó en cuanto a la improcedencia de la eximente de sanción prevista en el artículo 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1993, que la recurrida interpretó incorrectamente la jurisprudencia de esta Alzada, ya que *“si bien ha existido un cuestionamiento de la fiscalización a la partida de las rebajas por nuevas inversiones con base a una revisión de la contabilidad y demás comprobantes, dicho cuestionamiento surge del mismo cuerpo de la declaración, al haberse tomado [su] representada unas rebajas por nuevas inversiones que según la fiscalización no calificaban como tales”.* (Agregado de esta Máxima Instancia).

Con relación a lo anterior, afirmó que la Administración Tributaria debió revisar la contabilidad de los contribuyentes para poder determinar si algún gasto particular incluido en la declaración, es normal y necesario, por tanto indicó que *“el simple traslado a la sede de [su] representada para efectuar las investigaciones correspondientes en los libros de contabilidad y demás comprobantes, no significa, de modo alguno, que los reparos mencionados no se hicieron con base en los datos suministrados...en su declaración de rentas y anexos”.* (Agregado de la Sala).

Alegó el vicio de incongruencia negativa por falta de pronunciamiento expreso de la recurrida sobre los intereses moratorios y sobre las atenuantes alegadas con la interposición del recurso contencioso tributario, solicitando a esta Sala la nulidad de los mismos y la graduación de las sanciones a su término mínimo.

De igual manera, invocó la aplicación de la circunstancia atenuante relativa a la apreciación del grado de culpa del infractor *“para agravar o atenuar la pena”* al no haber cometido ninguna violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquél en que se cometió la infracción, de conformidad a lo establecido en el artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo.

En este sentido, solicitó se declare con lugar la presente apelación “*con la condenatoria en costas*”.

IV

DE LA CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

En fecha 10 de junio de 2010, la representante judicial del Fisco Nacional presentó escrito de contestación a los fundamentos de la apelación ejercida por el apoderado judicial de la contribuyente, alegando las consideraciones siguientes:

Respecto al punto previo alegado por la representación judicial de la contribuyente, relacionado con el supuesto error de cálculo en el que incurrió la Administración Tributaria al determinar el impuesto a pagar, indicó que “*(...) el Acta de Reparación que refleja esa diferencia a pagar de impuesto, simplemente fue confirmada por el subsiguiente acto administrativo, entiéndase la Resolución Culminatoria de Sumario objeto de impugnación, razón por la cual el alegato de la existencia del pago del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal 94-95, en materia de Impuesto sobre la Renta, es en esencia un alegato que en nada modifica la sustancia del acto administrativo primigenio (...)*”.

Con relación a la deducibilidad de los egresos por falta de retención o por haberse enterado extemporáneamente, arguyó que el Tribunal de instancia no valoró las normas aplicables al presente caso, indicando asimismo que “*(...) además de los requisitos concurrentes de normalidad, necesidad, territorialidad y finalidad del gasto, esenciales para su deducibilidad, la Ley, exigía además el cumplimiento del deber de efectuar la retención del impuesto y enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales (...)*”.

Aunado a lo anterior, sostuvo que el legislador “*(...) al momento de definir en la Ley cualquier tributo, valora el principio de la capacidad contributiva (...)*” por lo cual consideró que “*(...) no se quebranta dicho principio, pues la contribuyente está siendo gravada por sus propias operaciones, las cuales ponen de manifiesto la posibilidad -en términos económicos- que tiene la empresa para contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas (...)*” aunado a que “*(...) la recurrente no logró demostrar durante el procedimiento de primera instancia en qué medida el rechazo de la deducibilidad de los gastos afectó a su patrimonio (...)*”.

En cuanto a la atenuante prevista en el artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, referente al hecho de no haber cometido la contribuyente ninguna violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores, expresó que la misma “*(...) no se identifica en el caso de autos visto que existen dos (02) períodos fiscales investigados 1994 y 1995 en materia de Impuesto sobre la Renta (...)*”; para lo cual concluyó que “*(...) no existe a favor de la contribuyente infractora, causal alguna que permita eximirla de la responsabilidad (sic) penal tributaria en que ha incurrido (...)*”.

En este sentido, solicitó se declare sin lugar la apelación ejercida y se exima a la República del pago de costas procesales.

V

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de las apelaciones interpuestas por la sociedad mercantil Alimentos Heinz, C.A., y por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la Sentencia definitiva N° 112/2009, dictada el 25 de septiembre de 2009 por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

Examinadas como han sido las declaratorias contenidas en la sentencia apelada, así como las alegaciones formuladas en su contra por los apoderados judiciales de la mencionada empresa, se observa que la controversia planteada en el caso concreto se contrae a verificar lo siguiente: **i)** si la Administración Tributaria incurrió en error de cálculo al momento de determinar la obligación tributaria y como consecuencia de ello en la imposición de la sanción de multa; **ii)** si el fallo recurrido adolece del vicio de falso supuesto de derecho por falta de aplicación de la disposición contenida en el artículo 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1993; **iii)** si la sentencia objeto de apelación incurrió en el vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento y; **iv)** si procede la atenuante referida al hecho de no haber cometido violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquél en que se cometió la infracción.

No obstante el orden en que fueron alegados los argumentos de la parte apelante en el escrito de fundamentación de la apelación, esta Máxima Instancia se pronunciará, en primer lugar, sobre el vicio de incongruencia negativa al ser un vicio de forma de la sentencia, que de configurarse acarrearía la nulidad del fallo apelado. Al efecto, la Sala observa:

1) Del vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento.

Afirmó el apoderado judicial de la contribuyente que el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, incurrió en este vicio al omitir pronunciarse sobre la procedencia o no de los intereses moratorios y de las atenuantes contempladas en el artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*.

Así, circunscribiendo el análisis al caso bajo estudio se evidencia que el Tribunal de la primera instancia al resolver la procedencia de las obligaciones accesorias, hizo el siguiente pronunciamiento:

“viii) Respecto a la actualización monetaria e intereses moratorios contenidos en el acto administrativo impugnado, rechazados por la representación de ALIMENTOS HEIZ (sic), C.A., debe este Tribunal ceñirse a lo expuesto en sentencia No. 1.046 de fecha 14 de diciembre de 1999, dictada por la entonces Corte Suprema de Justicia en Pleno (...) El criterio jurisprudencial transcrito, despejó cualquier duda con relación a los efectos en el tiempo de la procedencia de la actualización monetaria y de los intereses compensatorios previstos en el Parágrafo Único del Artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, dejando establecido que sólo serán exigibles la actualización monetaria e intereses compensatorios respecto a los actos administrativos tributarios ‘definitivamente firme’ para la fecha de la declaratoria de inconstitucionalidad allí analizada (14 de diciembre de 1999). Entonces, quien decide aprecia que el acto administrativo tributario impugnado no ha adquirido el carácter de ‘definitivamente firme’; por lo tanto, debe declararse la improcedencia de los montos exigidos por actualización monetaria, en virtud de las razones de inconstitucionalidad del Parágrafo Único del Artículo 59 del Código Orgánico Tributario, declarada por la otrora Corte Suprema de Justicia en pleno en fecha 14 de diciembre de 1999. En consecuencia, se declara la nulidad de las cantidades liquidadas por este concepto. Así se declara”.

Frente a los planteamientos antes expuestos, esta Máxima Instancia al analizar el vicio de incongruencia negativa ha indicado de acuerdo con las exigencias impuestas por la legislación procesal, específicamente en el artículo 243 ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil, que toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa, con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia. (*Vid.*, entre otras, sentencia de esta Sala N° 00345 del 3 de abril de 2013, caso: *Diageo Venezuela, C.A.*).

