



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **INOCENCIO ANTONIO FIGUEROA ARIZALETA**
Exp. Nro. 2009-0565

Mediante Oficio Nro. 7.869 de fecha 29 de junio de 2009, recibido en esta Sala Político-Administrativa el 6 de julio de ese mismo año, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió el expediente Nro. AP41-U-2009-000146 de su nomenclatura, en virtud de la apelación ejercida el 27 de mayo de 2009 por el abogado José Antonio Hurtado, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 130.563, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio **DOW VENEZUELA, C.A.**, inscrita ante el Registro Mercantil Segundo de la entonces Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda el 7 de noviembre de 1987, bajo el Nro. 18, Tomo 48-A-Sgdo., según se evidencia del documento poder cursante a los folios 276 al 279 de las actas procesales; contra la **sentencia definitiva Nro. 107/2008 dictada por el Tribunal remitente el 8 de agosto de 2008**, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto subsidiariamente al recurso jerárquico en fecha 13 de febrero de 2007, por el abogado Cristian Di Massimo, con INPREABOGADO Nro. 69.530, en su condición de representante en juicio de la prenombrada empresa, tal como se constata del instrumento poder inserto a los folios 49 al 53 del expediente judicial.

Dicho medio de impugnación fue incoado contra la Resolución Nro. GCE/DJT/2007/2720 del 13 de julio de 2007 (notificada el 23 del mismo mes y año), y las Planillas de Liquidación Nros. 6015000002, 601500000402 y 6015005532, todas de fecha 18 de diciembre de 2006; emitidas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, por la cual declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido por la contribuyente contra la “*Resolución de Improcedencia de Compensación*” Nro. GCE/DR/ACDE/2006/265 de fecha 23 de octubre de 2006 (notificada el 4 de febrero de 2007), dictada por la Jefa de la División de Recaudación de la prenombrada Gerencia, que consideró improcedente la compensación de créditos fiscales Nro. 018781 opuesta por la compañía actora el 28 de noviembre de 2005, derivados de excedentes de retenciones de impuesto al valor agregado correspondientes a los períodos impositivos de los meses de agosto, septiembre y octubre de 2005 contra el pago de la sexta porción de la declaración estimada de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2005, por la cantidad de Ochenta y Nueve Millones Trescientos Setenta y Siete Mil Seiscientos Noventa y Nueve Bolívares (Bs. 89.377.699,00), expresada actualmente en Ochenta y Nueve Mil Trescientos Setenta y Siete Bolívares con

Setenta Céntimos(Bs. 89.377,70), por no cumplir con los requisitos previstos en los artículos 49 y 51 del Código Orgánico Tributario de 2001, en concordancia con el artículo 11 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado de 2004, aplicables en razón de su vigencia temporal.

Asimismo, en el referido acto administrativo el órgano exactor determinó a cargo de la aludida sociedad mercantil la obligación de pagar las cantidades de: **i)** Diez Millones Doscientos Catorce Mil Quinientos Noventa y Cuatro Bolívares con Diecisiete Céntimos (Bs. 10.214.594,17), equivalentes en moneda actual a Diez Mil Doscientos Catorce Bolívares con Cincuenta y Nueve Céntimos (Bs. 10.214,59), por sanción de multa impuesta a tenor de lo estatuido en el artículo 175 del preindicado Código de la especialidad de 2001, en concordancia con el artículo 94 *eiusdem*; y **ii)** Catorce Millones Setecientos Cuarenta Mil Doscientos Noventa y Cuatro Bolívares con Veinticinco Céntimos (Bs. 14.740.294,25), hoy expresada en Catorce Mil Setecientos Cuarenta Bolívares con Veintinueve Céntimos (Bs. 14.740,29), por intereses moratorios liquidados “(...) desde la fecha en que debió cumplir con la obligación de pago, hasta el día 23/10/2006, fecha de emisión de [esa] Resolución (...)”, conforme a lo preceptuado en el artículo 66 del citado Texto Orgánico Tributario; montos estos contenidos en las Planillas de Liquidación emitidas conforme a la prenombrada “Resolución de Improcedencia de Compensación” Nro. GCE/DR/ACDE/2006/265. (Agregado de esta Superioridad).

Por auto del 29 de junio de 2009, el Tribunal de instancia oyó en ambos efectos la apelación ejercida por la compañía accionante y ordenó su remisión a esta Alzada.

El 8 de julio de 2009 se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, el Magistrado Levis Ignacio Zerpa fue designado Ponente, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de 2004, vigente *ratione temporis*, y se fijó un lapso de quince (15) días de despacho para fundamentar la apelación; lo cual hizo el 11 de agosto de ese mismo año la abogada María Migdalia Padrón, inscrita en el INPREABOGADO bajo el Nro. 63.579, actuando como representante judicial de la empresa recurrente, según se evidencia del documento poder cursante a los folios 276 al 279 de las actas procesales.

En fecha 23 de septiembre de 2009 la abogada María Flor Sequera Martínez, con INPREABOGADO Nro. 64.132, en su condición de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, tal como se constata del instrumento poder inserto en autos a los folios 331 al 334 del expediente judicial, presentó escrito de contestación a los fundamentos de la apelación.