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

Circunscribiendo el análisis al caso de autos, se evidencia de las actas procesales que -tal y como se expuso previamente- la representación en juicio de la contribuyente alegó que el fallo apelado omitió pronunciarse sobre lo atinente a la procedencia o no de los intereses moratorios y de las atenuantes contempladas en el artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo, y en tal sentido, se observa de la sentencia apelada que efectivamente el Tribunal *a quo* no indicó argumento alguno en cuanto a: (i) la procedencia o no de los intereses moratorios; y (ii) de la existencia de las circunstancias atenuantes denunciadas.

En razón de lo expuesto, esta Alzada advierte la falta de correspondencia formal entre lo decidido y las defensas esgrimidas por la recurrente, ya que el Juez no resolvió todos los alegatos fundamentales que claramente le fueron sometidos a su consideración en el recurso contencioso tributario, violentando así el derecho constitucional a una tutela judicial efectiva y a la defensa, de acuerdo a lo establecido en los artículos 26 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Por tales motivos y conforme a lo previsto en el artículo 244 del Código de Procedimiento Civil, resulta forzoso para esta Sala declarar con lugar la apelación ejercida por la representación en juicio de la contribuyente contra el aludido fallo número 112/2009, dictado por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el cual se anula. Así se decide.

Declarada como ha sido la nulidad de la decisión objeto de apelación, esta Máxima Instancia estima improcedente emitir pronunciamiento sobre la falta de fundamentación de la apelación del Fisco Nacional. Así se establece.

Asimismo, la Sala de acuerdo a lo establecido en el artículo 209 del Código de Procedimiento Civil, actuando como Alzada de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, pasa a decidir el recurso contencioso tributario en el orden siguiente:

i) **Notificación Defectuosa**

Corresponde a esta Máxima Instancia analizar el argumento invocado por la contribuyente en su escrito recursivo referente al supuesto vicio en la notificación de los actos impugnados, por no cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 134 del Código Orgánico Tributario de 1994 aplicable en razón de su vigencia temporal y 74 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, al realizarse la notificación en una persona que no tenía facultad o representación para ello y por señalar en forma imprecisa los recursos administrativos o judiciales a interponer contra el acto administrativo cuestionado.

Al respecto, la representación en juicio del Fisco Nacional indicó en su escrito de informes que los actos administrativos impugnados contenidos en las Resoluciones Nos. RCE-DSA-540-00-000030 y RCE-DSA-540-00-000031, ambas de fecha 15 de junio de 2000 “*cumple[n] con lo ordenado en el artículo 73 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en el sentido de que con una simple lectura al texto de la notificación, se puede interpretar que de no estar conforme con el acto administrativo que se le está notificando, el contribuyente puede ejercer en el lapso de los veinticinco (25) días hábiles, los Recursos consagrados en los artículos 167 (Recurso Jerárquico) y 188 (Recurso Contencioso Tributario) (...) que en el presente caso, fue lo que hizo la recurrente, por lo que mal puede alegar ahora que no sabe cuál es el recurso que debe ejercer y ante que órgano o tribunal, de allí lo infundado de la defensa alegada*”.

En atención a los anteriores planteamientos, esta Sala debe precisar que la notificación del acto administrativo se constituye en un requisito esencial para la eficacia de la actividad administrativa, expresada mediante actos administrativos, pues una vez verificada la misma, comienza a transcurrir el lapso de impugnación, de allí que se exija la indicación de las vías de defensa procedentes contra el acto en cuestión, con expresión de los órganos y lapsos para su ejercicio.

Por su parte, los artículos 132, 133 y 134 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, precisan las reglas que rigen en la notificación de los actos de efectos particulares. A saber:

“Artículo 132. La notificación es requisito necesario para la eficacia de los actos emanados de la Administración Tributaria, cuando éstos produzcan efectos individuales.

Artículo 133. Las notificaciones se practicarán en alguna de estas formas:

(omissis)

3. Por constancia escrita entregada por funcionario de la Administración Tributaria en el domicilio del contribuyente o responsable.

Esta notificación se hará en persona adulta que habite o trabaje en dicho domicilio, quien deberá firmar el correspondiente recibo, del cual se dejará copia para el contribuyente o responsable, en la que conste la fecha de entrega. En caso de negativa a firmar, el funcionario dejará constancia de ello y fijará copia de dicha notificación en la puerta de la sede del domicilio.

(omissis)

Artículo 134. Las notificaciones se practicarán en día y hora hábiles. Si fueren efectuadas en día inhábil, se entenderán realizadas el primer día hábil siguiente”.

Circunscribiendo el análisis al caso de autos, se observa que si bien, las Resoluciones Culminatorias de Sumario Administrativo impugnadas (RCE/DSA/540/00/000030 y RCE/DSA/540/00/000031 ambas de fecha 15 de junio de 2000 (folios 120 y 132), no fueron notificadas al representante legal de la contribuyente (hecho no controvertido) y las mismas no cumplen con los requisitos exigidos en las normas antes citadas, por no llenar los extremos señalados en el artículo 73 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, a saber: (i) no indicaron en forma expresa los recursos que procedían contra el acto y (ii) no señalaron el órgano ante el cual debía interponerse; quedando evidenciado en primer lugar, que la sociedad mercantil recurrente en su escrito de informes (folios 237 al 252 de la pieza 1) arguyó que *“La persona que recibió los actos administrativos se desempeña como empleado de [su] representada, pero no es representante legal de la misma”* y en segundo término, constata esta Alzada que en fecha 2 de agosto de 2000, interpuso el recurso contencioso tributario contra los actos administrativos antes identificados, por lo que no puede sostenerse válidamente que tales omisiones hayan violado el derecho a la defensa de la contribuyente, pues ésta interpuso el recurso contencioso tributario de manera oportuna. Así se decide.

ii) Incompetencia de los funcionarios que suscribieron los actos impugnados

Denuncia la recurrente que los actos administrativos impugnados están viciados de nulidad absoluta de conformidad a lo dispuesto en el artículo 19, ordinal 4° de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, por cuanto *“el Superintendente Nacional Tributario mediante Resolución N° 32 de fecha 24-03-95, publicada en la Gaceta Oficial N° 4.881 de fecha 29-03-95, dictó la Resolución sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del SENIAT, usurpó atribuciones de un funcionario de superior jerarquía y en consecuencia, tal Resolución N° 32...está viciada de nulidad absoluta”*.

Contrario a lo anteriormente expuesto, señaló la representación en juicio del Fisco Nacional que conforme a lo indicado en el Reglamento Interno del entonces Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), contenido en la Resolución N° 2802 del 20 de marzo de 1995, publicado en la Gaceta Oficial N° 35.680 del 27 de marzo de ese mismo año, *“el Ministro de Hacienda facultó al Superintendente Nacional Tributario para que distribuyera las competencias del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria. Basado en ello el Superintendente Nacional Tributario dictó la Resolución N° 32 de fecha 24 de marzo de 1995, sobre la organización, atribuciones y funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, la cual, en su Título IV [hace referencia] ‘De la Estructura Orgánica del Nivel Operativo’, Capítulo II ‘De las Gerencias Regionales de Tributos Internos’, artículo 71, [y] establece que el nivel operativo estará integrado por las Gerencias Regionales de Tributos Internos, los Sectores, las Unidades, las Gerencias de Aduanas Principales y las Aduanas Subalternas”*. (Agregados de la Sala).

Asimismo, destacó la apoderada judicial del órgano exactor que en la disposición contenida en el artículo 94 de la citada Resolución N° 32, se señalan los artículos por los cuales pueden actuar los Gerentes Regionales de Tributos Internos *“y de acuerdo a éstos tienen facultad para notificar, imponer sanciones por incumplimiento de deberes formales; proceder a la determinación y liquidación de tributos; emitir documentos de requerimiento de declaraciones juradas, datos o actos de liquidación de tributos, multas e intereses, mediante sistemas computarizados; realizar las verificaciones de las declaraciones de los contribuyentes, entre otras (...). En consecuencia, (...) la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central, puede y debe proceder a emitir la correspondiente Resolución conforme ocurrió en el caso en estudio”*.