Por auto del 7 de octubre de 2009 se fijó el quinto (5°) día de despacho a las once y cuarenta minutos de la mañana (11:40 a.m.), para que tuviese lugar el acto de informes, conforme a lo preceptuado en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de 2004, aplicable en razón del tiempo, el cual fue diferido por auto del 20 de octubre de 2009 para el día jueves 3 de junio de 2010, a la misma hora.

El 3 de junio de 2010, siendo la oportunidad fijada para el acto de informes en este juicio se dejó constancia de la comparecencia de ambas partes a dicho acto procesal y de la consignación de las conclusiones respectivas, las cuales fueron agregadas a los autos. La Sala dijo “*Vistos*”.

En fecha 1° de diciembre de 2009 se dejó constancia de la incorporación a esta Sala Político-Administrativa de la Primera Magistrada Suplente Mónica Misticchio Tortorella, para suplir la falta absoluta del Magistrado Levis Ignacio Zerpa. En esa misma oportunidad, le fue reasignada la Ponencia a la Magistrada Suplente Mónica Misticchio Tortorella.

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

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

Por auto de fecha 18 de julio de 2017 se dejó constancia de la elección de la Junta Directiva del Tribunal Supremo de Justicia el 24 de febrero de ese mismo año, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada, Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado, Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada, Eulalia Coromoto Guerrero Rivero. En esa misma oportunidad se reasignó la Ponencia al Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta.

Realizado el estudio del expediente pasa este Alto Tribunal a decidir, con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

I ANTECEDENTES

A través de la Comunicación Nro. 018781 sin fecha, recibida por el órgano exactor el 28 de noviembre de 2005, la ciudadana Marcia Jozin, titular de la cédula de identidad Nro. 6.141.788, actuando en su condición de Directora Principal Suplente de la sociedad de comercio Dow Venezuela, C.A., según Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de fecha 4 de julio de 2005, inscrita ante el Registro Mercantil Segundo del Distrito Capital y Estado Miranda (hoy Estado Bolivariano de Miranda), el 19 de ese mismo mes y año, bajo el Nro. 3, Tomo 135-A-Sgdo, referida en el instrumento poder cursante a los folios 49 al 53 del expediente judicial, notificó que *“(…) su representada procedió a compensar en fecha 28 de noviembre de 2005 créditos liquidados, exigibles y no prescritos provenientes de retenciones de Impuesto al Valor Agregado, pagado en exceso en ejercicios anteriores y con antigüedad superior a tres meses, no compensados o cedidos; tal como consta en las declaraciones de Impuesto al Valor Agregado números (sic) 1100000827108-0 de fecha 27 de septiembre de 2005, número 11000008311163 de fecha 17 de octubre de 2005, número 1100000836733-9 de fecha 17 de noviembre de 2005; correspondientes a los períodos impositivos [de los meses de] agosto, septiembre y octubre de 2005 respectivamente; contra la sexta cuota sobre la declaración estimado (sic) de Impuesto Sobre la Renta determinado por [su] representada conforme a la declaración estimada de rentas número 1100000810460-5 presentada en fecha el (sic) 1 (sic) de julio de 2005 y cuyo monto a compensar asciende a la cantidad de*

Ochenta y Nueve Millones Trescientos Setenta y Siete Mil Seiscientos Noventa y Nueve [Bolívares] con cero céntimos (Bs. 89.377.699,00)". (Agregados de esta Sala).

En fecha 23 de octubre de 2006 la Jefa de la División de Recaudación de la aludida Gerencia Regional del órgano exactor, dictó la "*Resolución de Improcedencia de Compensación*" Nro. GCE/DR/ACDE/2006/265, que declaró improcedente la compensación de créditos fiscales Nro. 018781 del 28 de noviembre de 2005 solicitada por la empresa actora, por no cumplir con los extremos legales previstos en los artículos 49 y 51 del Código Orgánico Tributario de 2001, en concordancia con el artículo 11 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado de 2004; aplicables en razón del tiempo.

Igualmente, en la señalada Resolución el órgano recaudador determinó a cargo de la compañía accionante la obligación de pagar las siguientes cantidades expresadas en moneda actual: *i)* Diez Mil Doscientos Catorce Bolívares con Cincuenta y Nueve Céntimos (Bs. 10.214,59), por sanción de multa impuesta a tenor de lo estatuido en el artículo 175 del citado texto orgánico, en concordancia con el artículo 94 *eiusdem*; y *ii)* Catorce Mil Setecientos Cuarenta Bolívares con Veintinueve Céntimos (Bs. 14.740,29), por intereses moratorios liquidados "(...) desde la fecha en que debió cumplir con la obligación de pago, hasta el día 23/10/2006, fecha de emisión de [esa] Resolución (...)", conforme a lo preceptuado en el artículo 66 del referido Instrumento Normativo; ordenando emitir las Planillas de Liquidación respectivas.

El 13 de febrero de 2007, el abogado Cristian Di Massimo, antes identificado, actuando como apoderado de la sociedad mercantil de autos, ejerció ante la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales del referido Servicio Autónomo, el recurso jerárquico y subsidiariamente el recurso contencioso tributario contra la "*Resolución de Improcedencia de Compensación*" Nro. GCE/DR/ACDE/2006/265, el cual fue declarado sin lugar mediante la Resolución Nro. GCE/DJT/2007/2720, de fecha 13 de julio de 2007 (notificada el 23 de ese mismo mes y año), identificada *ut supra* y, por consiguiente, confirmó el acto administrativo recurrido.

Por Oficio Nro. GCE-DJT-2007-2721 de fecha 13 de febrero de 2007 (recibido el 6 de agosto del mismo año), el Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), remitió a la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el expediente administrativo Nro. 002647 correspondiente a la sociedad de comercio Dow Venezuela, C.A., para la distribución y sustanciación del recurso contencioso tributario ejercido subsidiariamente al recurso jerárquico.

En fecha 8 de agosto de 2007 el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, le dio entrada al citado expediente bajo el Nro. AP41-U-2007-000387, ordenando notificar a "(...) *la Fiscal, Procuradora, Contralor General de la República y a la recurrente DOW VENEZUELA, C.A. (o a sus apoderados judiciales) a los fines de la Admisión o Inadmisión y posterior sustanciación del recurso el quinto (5°) día de despacho siguiente a la consignación de la última boleta de notificación de conformidad con lo establecido en los Artículos 267 y siguientes del Código Orgánico Tributario y consumado el lapso de quince (15) días hábiles previsto en el Artículo 80 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República*".

II DEL FALLO APELADO

Mediante sentencia definitiva Nro. 107/2008 de fecha 8 de agosto de 2008, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto subsidiariamente al recurso jerárquico el 13 de febrero de 2007, por la representación en juicio de la empresa Dow Venezuela, C.A., fundamentándose en las siguientes consideraciones:

“(…) quien aquí decide infiere de lo señalado por las partes que el caso de autos, se circunscribe a la determinación por parte de este Tribunal de la posibilidad de oponer la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria, entre los créditos fiscales que corresponden a la recurrente, originados por retenciones pagadas en exceso en materia de Impuesto al Valor Agregado y las deudas líquidas y exigibles derivadas del Impuesto sobre la Renta, específicamente, las relativas al pago de la sexta (6ta.) porción del Impuesto sobre la Renta estimado para el año 2005, por la cantidad de OCHENTA Y NUEVE MILLONES TRESCIENTOS SETENTA Y SIETE MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y NUEVE BOLÍVARES EXACTOS (Bs. 89.377.699,00); asimismo, le corresponde a este Juzgador precisar si dicha compensación opera de pleno derecho, como lo señala el Código Orgánico Tributario, o si requiere de un pronunciamiento previo por parte de la Administración Tributaria, tal como lo sostiene la representación de la República.

En este sentido, la Resolución de Improcedencia de Compensación GCE/DR/ACDE/2006/265, de fecha 23 de octubre de 2006 (folio 91 del expediente judicial), señala al respecto:

‘...En conclusión, la compensación de los excedentes de retenciones de Impuesto al Valor Agregado no descontados, sin la decisión favorable de la Administración Tributaria opuesta en compensación por la contribuyente DOW VENEZUELA, C.A., es improcedente, toda vez que sólo podrá ser realizada la compensación de estos excedentes previa solicitud a la Administración de la recuperación y una vez obtenida ésta, la contribuyente solicitará la compensación, que en todo caso, no procederá de pleno derecho cómo (sic) lo establece el artículo 49 el Código Orgánico Tributario [de 2001, vigente en razón del tiempo], visto que el artículo 11 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado antes transcrito, establece que será autorizada la compensación por la administración...’.

Asimismo, la Resolución GCE/DJT/2007/2720, de fecha 13 de julio de 2007 (folio 16 del expediente judicial), señala al respecto:

‘...igualmente, el Artículo 10 eiusdem establece que tal recuperación deberá solicitarse ante la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal, y en la misma deberá indicarse (para el caso que resulte favorable) su decisión de compensar.

De lo anterior, se observa claramente que la Administración Tributaria actuó correctamente al declarar improcedente la compensación de créditos fiscales opuestas (sic), por concepto de excedentes de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, toda vez que la contribuyente no cumplió con los requisitos de operatividad, a fin de oponer la compensación de acuerdo con lo previsto en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al oponer la compensación de este tipo de crédito fiscal, sin que la Administración Tributaria la hubiere autorizado como

consecuencia de la declaratoria de recuperación favorable respecto de los excedentes de retenciones de Impuesto al Valor Agregado... '.

En cuanto a las circunstancias controvertidas en el caso bajo examen y a los efectos de dirimir las, este Tribunal estima pertinente efectuar un análisis acerca de la figura de la compensación y del procedimiento establecido en la Providencia SNAT/2005/0056, mediante la cual se designan a los contribuyentes especiales como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y que establece la regulación para la recuperación de excedentes de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, en los términos consiguientes:

(...omissis...)

Así tenemos, que nuestro Código Orgánico Tributario prevé la figura de la compensación en sus artículos 39 y 49, los cuales son del tenor siguiente:

(...omissis...)