Al respecto, ya este Máximo Tribunal en un caso similar al de autos (*Vid.*, sentencia N° 756 de fecha 30 de mayo 2002, caso: *Preparados Alimenticios Internacionales, C.A.*), referido a la solicitud de desaplicación por control difuso de la referida Resolución N° 32, ratificado entre otros en los fallos Nos. 00298 y 00753, de fechas 15 de febrero y 17 de mayo de 2007, casos: *Serviquim, C.A* y *Praxair Venezuela, C.A.*, decidió lo siguiente:

“(...) la mencionada Resolución No. 32 fue emitida por el Superintendente Nacional Tributario, de conformidad con las atribuciones que para ello le confirió el Ministro de Hacienda (hoy Ministro de Finanzas) cuando dictó el Reglamento Interno del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), mediante Resolución No. 2.802 de fecha 20 de marzo de 1995, publicada en la Gaceta Oficial No. 35.680 de fecha 27 de marzo de 1995, donde se dictan en forma genérica normas de organización, facultándose al Superintendente para que organice técnica, administrativa, funcional y financieramente el mencionado Servicio. De manera que la potestad del Superintendente en esta materia deviene de un conjunto de normas que le atribuyen competencia organizativa y funcional, inicialmente provenientes de los diversos decretos que para desarrollar la potestad de organización administrativa, ha dictado el Presidente de la República en ejercicio del Poder Ejecutivo y de las leyes, reglamentos y resoluciones dictadas por el mencionado Ministerio en ejercicio de esa potestad organizacional administrativa.

Por todo lo cual, esta Sala estima que la mencionada Resolución No. 32 no contraría directamente una norma constitucional, que amerite su desaplicación por inconstitucional, pues fue dictada -se repite- por mandato del Ministro de Hacienda, en atención al Reglamento Orgánico de ese Ministerio, y es en razón de esa facultad que el funcionario (Superintendente) actúa y emite tal resolución, no vulnerándose norma alguna constitucional que haga procedente su desaplicación por inconstitucional mediante el control difuso, exigencia ésta de obligada observancia para que a los jueces, en general, les sea dado ejercer dicho control. Así se decide. (...)”.

Derivado de lo anterior, y siendo que en criterio de este Alto Tribunal la Resolución N° 32 de fecha 24 de marzo de 1995, no resulta contraria a derecho, debe esta Alzada concluir que las actuaciones cumplidas en el presente caso por los funcionarios fiscales adscritos a la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en ejercicio de la mencionada Resolución, no se encuentran viciadas de incompetencia.

En consecuencia, debe declararse la improcedencia del alegato de incompetencia señalado por el apoderado judicial de la contribuyente. Así se decide.

iii) De la nulidad por inconstitucionalidad del rechazo de la deducción de un egreso por falta de retención

Sobre el particular, adujo el apoderado judicial de la empresa Alimentos Heinz, C.A., que resulta improcedente el rechazo de los gastos por falta de retención, en razón de que *“viola la capacidad contributiva del contribuyente (...) así como también se produce un efecto confiscatorio por la aplicación de la ley tributaria”.*

Por su parte, sostuvo la representación en juicio del órgano recaudador que la Ley de Impuesto Sobre La Renta de 1994, aplicable *ratione temporis* así como su Reglamento, establece *“determinados egresos al requisito*

de retención y enteramiento oportuno para su admisibilidad. (...) Ahora bien, al ser sólo admisibles esos egresos si el contribuyente ha cumplido con los requisitos exigidos por el legislador, el incumplimiento de los mismos origina su inadmisibilidad”.

En este sentido, concluyó que *“la recurrente no logra enervar la aseveración fiscal respecto a la falta de enteramiento oportuno de las retenciones practicadas, sino por el contrario en su escrito recursorio no desvirtúa de manera contundente el hecho de no haber enterado en tiempo oportuno el impuesto retenido, por lo que [a su juicio] los reparos levantados a la empresa originados en las deducciones solicitadas, son totalmente ajustados a derecho”.* (Agregado de la Sala).

Ahora bien, de acuerdo a lo antes expuesto esta Sala Político-Administrativa, considera pertinente transcribir la norma contenida en el referido Parágrafo Sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, aplicable al ejercicio fiscalizado (1° de mayo de 1994 al 30 de abril de 1995) en razón del tiempo, la cual dispone:

“Artículo 78.- Los deudores de los enriquecimientos netos e ingresos brutos a los que se contrae el párrafo octavo del artículo 27 y los artículos 32, 35, 65 y 66 de esta Ley, están obligados a hacer la retención en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterar tales cantidades en una oficina receptora de fondos nacionales, dentro de los plazos y formas que establezca esta Ley y su Reglamento. Igual obligación de retener y enterar el impuesto en la forma señalada, tendrán los deudores de los enriquecimientos netos, ingresos brutos o renta bruta a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo. Con tales propósitos el reglamento fijará normas que regulen a esa materia.

(...)

PARÁGRAFO SEXTO: *Los egresos y gastos objeto de retención, por disposición de la Ley o su Reglamento, sólo serán admitidos como deducción cuando el pagador de los mismos haya retenido y enterado el impuesto correspondiente, de acuerdo con los plazos que establezca la Ley o su reglamentación”.*

Del artículo antes transcrito se desprende que en aquellos casos en que por disposición del legislador o del reglamentista, exista la obligación de efectuar la retención del impuesto sobre la renta sobre un egreso o gasto cuya deducción es permitida, tal deducción se encuentra condicionada a que se haya cumplido con el deber de retener y enterar el monto correspondiente de acuerdo con los plazos que se establezcan en el texto normativo (Ley o Reglamento).

Observa esta Sala del anterior presupuesto, que en aquellos casos en que un egreso o gasto esté sujeto a retención, su deducibilidad estará condicionada, además de los elementos normalmente asociados al concepto de deducción, a que se llenen los siguientes extremos, que esta Sala considera oportuno sistematizar:

1. Que la retención sea efectuada íntegramente.
2. Que el monto retenido sea enterado al Tesoro Nacional.
3. Que dicho enteramiento sea realizado oportunamente, esto es, *“...de acuerdo con los plazos que establezca la Ley o su Reglamentación”.*

Surge así para esta Alzada la necesidad de precisar que, los requisitos antes señalados deben ser cumplidos en forma concurrente, toda vez que la norma se refiere, específicamente, a que el impuesto tiene que ser retenido y enterado “...de acuerdo con los plazos que establezca la Ley o su Reglamentación”, lo cual no deja lugar a dudas para afirmar que no basta que la retención se realice y el monto se entere al Fisco Nacional, sino que tales actividades deben ser efectuadas dentro de los lapsos legales y reglamentarios correspondientes. (Vid., sentencia N° 00175 dictada en fecha 9 de febrero de 2011; caso: *Ingeniero Darío Lugo Román, C.A.*) Así se decide.

Aunado a lo anterior, y siendo que el derecho a realizar deducciones se encuentra condicionado y restringido en su ejercicio a determinadas circunstancias y exigencias preestablecidas por el legislador, debe esta Sala Político-Administrativa una vez más señalar que el rechazo a la deducción de un gasto por falta de retención del impuesto correspondiente, tal y como fue advertido en el presente caso por la Administración Tributaria, representa para la contribuyente la necesaria consecuencia de no haber cumplido con uno de los requisitos de admisibilidad que, de manera concurrente, establecía la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable *ratione temporis*, a fin de que la contribuyente obtenga el referido beneficio de la deducción, criterio asumido pacíficamente por esta Máxima Instancia a partir de su fallo No. 01996 de fecha 25 de septiembre de 2001, caso: *Inversiones Branfema, S.A.*, posteriormente ratificado en diversos fallos hasta la sentencia N° 00513 de fecha 27 de abril de 2011, caso: *Unidad Regional Acarigua Plásticos, C.A. (Uraplast)*. Así también se decide.