De conformidad con lo anterior, se deduce que la compensación opera una vez que se hace exigible la obligación tributaria, caso en el cual, el contribuyente puede oponer de pleno derecho los créditos fiscales líquidos, exigibles y no prescritos, con el fin de extinguir la deuda pendiente, la cual debe ser igualmente líquida, exigible y no prescrita.

También señala el Artículo 49 antes transcrito, que la compensación, por ser de pleno derecho, no requiere del pronunciamiento previo de la Administración Tributaria para oponerla, a fin de comprobar que los créditos que se compensan sean líquidos, exigibles y no prescritos y sin perjuicio de la obligación que tiene el contribuyente de notificar a la Administración Tributaria sobre la compensación efectuada, dentro del lapso de cinco (05) días hábiles siguientes a la misma; por lo que dispone, que el contribuyente o su cesionario podrá oponer la compensación en cualquier momento en que deba cumplir con su obligación tributaria.

Ahora bien, con relación a lo que advierte dicho Artículo en su Parágrafo Único, en cuanto a que '...La compensación no será oponible en los impuestos indirectos cuya estructura y traslación prevea las figuras de los denominados débito y crédito fiscales, salvo expresa disposición legal en contrario...' , siendo que en el presente caso, la recurrente pretende la compensación entre los créditos fiscales originados por retenciones pagadas en exceso en materia de Impuesto al Valor Agregado y las deudas líquidas y exigibles derivadas del Impuesto sobre la Renta, este Tribunal observa:

El problema de la compensación de los impuestos indirectos, tiene un precedente importante en la decisión líder de fecha 29 de marzo de 2001, de la Sala Políticoadministrativa (sic) del Tribunal Supremo de Justicia, caso C.A. Editora El Nacional, la cual dejó por sentado ciertos aspectos que este Sentenciador comparte. Así, en primer lugar, dicho fallo define la figura de la compensación de la manera siguiente:

(...omissis...)

En segundo lugar, la Sala explica la naturaleza del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y determina la procedencia de la compensación opuesta para ese caso, de la manera siguiente:

(...omissis...)

Del fallo parcialmente transcrito, puede colegirse que el Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor y, en el caso que nos ocupa, el Impuesto al Valor Agregado, es un impuesto indirecto, plurifásico, no acumulativo y que en razón de ello, el legislador optó por establecer una serie de obligaciones para el sujeto pasivo y para el ente perceptor del

tributo, teniendo este último una doble condición ante la ley, por cuanto, debe soportar el pago del impuesto cuando paga por bienes o servicios, debe recibir el pago del impuesto cuando cobra por venta de bienes o prestación de servicios; debe calcular la cuota tributaria y debe, si se generan créditos fiscales a favor del ente acreedor del tributo en la cuota tributaria, enterarlos en el momento y lugar previstos por la norma tributaria.

(...omissis...)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado señala en su Artículo 1º, que se crea un impuesto de esa naturaleza que recae sobre la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, así, a los efectos de la precitada Ley, se considerará realizado el hecho imponible en los casos en que se realice alguna de esas actividades y que se encuentren materializadas conforme a lo que la misma Ley dispone, ahora bien, tomando un caso hipotético, cuando un comerciante vende un producto debe por disposición de la Ley, calcular y trasladar el pago del impuesto que ha determinado, hecho este que ha generado una corriente que denomina a este percutido como 'contribuyente de hecho' toda vez que no es un contribuyente de derecho, por cuanto la Ley en su Artículo 5 señala que son contribuyentes ordinarios los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios y, en general, toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imponibles de conformidad con la Ley.

En este orden de ideas, como señala la Ley que quien debe realizar el pago del impuesto es la persona que lo soporta y no quien vende el bien o presta el servicio, es decir, sale del patrimonio del mal llamado 'contribuyente de hecho' una cantidad de dinero para sufragar un impuesto, no lo está haciendo el vendedor o contribuyente de derecho, que a su vez está obligado a determinar la cuota tributaria y una vez recibida a enterarla a favor del sujeto acreedor del tributo, sin embargo, el sistema con la finalidad de que no sea acumulativo, permite previamente que antes de que esa cantidad soportada por un contribuyente de hecho sea enterada por el contribuyente de derecho, se le descuenta el impuesto pagado por el comerciante, importador o prestador de servicio, es decir, sus créditos fiscales, con el objeto de obtener una cuota tributaria, que siendo favorable al sujeto acreedor del tributo se tendrá que enterar en la Tesorería Nacional. Por el contrario, si esa cuota tributaria no es favorable al sujeto acreedor del tributo, es decir, existen mayores créditos fiscales, se trasladarán hasta que se compensen técnicamente en su totalidad.

De lo anterior se deriva, que por ejemplo un comerciante, tiene por disposición legal cuatro (4) obligaciones fundamentales:

La Primera: La de determinar el impuesto que deben soportar quienes adquieren los bienes que produce o comercializa. (Obligación de hacer).

La Segunda: La de recibir o percibir (no debe confundirse agente de percepción con receptor de fondos nacionales, son sujetos con obligaciones distintas) el monto que es soportado por el contribuyente de hecho o de derecho según su condición fiscal. (Obligación de hacer).

La Tercera: La de soportar el impuesto que determinan sus proveedores, o prestadores de servicio. (Obligación de dar).