Ahora bien, en cuanto a la inaplicabilidad de la referida norma contenida en el artículo 78, párrafo sexto *eiusdem* esta Sala estima necesario proceder al análisis de ésta, a fin de determinar si la misma constituye una sanción o un requisito de procedencia de la deducción del gasto y si contraviene el principio de la capacidad contributiva.

Al efecto, cabe destacar que el criterio asumido por la Sala hasta el presente de forma pacífica y reiterada, ha sido el sostenido en la sentencia Nro. 216 dictada por la Sala Político-Administrativa Especial Tributaria de la entonces Corte Suprema de Justicia, en fecha 5 de abril de 1994, caso: *La Cocina, C.A.*, posteriormente ratificada en los fallos Nros. 00440, 01120, 01837 y 00078, de fechas 11 de mayo de 2004, 1 de octubre de 2008, 16 de diciembre de 2009 y 20 de enero de 2011, casos: *Oleaginosas Industriales Oleica, C.A.*; *Ingeniería Damper, C.A.*, *Promotora Turística Charaima I, C.A.*, y *De Longh Computing Systems, C.A.*, entre otros, según el cual, el rechazo de la deducción de un gasto por falta de retención no tiene carácter punitivo, porque no es un castigo o sanción, sino que es la consecuencia de no haber cumplido con un requisito de admisibilidad de la deducción consagrado en la Ley de Impuesto sobre La Renta de 1994, a los efectos de lograr una exacta determinación de la renta sujeta a impuesto, ni constituye violación al principio de la capacidad contributiva.

Con fundamento en lo antes expuesto, considera esta Sala que las exigencias contenidas en la norma prevista en el artículo 78, párrafo sexto de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, aplicable al caso de autos en razón de su vigencia temporal, constituyen requisitos de procedencia para la deducción de los gastos y la admisibilidad de los costos que lleven a cabo los contribuyentes; en consecuencia, tales exigencias no poseen naturaleza sancionatoria, ni violan los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, así como tampoco constituye una vulneración al derecho de propiedad. Así se decide.

En atención al anterior razonamiento y al circunscribir el análisis al caso concreto, esta Alzada debe desestimar tales alegatos de la contribuyente y confirmar la legalidad de los reparos formulados, referentes a la improcedencia de la deducción de los gastos por no efectuarse la retención o enterarla tardíamente. Así se decide.

iv) Responsabilidad Solidaria del Agente de Retención

Señaló la representación judicial de la sociedad mercantil recurrente, que para configurar la responsabilidad solidaria es necesaria la existencia de la deuda tributaria, afirmando que la actuación fiscal se limitó a establecer tal responsabilidad *“por no efectuar la retención, sin demostrar de forma fehaciente o siquiera de forma incidental, la existencia de la deuda tributaria”*, razón por la cual la Administración Tributaria, tiene que verificar en primer lugar si existe esta última, pues sostener la posición contraria implicaría un enriquecimiento sin causa para el Fisco Nacional.

Por su parte, destacó la representante fiscal que debe ser desestimado el argumento planteado por la empresa de autos, por resultar infundado, ya que al tener la responsabilidad solidaria su fuente originaria en lo dispuesto en el artículo 1.221 del Código Civil, el órgano exactor puede obligar al agente de retención a pagar la totalidad de la deuda tributaria.

Al respecto, esta Alzada estima necesario transcribir el artículo 28 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis* a la presente causa, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 28.- Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones de los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Los agentes de retención o de percepción que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente”.

Como se desprende de la lectura de la norma, existen dos (2) situaciones completamente delimitadas:

- a) La responsabilidad principal o directa propiamente dicha, cuando el agente realiza la retención o percepción; y
- b) La responsabilidad solidaria del agente en el caso de no realizarse la retención.

En el caso concreto, observa esta Máxima Instancia que la Administración Tributaria determinó la responsabilidad solidaria de la contribuyente, en su carácter de agente de retención, por no haber practicado la retención del impuesto a que estaba obligada en el momento del pago o abono en cuenta, por concepto de intereses y comisiones financieras, violándose con ello la normativa legal y reglamentaria en materia de retención durante el ejercicio investigado.

Al respecto, la Sala en sentencia N° 01162 de fecha 31 de agosto de 2004, caso: *Cementos Caribe, C.A.*, reiterada entre otras en la decisión N° 00801 del 9 de julio de 2008, casos *Autocam, C.A.*, estableció que “(...) en la figura de la solidaridad regulada especialmente tanto en el Código Orgánico Tributario, como en el Código Civil, el obligado solidariamente lo está ‘al lado’ o ‘junto’ al contribuyente, de manera que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados, por lo cual se desecha el argumento esgrimido por la contribuyente, según el cual la Administración no había dejado establecido en forma clara que la contribuyente no declaró los pagos realizados dentro de los ingresos brutos, al quedar evidenciado en los actos recurridos, la falta de retención y enteramiento por parte de la contribuyente, lo cual además se evidencia de las deducciones que pretendió llevar a cabo la misma”.

En atención a las consideraciones anteriormente señaladas, debe este Máximo Tribunal destacar, que del análisis realizado con base a los actos impugnados y de las probanzas consignadas, específicamente, de la Resolución Culminatoria del Sumario N° RCE-DSA-540-00-000030 del 15 de junio de 2000 y del Acta de Reparación RCE-AF-10-3-8-15-A, el órgano recaudador dejó constancia de lo siguiente: “en cuanto a lo alegado por la contribuyente, en relación a que la administración tributaria al exigir el pago de impuesto por responsabilidad solidaria sin verificar o probar la existencia de la obligación tributaria, (...) considera esta alzada que tal aseveración es incierta, pues en autos no se ha demostrado el pago de esta obligación tributaria, sino se ha limitado a realizar alegatos en base a hipótesis aún no comprobadas, por consiguiente esta administración al verificar que se realizaron pagos por concepto de intereses y comisiones financieras, en los libros y demás documentos presentados por la contribuyente a la fiscalización, al constatar en autos la confesión de que efectivamente no pagó el tributo al cual estaba obligado, y en virtud de las disposiciones legales ya mencionadas [artículos 25, 35 y 36 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis* y artículo 1354 del Código Civil] sirven de soporte a la actividad administrativa, es por lo que esta Gerencia considera infundados los alegatos de la empresa”. (Agregado de la Sala).

En atención a las consideraciones antes expuestas, estima esta Máxima Instancia que en el presente caso es procedente la responsabilidad solidaria por los impuestos dejados de retener y en el supuesto de llegarse a verificar que el obligado principal efectuó el pago del impuesto correspondiente, tendrá derecho el responsable solidario a solicitar la repetición de lo pagado indebidamente, de conformidad con lo establecido en los artículos 177 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 1994.

Sobre la base de lo previamente indicado, debe esta Alzada desestimar el alegato de la contribuyente en tal respecto y; en consecuencia, confirmar el pronunciamiento de la Administración Tributaria, por lo que resultan exigibles los impuestos determinados de conformidad con lo establecido en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario de 1994, por el monto de dieciocho millones doscientos ochenta y siete mil cuatrocientos

treinta y cuatro bolívares con quince céntimos (Bs. 18.287.434,15), reexpresado en dieciocho mil doscientos ochenta y siete bolívares con cuarenta y tres céntimos (Bs. 18.287,43), para el ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de mayo de 1994 al 30 de abril de 1995. Así se decide.

v) Del falso supuesto de hecho y de derecho en el rechazo del ajuste por inflación

Indicó la representación judicial de la contribuyente que “(...) *la objeción y el rechazo que formula la Administración Tributaria se centra en la falsa apreciación de la fiscalización de que la partida contable denominada ‘Inversiones Temporales Off Shore’, identificada con el código de cuenta (011-1100), y que forma parte del rubro de activos del balance de [su] representada, constituye un activo no monetario sujeto al reajuste regular por inflación...la partida ‘Inversiones Temporales Off Shore’ refleja colocaciones en dinero denominadas en Bolívares realizadas en Bancos ubicados en el exterior; no gravables en virtud del Principio de Territorialidad o de la Fuente que sirve de base a la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente rationae (sic) temporis, las cuales por una parte deben ser consideradas activos monetarios, ya que no son susceptibles de protegerse de la inflación, y que por otra parte, en virtud de no ser gravable en Venezuela de conformidad con el mencionado Principio (sic), deben ser excluidas del reajuste regular por inflación*”. (Agregado de la Sala).