La Cuarta: La de enterar -según sea su condición- en la receptoría de fondos nacionales los montos que haya percibido a favor del ente (sic) acreedor del tributo cuando los débitos de carácter técnico sean superiores a los créditos de carácter técnico. (Obligación de hacer).

De lo expuesto se deduce, que siempre que exista una cuota tributaria a favor del ente (sic) acreedor del tributo, ésta proviene de un tercero o de un cúmulo de terceros que soportaron el pago del impuesto con una obligación de dar al momento en que se le ha trasladado la carga tributaria por parte del vendedor o prestador del servicio, así como lo que debe pagar cuando importa algún bien, en otras palabras, no existe ninguna controversia cuando la cuota tributaria es favorable al contribuyente perceptor del tributo, por cuanto existe un crédito técnico a su favor y por lo tanto, no se genera la obligación de enterar. El problema surge cuando la cuota tributaria es favorable al ente (sic) acreedor del tributo, ya que este contribuyente perceptor debe enterar el monto que ha percibido de terceros y pretende pagarlos con créditos provenientes de retenciones en ocasión a la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Así las cosas, este Tribunal observa de la sentencia líder señalada, que la misma deja por sentado que no existe compensación cuando se trata de impuestos directos con indirectos que prevean la estructura del crédito y débito fiscal por la aplicación del Artículo 49 del Código Orgánico Tributario y sostiene:

(...omissis...)

Si bien es cierto lo señalado por la Sala en cuanto a la compensación de impuestos directos con impuestos indirectos, este Sentenciador es del criterio que siempre que exista una cuota favorable al ente (sic) acreedor del tributo por los montos recibidos por sus compradores o receptores de servicios, es una deuda ajena, que somete al contribuyente de derecho a una obligación de hacer que consiste en el enteramiento de los montos percibidos por los contribuyentes de hecho en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales y siendo una deuda ajena, es decir, que no sale de su patrimonio, no opera la figura de la compensación con otros impuestos.

No obstante lo expuesto, se observa que el caso de autos se refiere a la compensación de los excesos de impuesto pagados, vale decir, de los excedentes de retenciones de Impuesto al Valor Agregado soportadas y no descontadas, como medio de extinción de la obligación tributaria, derivada de la sexta (6ta.) porción de la Declaración Estimada de Impuesto sobre la Renta correspondiente a los períodos de imposición de los meses de agosto, septiembre y octubre del año 2005.

En este sentido, en lo que respecta a los excedentes de retenciones de Impuesto al Valor Agregado soportados y no descontados y la recuperación de estas retenciones acumuladas, tenemos que, además del Código Orgánico Tributario, tanto la Ley de Reforma Parcial de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado publicada en Gaceta Oficial número 37.999, de fecha 11 de agosto de 2004, y la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056, estipulan (sic) la normativa que rige este tipo de procedimiento en específico.

Ello así, encontramos que el Artículo 11 de la Ley de Reforma Parcial de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, señala:

(...omissis...)

Del análisis del Artículo transcrito, se deduce que, si bien expresa que los contribuyentes podrán recuperar ante la Administración Tributaria los excedentes de retenciones que correspondan, sin embargo, señala que debe seguirse a tal efecto, el procedimiento establecido en la Providencia respectiva, constituyendo en este caso, la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056, de fecha 27 de enero de 2005.

En virtud de ello, se evidencia que a través de actos de rango sublegal, como lo es la mencionada Providencia, la Administración Tributaria estableció un sistema de retenciones del Impuesto al Valor Agregado que ciertamente distorsiona el sistema de ese

tributo, sistema mediante el cual, se realizan adelantos en el pago por operaciones de contribuyentes calificados como especiales que inciden sobre los créditos tributarios de carácter técnico y que bajo un complejo sistema, permiten la recuperación de los excedentes por retenciones acumuladas, especialmente las soportadas y no descontadas.

De esta manera, el Artículo 9 de dicha Providencia dispone:

(...omissis...)

En efecto, de acuerdo a este Artículo, se establece la posibilidad de la recuperación, la cual no tiene otro objeto que la posterior compensación y de esta forma, se reconoce que tales excedentes no descontados estén fuera de aquellos aspectos técnicos como lo son la cuota tributaria y el sistema de créditos y débitos que prevé la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual significa que la prohibición a que hace referencia el Código Orgánico Tributario [de 2001] en el Parágrafo Único del Artículo 49, no es aplicable al caso de las retenciones puesto que éstas son verdaderos créditos, los cuales tienen un tratamiento distinto al del crédito de carácter técnico por haberse soportado el impuesto indirecto cuya traslación hace el vendedor en la factura.

Asimismo, señala el Artículo 10 eiusdem:

(...omissis...)

De conformidad con las normas enunciadas, el procedimiento de recuperación de los excedentes de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, a los efectos de una posterior compensación, se inicia mediante una solicitud de recuperación por parte del contribuyente hacia la Administración Tributaria y si ésta (sic) decisión administrativa de recuperación de los excedentes de retenciones del Impuesto al Valor Agregado es favorable, entonces el contribuyente podrá solicitar la compensación de estos créditos que han sido reconocidos por la Administración, con las deudas tributarias que el mismo requiera, por cuanto, está reconociendo que tales créditos son verdaderas deudas tributarias y que cumplen con los requisitos de simultaneidad, homogeneidad, liquidez, exigibilidad y reciprocidad; por lo que, al extraerse esas retenciones del sistema plurifásico no acumulativo, se convierten en verdaderos créditos que pueden ser recuperados y, de ser el caso, posteriormente compensados.

Adaptando lo anterior al caso de marras, este Tribunal observa de los documentos que constan en autos (folios 102 al 103 del expediente judicial), que la recurrente no cumplió con el procedimiento de recuperación de excedentes de retenciones del Impuesto al Valor Agregado previsto en la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056, por cuanto, como se señaló en líneas precedentes, debe existir previamente una solicitud de recuperación por parte del contribuyente, y una vez aprobada, es decir, una vez reconocidos por la Administración los créditos cuya recuperación se solicita, procederá la compensación pretendida por el contribuyente. En otras palabras, si bien no se necesita autorización por parte de la Administración Tributaria para compensar en los términos expuestos en este fallo o del Código Orgánico Tributario, es necesario que se agote primariamente el procedimiento de recuperación de tributos y luego, cuando se emita la decisión administrativa, se procede a la compensación de los mismos, cuestión que no sucedió en el presente caso, puesto que la recurrente opuso directamente la compensación de créditos producto de los excedentes de retenciones de Impuesto al Valor Agregado, con las deudas correspondientes a la sexta (6ta.) porción de Impuesto sobre la Renta estimado del año 2005, sin efectuar preliminarmente una solicitud de recuperación de dichos créditos.

En consecuencia, visto que la recurrente no cumplió con el procedimiento de recuperación de excedentes de retenciones del Impuesto al Valor Agregado previsto en la Providencia

Administrativa SNAT/2005/0056, a los efectos de una posterior compensación, este Tribunal declara improcedente la compensación de créditos consumada por la recurrente en virtud de los términos expuestos y por lo tanto, procedentes las multas impuestas en las Resoluciones impugnadas. Así se declara.

Es importante destacar, que además de que esta recuperación previa es un mecanismo de control de la Administración Tributaria, también debe ser entendido como aquella situación especial que se aparta de la prohibición de compensación de impuestos indirectos con impuestos directos, es la formalidad para que este sea excluido de su naturaleza indirecta, por lo que se requiere de un procedimiento administrativo previo que lo reconozca, lo cual no implica que la compensación no opere de pleno derecho, tampoco implica que para compensar se requiera autorización previa de la Administración Tributaria. Se (sic) declara.

Con respecto a los intereses moratorios, este Tribunal observa que estos son procedentes, toda vez que el régimen de los intereses moratorios conforme al Código Orgánico Tributario 2001, se produce bajo unas condiciones distintas a las interpretadas bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, el cual fue interpretado por la otrora Corte Suprema de Justicia en Sala Plena mediante sentencia de fecha 14 de diciembre de 1999, aclarada posteriormente mediante sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, por lo que siendo exigible el pago del tributo al momento en que conforme a la ley debía pagarse la deuda tributaria, estos comienzan a correr en los términos que señala la Administración Tributaria en el acto recurrido. Así se declara.

Incluso este Tribunal entiende que las decisiones recientes en materia de intereses moratorios son aplicables a aquellos casos regulados bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, más no los regulados a partir de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, puesto que la norma parte de un supuesto distinto al de los Código anteriores e incluso bajo la vigencia de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, la cual sirvió de base para el criterio inicial en el caso Madosa.

En consecuencia, este Tribunal disiente del reciente criterio expresado por la Sala Políticoadministrativa (sic) del Tribunal Supremo de Justicia mediante decisión número 557 de fecha 07 de mayo de 2008. Así se declara.

III DISPOSITIVA

En virtud de las razones precedentemente expuestas, este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara SIN LUGAR, el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la sociedad mercantil DOW VENEZUELA, C.A., contra el acto administrativo contenido en la Resolución GCE/DR/ACDE/2006/265, de fecha 23 de octubre de 2006, (...).

En consecuencia, se confirma el acto recurrido.

De conformidad con el Artículo 327 del Código Orgánico Tributario, se condena en costas a la recurrente en un 10% sobre el valor de lo debatido en la presente instancia judicial. (...)" (Agregados de esta Sala).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 11 de agosto de 2009 la abogada María Migdalia Padrón, antes identificada, actuando en su condición de representante judicial de la compañía actora, consignó escrito de fundamentación de la apelación,

en el cual señaló los argumentos que a continuación se exponen:

Sostiene que el fallo apelado incurrió en el **vicio de contradicción**, al establecer por una parte, que previo a la compensación de créditos fiscales debe existir el procedimiento de recuperación y posterior autorización por parte de la Administración Tributaria para que la contribuyente pueda utilizar los excedentes de retenciones de impuesto al valor agregado; y por la otra, que no se necesita la autorización del órgano exactor para proceder a compensar los créditos fiscales conforme a lo estatuido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

Luego de citar la sentencia de esta Alzada Nro. 1318 del 8 de septiembre de 2004, caso: *H.L. Boulton & CO*, y de hacer algunas consideraciones sobre la regulación de la compensación en los Códigos Orgánicos Tributarios de 1992, 1994 y 2001, indica que “(...) *las facultades de la Administración establecidas en el Código Orgánico Tributario [de 2001] en modo alguno representan, como lo señala el dicho del texto legal, un reconocimiento del derecho a la compensación, ni tampoco significa, que aún cuando no se realice la notificación, independientemente que este caso (sic) se cumplió, constituye un requisito para su procedencia, toda vez que la institución opera de pleno derecho (...) sin requerir el ejercicio de dicho derecho el pronunciamiento previo de la Administración Tributaria que lo valide o reconozca*”. (Interpolados de esta Superioridad).