Por su parte, la representación en juicio del Fisco Nacional adujo que “*la contribuyente ajustó por inflación la cantidad de Bs. 650.463.32, lo cual origina un reajuste por inflación de Bs. 1.723.950.313.00, (sic) hecho este que la misma contribuyente no pudo explicar, pues incurre en errores al calificar el activo como no monetario. Igualmente señala que la disminución de la cuenta ‘Inversiones Temporales Off Shore’, significa un instrumento del patrimonio neto fiscal, de lo que se evidencia una falta de claridad por parte de la contribuyente al realizar esta operación, por consiguiente, si bien es cierto que la fiscal actuante le atribuye a estas inversiones la calificación de títulos valores, también es cierto que al incluir en el patrimonio esta partida, excluida por la contribuyente, se está actuando correctamente, ya que para que esta decisión tenga efecto frente a terceros, debe estar inserta en el Registro Mercantil que corresponde, tal y como lo dispone el Código de Comercio en sus artículos 280 y 128. Por otra parte cabe señalar que la recurrente solo se limita a esbozar argumentos que en nada desvirtúa la actuación fiscal, ya que no trajo a los autos prueba alguna que pudiera corroborar lo expuesto en su libelo*”.

Con relación a lo anterior, observa esta Máxima Instancia que en las actas procesales corre inserta el “*Acta de Requerimiento*” N° ARI-10-3-8-5 de fecha 10 de junio de 1999 (folio 151 de la pieza 2) en la que la Administración Fiscal al constatar que la contribuyente incluyó como parte del patrimonio por concepto de “*ajuste regular inversiones off shore*”, por la cantidad de ciento sesenta y tres millones seiscientos setenta y nueve mil setecientos cincuenta bolívares (Bs. 163.679.750,00), reexpresada en ciento sesenta y tres mil seiscientos setenta y nueve bolívares con setenta y cinco céntimos (Bs. 163.679,75), le requirió a ésta que detallara por escrito el procedimiento empleado, indicando igualmente su base legal y reglamentaria.

A su vez, constata esta Alzada que mediante comunicación de fecha 15 de junio de 1999 (folio 154 de la pieza 2), la contribuyente da respuesta a lo anteriormente solicitado, indicando que “*La cantidad de Bs. 163.679.750,70 corresponde al ajuste por inflación efectuado al movimiento de los saldos mensuales de la cuenta Inversiones Off Shore (...). Estas inversiones, corresponden a colocaciones a plazo, en bolívares, fuera del territorio nacional (Aruba), por lo cual generan intereses no gravables, por la particularidad de las mismas,*

son consideradas activo no monetario y la base legal para su ajuste, está en el literal 'c' del artículo 101 de la Ley de I.S.L.R”.

En tal sentido, juzga esta Sala necesario mencionar que la intención del legislador cuando instauró el sistema integral de ajuste por inflación, era proteger el patrimonio de las empresas. En efecto, cuando se produce un incremento de patrimonio, su consecuencia es una disminución de la renta gravable, precisamente para evitar que el patrimonio se vea distorsionado por la inflación. (*Vid.*, sentencia N° 00276 del 5 de marzo de 2008, caso: *C.A. Good Year de Venezuela*).

De allí que, el sistema de ajuste por inflación aumentará o disminuirá el patrimonio neto del contribuyente solo a los fines impositivos, así como influirá en la valoración de los activos fijos a ser depreciados, en la vida útil restante y el costo fiscal de los inventarios objeto del negocio.

Ahora bien, el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre La Renta de 1994, aplicable *ratione temporis*, dispone lo siguiente:

“Artículo 1.- Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, en razón de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley.

Igualmente, se considerarán como ingresos gravables los enriquecimientos de otra fuente indicados expresamente en esta ley”.

Por su parte, al artículo 4 *eiusdem*, desarrolla el contenido del principio de la territorialidad en la forma siguiente:

“Artículo 4.- Un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país, cuando alguna de las causas que lo origina ocurra dentro del territorio nacional (...).”

De acuerdo con las normas transcritas, se observa que durante la vigencia de la Ley de Impuesto Sobre La Renta de 1994, se gravaban los enriquecimientos netos obtenidos en razón de las actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país, esto es, se configura el hecho generador de la obligación tributaria sustancial al vincularse la obtención de una renta con una actividad económica producida en el país, o derivada de un bien situado en el territorio nacional, elementos que delimitan el hecho objetivo o sustancial y el aspecto espacial del referido impuesto.

En atención a lo anterior, al regir el principio de la territorialidad de la fuente en materia de impuesto sobre la renta para el período fiscalizado (1° de mayo de 1994 al 30 de abril de 1995), conforme al cual solo podían ser gravados con dicho tributo, los enriquecimientos netos obtenidos bien sea por el ejercicio de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país, debe entenderse que tal requisito de la renta gravable se extiende a cada uno de los elementos del enriquecimiento: ingresos, costos y deducciones.

Con base en las consideraciones expuestas, este Máximo Tribunal concluye en primer lugar que: (i) tal y como lo afirmó la contribuyente, la colocación en bolívares de la inversión “*off shore*” constituye un activo monetario y; (ii) tal inversión “*off shore*” se encuentra representada por colocaciones de dinero lo cual genera enriquecimiento fuera del país, esto es, al regir el principio de territorialidad de la fuente, tales rentas no se encontraban sujetas al ámbito de aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994.

Bajo la óptica de lo antes expuesto, es por lo que concluye la Sala que ciertamente el órgano fiscal incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho denunciado, al considerar que la contribuyente Alimentos Heinz, C.A., debió incluir en la base imponible la partida denominada “*inversiones off shore*”, a los efectos de la determinación de su renta gravable, por lo tanto, se anula el reparo formulado en este particular. Así se decide.

vi) Del rechazo de las rebajas por nuevas inversiones

Alegó la contribuyente que el órgano fiscal no debió rechazar la totalidad de las rebajas por nuevas inversiones en razón de no haberse tomado en cuenta la depreciación acumulada sino proceder al cálculo correcto de dicha rebaja, por cuanto “*resulta incorrecto que aunque el activo se encuentre efectivamente incorporado a la producción industrial y al aumento de su capacidad, si no ha sido sometido a una depreciación, no solamente se pierde el derecho a la rebaja por inversiones sobre la porción del costo que no procede, sino también la totalidad de ese beneficio*”.

A su vez, la apoderada en juicio del Fisco Nacional adujo que la actuación fiscal determinó que “*las inversiones para los cuales se solicita el beneficio fiscal, corresponden a la capitalización de partes y piezas de activos fijos ya existentes, a reparaciones y/o remodelaciones adiciones de activos para las áreas administrativas, lo cual no cumple con los requisitos que al efecto establece el artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta [de 1994]*”. (Sic). (Agregado de la Sala).

Así, continúa su planteamiento para aseverar que tales inversiones “*no están efectivas y directamente incorporadas a la producción de la renta, pues se indica en el acta que estas reparaciones, y/o remodelaciones y/o adiciones de activos están destinados para las áreas administrativas de la empresa (...). Igualmente cabe destacar, que no es la fiscalización o la administración la que establece una serie de requisitos que deben reunir las inversiones para calificar dentro del régimen de rebajas por inversión, sino es el artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por lo que la actuación fiscal está totalmente ajustada a derecho (...). Por otra parte cabe señalar que la recurrente promovió prueba de experticia técnica (...) pero en fecha 21-06-01 la contribuyente renunció a la evacuación de dicha prueba, razón por la cual no probó sus alegatos*”.