Con relación a la declaratoria del Juez de mérito atinente a que en el caso de excedentes de las retenciones del impuesto al valor agregado debe agotarse previamente el procedimiento de recuperación y posteriormente la aprobación del órgano exactor para disponer de los créditos fiscales, argumenta que éste “(...) *resulta ser el mismo procedimiento de compensación, ya que la Administración Tributaria, por medio de la recuperación, procederá a verificar y constatar el carácter de exigible, no prescrito y líquido de los créditos fiscales (...)*”.

Asimismo, afirma que los créditos fiscales correspondientes a excedentes de retenciones de impuesto al valor agregado están excluidos de la prohibición contenida en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en *ratione temporis*, por cuanto éstos no tienen las características técnicas del crédito ni del débito fiscal, en virtud de tratarse de montos que “(...) *exceden de una retención de IVA que no tiene naturaleza de anticipo de impuesto que no se causó en la totalidad de lo estimado por el órgano que estableció el porcentaje a retener (...)*”. (Sic).

Después de hacer referencia parcialmente a la decisión judicial impugnada, y de citar la sentencia Nro. 00559 del 29 de marzo de 2001, caso: *Editora El Nacional*, señala que en la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado de 2004, ni en el Código Orgánico Tributario de 2001, aplicables en razón del tiempo, existe “*procedimiento de descuento de impuesto*”, por lo que “(...) *la recuperación autorizada en el segundo aparte del artículo 11 de la Ley del IVA [impuesto al valor agregado] y en los artículos 8 y 9 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 de fecha 28 de febrero de 2005 (...) no es otra cosa que una autorización otorgada expresamente por la Ley y la Administración Tributaria para aplicar la compensación, violando de esta forma el artículo 49 del COT [del citado Texto Orgánico Tributario de 2001]*”, y con ello -a su decir- el Sentenciador de la causa se excedió en la interpretación de la norma legal, por cuanto supuso la aplicación de

una Providencia Administrativa por encima de una Ley Orgánica, incurriendo de esta manera además del vicio de contradicción en una **errónea interpretación de la Ley**. (Agregados de esta Sala).

Por otra parte, alega la **violación del principio de legalidad** contemplado en el artículo 137 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en virtud de que mal puede pretender el Juzgado de instancia aplicar la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2005/0056 de 2005, por ser una norma de rango sub-legal en contraste con el Código Orgánico Tributario de 2001, en el entendido de que si dicha Providencia establece un procedimiento totalmente contradictorio a Ley Orgánica es ilegal, de allí que no puede aplicarse sobre las disposiciones del Código de la especialidad “(...) *al establecer que se debe solicitar autorización a la Administración Tributaria para recuperar excedentes de retenciones de IVA para posteriormente compensar dichos créditos, toda vez que esta circunstancia limita el derecho que tiene todo contribuyente de poder oponer la compensación de créditos fiscales sin previa autorización de la Administración Tributaria (...)*”.

En conexión con lo que precede, agrega que el Juzgado de mérito al haber declarado sin lugar el recurso contencioso tributario incoado por la compañía accionante de forma subsidiaria al recurso jerárquico, violó el mencionado principio constitucional al igual que lo hizo el órgano exactor en el acto administrativo recurrido, siendo éste por consiguiente de imposible e ilegal ejecución.

Para concluir, solicita a esta Sala declarar con lugar el recurso de apelación interpuesto y, por ende, revocar la sentencia dictada por el Tribunal de instancia.

IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

La abogada María Flor Sequera Martínez, ya identificada, actuando en su condición de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, presentó en fecha 23 de septiembre de 2009 escrito de contestación a la apelación ejercida por la contribuyente, bajo los argumentos siguientes:

Indica que en el caso objeto de estudio resultan infundados los alegatos esgrimidos por la apoderada judicial de la sociedad mercantil de autos sobre la supuesta contradicción del fallo apelado, por cuanto lo que se desprende de su motivación es que el Juzgador *a quo* hizo un análisis deductivo de la figura de la recuperación de los créditos fiscales y de la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria, para luego acoger el criterio sostenido -a su decir- por esta Alzada, según el cual “(...) *la compensación que se produce dentro de la estructura del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, es una determinación de la cuota tributaria, por lo que mal podría compensarse el excedente -sea éste, crédito o debido fiscal- con cualquier otro tributo, dada la imposibilidad material y jurídica de la misma (...)*”.