Sobre el particular, esta Sala atendiendo al contenido de la norma establecida en el artículo 58 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, aplicable al caso en razón de su vigencia temporal, detalla los elementos concurrentes a considerar para la procedencia de rebajas por nuevas inversiones, entre los cuales se encuentran:

1. Que los enriquecimientos se originen de actividades industriales, agroindustriales, turísticas, agrícolas, pecuarias, pesqueras y piscícolas.
2. Que las inversiones estén representadas por activos fijos.
3. Que las inversiones no sean terrenos.
4. Que los activos adquiridos estén destinados al aumento efectivo de la capacidad productiva de la empresa, o en su caso que se trate de nuevas empresas.
5. Que los activos en los cuales se realiza la inversión no hayan sido utilizados por otras empresas.

6. Que los activos fijos adquiridos, construidos o instalados estén efectiva y directamente incorporados a la producción de la renta en el ejercicio en el cual se solicita la rebaja por este concepto.

A tal efecto, tomando en cuenta que el rechazo de la rebaja por nuevas inversiones por las referidas cantidades obedeció al incumplimiento de los postulados del citado artículo 58 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, aplicable *ratione temporis*, en razón de que los activos indicados por la contribuyente representados en “*capitalizaciones de parte[s] y piezas de activos fijos ya existentes, a reparaciones y/o remodelaciones y/o adiciones de activos para las áreas administrativas*”, no están vinculados a la producción de la renta, fundamentándose la autoridad fiscal en la declaración de la contribuyente, esta Alzada destaca que la sociedad mercantil debió aportar medios probatorios necesarios para desvirtuar los elementos de hecho y de derecho en que se basó la Administración Tributaria para concretar su voluntad. (Agregado de la Sala).

Aunado a lo expuesto, esta Máxima Instancia puede apreciar que el apoderado de la recurrente había promovido prueba de experticia (folio 149 de la pieza 2); sin embargo, renunció a la misma alegando que “*no fue posible llegar a un acuerdo económico con los expertos designados*” (folio 161 de la pieza 2), no logrando demostrar ante la Administración Tributaria ni a este Supremo Tribunal la vinculación necesaria de los activos objetados con la producción de la renta con el objeto fundamental de comprobar la procedencia de la rebaja en cuestión.

Así, al no desprenderse de las actas que cursan insertas en el expediente la vinculación de los activos en el proceso productivo y la producción de la renta que permitan la rebaja por inversión, por la cantidad en moneda actual de once mil doscientos ochenta y dos con veintiséis céntimos (Bs. 11.282,26), respecto al período fiscal comprendido entre el 5 de mayo de 1994 al 30 de abril de 1995, esta Sala considera procedente el rechazo de la rebaja por este concepto, por tanto, desestima el argumento expuesto por la contribuyente. Así se decide.

vii) Eximente de error de hecho y de derecho excusable

El representante judicial de la contribuyente invocó la procedencia de la eximente por error de hecho y de derecho excusable, respecto a las sanciones de multa impuestas tanto en su condición de contribuyente como en su carácter de agente de retención, al considerar que “*los motivos principales de los reparos, en el supuesto negado de que los mismos fueren procedentes, son en un caso, la diferencia de interpretación entre el Fisco y [su] representada en la calificación de la partida denominada ‘Inversiones Off Shore’, en el otro la controversia sobre la aplicabilidad del rechazo de la deducción por falta de retención y por último, en los criterios que el Fiscal aplica para considerar la procedencia de la rebaja por nuevas inversiones, en cuanto a los activos que dan derecho a la misma, los cuales difieren totalmente de los criterios usados por [su] representada*”. (Agregado de la Sala).

Ahora bien, la norma prevista en el artículo 79, literal “c” del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, dispone lo siguiente:

Artículo 79.- Son circunstancias que eximen de responsabilidad penal tributaria:

(...)

c) El error de hecho y de derecho excusable.

(...)

Vista la precedente transcripción, esta Sala ha considerado en múltiples oportunidades que dicha circunstancia eximente consiste en la errada aplicación o interpretación de la ley, o en errores de su apreciación que traen como consecuencia la posibilidad de cometer faltas con carácter excusable al momento de aplicar la ley tributaria (*Vid.*, sentencias Nros. 00794 del 28 de julio de 2010, caso: *C.A. Editora El Nacional*, y 00082 del 26 de enero de 2011, caso: *Hay Group Venezuela, S.A.*, entre otras).

Ahora bien, del análisis de las normas contenidas en los artículos 60 y 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, no se derivan razones para pretender que la recurrente actuando como sujeto pasivo del tributo objeto de análisis y en su carácter de responsable en calidad de agente de retención, no le correspondiera, por una parte, demostrar que el beneficio fiscal alegado cumplía con las exigencias del artículo 60 de la ley en comentario e igualmente efectuar la retención del impuesto sobre la renta en el momento del pago o abono en cuenta.

De allí que, no existen razones justificadas para que la empresa recurrente Alimentos Heinz, C.A., realizara una errónea interpretación de los dispositivos normativos en referencia, pues no se verificó en autos que por error la recurrente se haya apartado radicalmente de los preceptos que informan el ordenamiento jurídico tributario, razón por la cual a juicio de esta Alzada resulta improcedente la eximente alegada. Así se decide.

viii) Del vicio de falso supuesto de hecho respecto a la eximente de responsabilidad prevista en el artículo 89, numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994

Adujo la representación judicial de la contribuyente que la Administración Tributaria incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho al no considerar la aplicación de la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria prevista en el artículo 89, numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, aplicable *ratione temporis*, por cuanto “...el reparo formulado se fundamenta en los datos que [su] representada mostró en sus declaraciones de rentas y en sus respectivos anexos y no existen ni se señalan en las Actas de Reparación, la existencia de ingresos ocultos, ni deducciones inexistentes o inflados”. (Agregado de la Sala).

A tal efecto, indicó que en el caso bajo examen “...*habiendo sido formulados los reparos sobre renglones y cifras anotadas en la propia declaración de rentas, el traslado del funcionario fiscal a la sede de la contribuyente se justifica para verificar la exactitud de los datos aportados, no encontrándose omisión de rentas ni deducciones sin comprobación*”.

Por su parte, sostuvo la representante en juicio del Fisco Nacional que “*la contribuyente alega el error de hecho pero no trajo a los autos prueba alguna para demostrar los elementos de juicio que indujeron a tal error (...). En lo referido al error de derecho, la contribuyente no atribuyó una calificación distinta a las objeciones hechas por la fiscalización, de allí que pido no sea acordada la eximente*”.

Visto lo anterior, esta Alzada observa que el artículo 89, numeral 3 del de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, aplicable *ratione temporis*, prevé que la eximente de la sanción impuesta procede: “*cuando el reparo haya sido formulado con fundamento exclusivo en los datos suministrados por el contribuyente en su declaración*”.

Conforme a lo anterior, pudo constatar esta Máxima Instancia de las actas procesales, específicamente de las Actas Fiscales Nos. GRTI-RCE-AF-10-3-8-14-A y GRTI-RCE-AF-10-3-8-15-A, ambas de fecha 15 de julio de 1999, confirmadas por las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo Nos. RCE-DSA-540-00-000031 y RCE-DSA-540-00-000030, las dos de fecha 15 de junio de 2000, que la Administración Tributaria practicó una investigación fiscal a los resultados de la Declaración de Rentas presentada por la contribuyente, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido desde el 1° de mayo de 1994 hasta el 30 de abril de 1995 y que de esa actuación modificó el enriquecimiento neto gravable, en virtud de los reparos formulados por concepto de rechazo de egresos no admisibles por falta de retención, deducciones de gastos con motivo del ajuste por inflación a las partidas contables correspondientes a caja, banco e inversiones temporales, así como el rechazo de la rebaja por concepto de nuevas inversiones no admisibles.

En este sentido, esta Sala ratifica que lo importante no es el hecho que los funcionarios actuantes tengan que trasladarse a la sede de la contribuyente para efectuar las investigaciones correspondientes en los libros de contabilidad y demás comprobantes, pues en modo alguno significa que las objeciones en el caso de autos no se hicieron con fundamento en los datos suministrados en la Declaración Definitiva de Rentas y Pago, presentada por la sociedad mercantil Alimentos Heinz, C.A., en fecha 31 de julio de 1996. (*Vid.*, sentencias N° 01704 de fecha 7 de octubre de 2004; caso: *Cotécnica Caracas, C.A.*, y N° 01143 de fecha 11 de agosto de 2011, caso: *Banco República, C.A.*, entre otras).

De esta forma, habiéndose advertido que las objeciones fiscales formuladas a la prenombrada contribuyente por rechazo del ajuste por inflación sobre la cuenta de caja, bancos e inversiones temporales, así como el rechazo de rebajas por inversiones tuvieron como fundamento los datos contenidos en la Declaración Definitiva de Rentas y Pago N° 0806644 (*folio 345*) y sus anexos presentada por la empresa para el ejercicio fiscal correspondiente comprendido desde el 1° de mayo de 1994 hasta el 30 de abril de 1995, estima la Sala procedente la eximente de responsabilidad penal tributaria solicitada en torno a la sanción prevista en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo. En consecuencia, se anulan las multas impuestas a la contribuyente por tales conceptos. Así se decide.

Ahora bien, corresponde analizar la procedencia de la indicada eximente respecto de las sanciones preceptuadas en los artículos 99 y 101 del Código Orgánico Tributario de 1994, impuestas a la contribuyente en su condición de agente de retención, y cuyos textos disponían lo siguiente:

“Artículo 99: Los agentes de retención o percepción que no retuvieren o percibieren los correspondientes tributos, serán penados con multa de un décimo hasta dos veces el monto del tributo dejado de retener o percibir, sin perjuicio de la responsabilidad civil.

Artículo 101: Los agentes de retención o percepción que no enteraren en la receptoría de fondos las cantidades retenidas o percibidas, dentro de los lapsos establecidos por la ley o en los reglamentos, serán penados con multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) mensual de los tributos retenidos o percibidos, hasta un máximo de tres (3) veces el monto de dichas cantidades, sin perjuicio de la responsabilidad civil.”

La Sala observa del análisis de las precitadas normas, que las mismas preceptúan sanciones de tipo objetivo para los agentes de retención o percepción, que en razón del ejercicio de sus funciones, incumplan con sus obligaciones como sujetos responsables del pago del tributo; por tal motivo, constituyendo la norma contenida en el artículo 89 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, una eximente de responsabilidad penal tributaria

establecida en razón de las conductas propias del contribuyente, la misma sólo procede, a juicio de esta Sala, para el supuesto de la multa por contravención (artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994), mas no respecto de las indicadas sanciones como agente de retención, por incumplimiento del deber del pago del tributo. (*vid.*, sentencia N° 00647 de fecha 7 de julio de 2010; caso: *Industria Química de Portuguesa, S.A. Inquiport*). De tal forma que, resulta firme la multa impuesta a la contribuyente por el incumplimiento de sus deberes como agente de retención, conforme al artículo 99 *eiusdem*. Así se decide.

ix) De la circunstancia atenuante invocada conforme a lo establecido en el artículo 85, numeral 4, del Código Orgánico Tributario de 1994, alegada por quien recurre en su carácter de agente de retención, referente a la ausencia de comisión de violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores aquél en que se cometió la infracción.

Visto que la Sala consideró procedente al caso de autos la eximente de responsabilidad penal tributaria prevista en el artículo 89 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, aplicable *ratione temporis*, relativa a que las objeciones fiscales formuladas por la Administración Tributaria tuvieron como fundamento los datos contenidos en la Declaración Definitiva de Rentas y Pago N° 0806644 y sus anexos, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de mayo de 1994 y el 30 de abril de 1995, resulta inoficioso para la Sala resolver dicho alegato referente a la aplicación de la atenuantes sobre las multas por ella invocadas así como de la circunstancia agravante calculada sobre la sanción impuesta en su carácter de contribuyente. Así se decide.

Ahora bien, de la revisión del expediente constata esta Máxima Instancia que la Administración Tributaria no desvirtuó con la presentación de elementos probatorios que la recurrente hubiere incurrido en algún ilícito durante los tres (3) años anteriores al período fiscalizado, razón por la cual, debe declararse la procedencia de esa atenuante. Así se decide.

No obstante lo anteriormente expuesto, a los fines del cálculo de la multa, ante la procedencia de una circunstancia atenuante de responsabilidad penal tributaria, esta Sala Político- Administrativa mediante sentencia N° 00814 del 8 de julio de 2015, caso: *Daewoo Motor de Venezuela, S.A.*, señaló lo siguiente:

“(…)

*Ahora bien la Sala estima necesario hacer un reexamen de lo que hasta ahora constituye la **valoración de las atenuantes y agravantes** al momento del cálculo de la sanción, lo cual lleva a un replanteamiento sobre el asunto, bajo las siguientes consideraciones: Tanto las atenuantes y las agravantes son **circunstancias modificadoras de la responsabilidad** que moderan la sanción en los ilícitos o delitos.*

*En este sentido, debe referir la Sala en esta oportunidad que nuestro Legislador Tributario no estableció un sistema tasado acerca de cómo deben ser aplicadas las atenuantes y agravantes en la graduación de la sanción en el Código Orgánico Tributario de 1994, normativa vigente al presente caso en razón del tiempo, por lo que de existir manifestaciones específicas e individualizadas que puedan ocurrir en cada situación planteada, éstas deberán ser evaluadas sobre el **mérito** de cada una de ellas.*

(…)

Ahora bien, cuando existan las circunstancias atenuantes y/o agravantes, la pena deberá aplicarse entre el término medio y el límite inferior o superior, según corresponda, todo de acuerdo a la magnitud de esas circunstancias, es decir, su disminución o aumento

*dependerá del **mérito** de las respectivas circunstancias que concurran, tal como lo prevé el antes señalado artículo 37 del Código Penal.*

(...)

*Por lo tanto, al ser las circunstancias atenuantes y agravantes un medio de conexión existente entre la norma que impone la sanción y la particular situación existente del hecho concreto que se examine, como son el conjunto de pruebas y razones que resultan del análisis al asunto que se ventila en cada oportunidad, establece ahora esta Alzada que su quantum debe ser fijado por el Juez en forma **prudencial** para cada caso en específico y no como una operación o ecuación matemática. **Así se declara.***

*En virtud de lo antes descrito esta Sala modifica el criterio sostenido a partir de la sentencia No. 01649 de fecha 18 de noviembre de 2009, caso: Constructora Seana, C.A. **Así se decide**". (Destacados del Texto).*

Sobre la base del criterio anteriormente señalado, considera esta Sala que en aquellos casos en los cuales resulte procedente alguna circunstancia atenuante de responsabilidad penal tributaria establecida en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 1994, y ante la ausencia de agravantes, lo procedente es efectuar la graduación de la pena, en forma prudencial, sin que exceda los límites del término medio y el mínimo.

Ello así, en la presente controversia, este Máximo Tribunal considera que la sanción de multa impuesta a la contribuyente en su carácter de agente de retención por la Administración Tributaria debe ser calculada en forma prudencial debiendo atenuarse en un veinticinco por ciento (25%), como consecuencia de la procedencia de la atenuante establecida en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo. Así se declara.

x) De los intereses moratorios

En cuanto a su condición de contribuyente, se observa de la Resolución impugnada que la Administración Tributaria exigió intereses moratorios de conformidad con el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994.

De lo anterior, esta Sala constata que la imposición de tales conceptos no se ajusta a la jurisprudencia de la Sala Constitucional (*Vid.*, Sentencia No. 1.490 del 13 de julio de 2007, Caso: *Telcel, C.A.*), la cual ratificó el criterio expresado en la sentencia de fecha 14 de diciembre de 1999, dictada por la entonces denominada Corte en Pleno de este Máximo Tribunal según el cual, "...respecto de la oportunidad para que se generen los intereses moratorios, los cuales se producen una vez que la obligación tributaria se hace exigible, esto es, desde el vencimiento del plazo concedido para su pago, por haber transcurrido íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por la interposición de algún recurso, o bien porque de haberse impugnado legalmente, ya fueron decididos los recursos y se ha declarado firme el acto de liquidación objeto de impugnación".

Ciertamente, en el caso de autos aprecia esta Alzada que el acto de determinación del tributo omitido no se encontraba firme a la fecha en que la Administración Tributaria liquidó los intereses moratorios, pues en fecha 2 de agosto de 2000 fue interpuesto el recurso contencioso tributario.

De esta forma, dado el carácter vinculante del criterio jurisprudencial antes indicado, aplicable durante el ejercicio investigado, esta Sala declara improcedente la liquidación de los intereses moratorios determinados en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo No. RCE-DSA-540-00-000031 de fecha 15 de junio de 2000, emanada de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En tal virtud, solo será a partir de la publicación del presente fallo que podrá constituirse en mora a la contribuyente y procederá la exigibilidad de los correspondientes intereses calculados conforme al artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994. Así se decide.

Ahora bien, en cuanto a la condición de la sociedad mercantil Alimentos Heinz, C.A., como responsable en calidad de agente de retención, esta Alzada señala que la Sentencia Nro. 733, dictada por la Sala Político-Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia el 14 de enero de 1996, caso: *FOSPUCA, C.A.*, asumida por esta Sala en la sentencia Nro. 886 del 25 de junio de 2002, caso: *MECAVENCA*, precisa los supuestos de procedencia para la exigibilidad de los mismos, a saber: (i) debe tratarse de un crédito cuantificado; (ii) que exista un lapso prefijado tanto para retener como para enterar las porciones de impuesto; (iii) que el agente de retención detente en su poder una cantidad de dinero perteneciente al sujeto activo de la obligación tributaria (Fisco Nacional), demorando injustificadamente su ingreso al Tesoro Nacional y beneficiándose económicamente con un importe dinerario que por Ley le correspondía retener, estando, en consecuencia, obligado a indemnizar por el atraso en el pago del monto respectivo. Dicho fallo estableció lo siguiente:

“(...) El sujeto pasivo de este incumplimiento, el cual no es otro que el agente de retención queda sometido al pago de un interés sanción, establecido como una forma de indemnización por el atraso en el pago de un monto dinerario, sin necesidad de que el acreedor deba probar los perjuicios ocasionados por el retardo, puesto que el acreedor se vio privado de disponer, oportunamente, de un capital, que por el hecho de la retención ya le pertenece.

Este interés moratorio se causa desde el momento en que se hace exigible el cumplimiento de la obligación de hacer; es decir, desde el momento en que venció el plazo legal para enterar el monto de impuesto retenido, hasta su efectivo ingreso al Tesoro, indistintamente de que el incumplimiento haya sido meramente omisivo o fraudulento. Estos intereses se devengan sin perjuicio de la concurrencia de multas o de cualquier otro tipo de penalidad (...).”

En razón de lo anterior, observa esta Sala que para el presente caso se encuentran dados los supuestos necesarios para su exigibilidad, en tal sentido, los intereses moratorios calculados por la Administración Tributaria sí proceden, teniendo en cuenta que las sumas retenidas y enteradas tardíamente pertenecen al Fisco Nacional y son, por tanto, fondos públicos provenientes del pago anticipado del tributo, razón por la cual la tardanza injustificada de su enteramiento a la cuenta del Tesoro Nacional genera, sin discusión alguna, intereses moratorios desde el mismo momento del vencimiento del plazo legalmente establecido para enterar. (*Vid.*, fallos de esta Sala Político-Administrativa Nros. 00585 y 00175, de fechas 23 de junio de 2010 y 9 de febrero de 2011; casos: *Universidad Católica Andrés Bello e Ingeniero Darío Lugo Román, C.A.*, respectivamente).

Por las razones anteriormente expuestas y habiendo vencido el plazo para enterar el monto retenido, procede el pago de los intereses moratorios por la cantidad en moneda actual de quince mil quinientos noventa y cinco bolívares con veintisiete céntimos (Bs. 15.595,27). Así se decide.

Sobre la base de las consideraciones expuestas, esta Máxima Instancia declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Alimentos Heinz, C.A. En consecuencia, se anulan los montos por concepto de multas por incumplimiento de deberes formales y contravención, respectivamente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 97 y 108 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis* y sus intereses moratorios (en su condición de contribuyente) así como el reparo formulado por el órgano exactor en materia de ajuste por inflación y se declara firme la objeción fiscal por concepto de Impuesto Sobre La Renta dejado de retener conforme a lo dispuesto en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario aplicable en razón del tiempo, los intereses moratorios generados en su condición de agente de retención y las rebajas por nuevas inversiones no admisibles.

Igualmente, se ordena a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de la multa determinada en su condición de agente de retención por verificarse la circunstancia atenuante prevista en el artículo 85, numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 1994; así como los intereses moratorios generados por tal concepto y la emisión de las planillas de liquidación sustitutivas de acuerdo a los términos de la presente decisión. Así se declara.

VI

DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1. CON LUGAR la apelación ejercida por la representación judicial de la contribuyente **ALIMENTOS HEINZ, C.A.**, contra la sentencia definitiva N° 112/2009 dictada el 25 de septiembre de 2009 por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **ANULA**.

2. IMPROCEDENTE emitir pronunciamiento sobre la falta de fundamentación de la apelación del Fisco Nacional.

3. PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente **ALIMENTOS HEINZ, C.A.**, en consecuencia:

3.1. SE ANULAN: i) los montos reexpresados en moneda actual de cuatrocientos ochenta bolívares (Bs. 480,00) y trescientos diecisiete mil trescientos noventa y nueve bolívares con nueve céntimos (Bs. 317.399,09), por concepto de multas por incumplimiento de deberes formales y contravención, respectivamente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 97 y 108 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis* así como los intereses moratorios generados por tales conceptos, ii) el reparo formulado por la Administración Tributaria en materia de ajuste por inflación, en los términos expuestos en el presente fallo.

3.2. FIRME, los conceptos y las cantidades en moneda actual siguientes: i) novecientos catorce bolívares con treinta y siete céntimos (Bs. 914,37), por impuesto dejado de retener conforme a lo dispuesto en el artículo 28 *eiusdem*, y ii) quince mil quinientos noventa y cinco bolívares con veintisiete céntimos (Bs. 15.595,27) por intereses moratorios generados en su condición de agente de retención, y iii) once mil doscientos

ochenta y dos bolívares con veintisiete céntimos (Bs. 11.282,27) por rebajas por nuevas inversiones no admisibles.

SE ORDENA a la Administración Tributaria ajustar la multa impuesta conforme a lo establecido en el artículo 99 del Código Orgánico Tributario de 1994, de acuerdo a los términos expresados en la presente decisión y en consecuencia, emitir nueva Planilla de Liquidación y Pago por este concepto y por los intereses moratorios que se ocasionen a partir de la publicación del presente fallo en su condición de contribuyente.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veintiséis (26) días del mes de julio del año dos mil dieciséis (2016). Años 206° de la Independencia y 157° de la Federación.

La Presidenta - Ponente
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH
VILLARROEL**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La
Vicepresidenta
**EULALIA
COROMOTO
GUERRERO
RIVERO**

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Secretaria,
YRMA ROSENDO MONASTERIO

En fecha veintiséis (26) de julio del año dos mil dieciséis, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00751.

La Secretaria,
YRMA ROSENDO MONASTERIO