Con base en tales premisas, afirma que el Juez de instancia decidió de acuerdo a lo alegado y probado en autos, por cuanto de los documentos insertos en el expediente judicial, se evidencia que la compañía apelante no cumplió con el procedimiento de recuperación de excedentes de retenciones de impuesto al valor agregado previsto en la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2005/0056, pues sólo en caso de existir previamente dicha solicitud por parte de la empresa accionante, y una vez reconocidos por la Administración Tributaria los créditos fiscales cuya recuperación se solicita, es que procederá la compensación pretendida por el sujeto pasivo.

En ese sentido, puntualiza que resulta clara y ajustada a derecho la interpretación efectuada por el Juzgado de la causa “(...) pues en vista de que la recurrente no cumplió con el procedimiento de recuperación de excedentes de retenciones del impuesto al valor agregado (...) a los efectos de una posterior compensación, ese Tribunal declaró improcedente la compensación de los créditos consumada por al (sic) recurrente (...) y por ende son procedentes las multas impuestas en la resolución impugnada; por lo que mal podría ser cuestionada su actividad de juzgamiento, cuando ésta, ha estado ajustada al ordenamiento jurídico vigente (...)”.

Luego de hacer referencia a la normativa aplicable en el presente caso, esgrime que “(...) siempre que exista una cuota favorable al ente (sic) acreedor del tributo con motivo de los montos recibidos por sus compradores o receptores de servicios, es una deuda ajena, que somete al contribuyente de derecho a una obligación de hacer, que consiste en el enteramiento de los montos percibidos por los contribuyentes de hecho en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales y siendo una deuda ajena, es decir, no pagadera por parte del patrimonio del pagador, no opera la figura de la compensación solicitada por la representación judicial de la recurrente (...)”. (Sic).

Finalmente, solicita a esta Superioridad declarar sin lugar la apelación ejercida y, en el supuesto contrario, eximir de costas procesales a la República por haber tenido suficientes y racionales motivos para litigar.

V INFORMES

En la oportunidad procesal fijada para que tuviese lugar el acto de informes en la presente causa, el abogado Asdrúbal David Villegas Castro, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 28.286, actuando en su condición de apoderado en juicio de la sociedad de comercio Dow Venezuela, C.A., según se evidencia del instrumento poder inserto a los folios 49 al 53 de las actas procesales, ratificó los argumentos expuestos en la fundamentación de la apelación, y respecto a la contestación realizada por el Fisco Nacional, sostuvo lo siguiente:

Manifiesta que “(...) la República violó íntegramente el principio de Jerarquía de las Leyes, ya que supuso la aplicación de una Providencia Administrativa (...) por encima de una Ley Orgánica (...)”.

También sostiene que los alegatos esgrimidos de la representación fiscal son contradictorios en virtud de haber desestimado los alegatos de su representada, basándose en una comparación errónea de la figura de la recuperación de excedentes de retenciones de impuesto al valor agregado, prevista en el artículo 11 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado de 2004, vigente en razón del tiempo, con el crédito fiscal definido por ese instrumento normativo, el cual por su naturaleza jurídica no puede ser compensado.

Vinculado a lo anterior, afirma que “(...) ya que [el crédito fiscal] constituye un elemento técnico utilizado para determinar la cuota tributaria a ser declarada y enterada en la oportunidad debida por el contribuyente, mientras que [los excedentes de créditos fiscales constituyen] un monto que excede de una Retención de IVA que tiene naturaleza de anticipo de impuesto que no se causó en su totalidad de lo estimado por el órgano que estableció el porcentaje a retener y la cual, no se encuentra prevista en la prohibición de compensación que establece el parágrafo único del artículo 49 del COT, ya que esta norma prohíbe la

compensación de créditos fiscales provenientes de impuestos indirectos como elemento técnico necesario para determinar la cuota tributaria conforme a la figura: CR-DB=IVA a pagar, el cual no tiene carácter de líquido, exigible y no prescrito, no siendo éste el carácter de los referidos excedentes que si (sic) tienen ese carácter, aun cuando una norma de rango sub legal como lo es la Providencia Administrativa N° PA0056 (sic) limita la compensación de pleno derecho de los mismos al procedimiento previo de la recuperación de los créditos fiscales, contrariando una norma de mayor jerarquía como lo es el Código Orgánico Tributario, toda vez que si es así, se estaría violentando el principio de legalidad previsto en el artículo 137 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en concordancia con el artículo 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos respecto al orden jerárquico de las normas (...)". (Sic). (Corchetes de esta Superioridad).

Por su parte, la abogada María Flor Sequera Martínez, antes identificada, actuando en representación de la República, ratificó los argumentos expuestos en el escrito de contestación a los fundamentos de la apelación de la compañía actora, destacando que a tenor de lo previsto en el artículo 11 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado de 2004, en concordancia con los artículos 8, 9 y 10 de la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2005/0056 de 2005, resulta coherente que el excedente del impuesto retenido que no hubiese podido ser descontado por la contribuyente, "(...) pueda ser traspasado al período impositivo siguiente o a los sucesivos, hasta su descuento total; si transcurrido (sic) tres (03) períodos de imposición, aún subsiste algún excedente sin descontar; el contribuyente podrá optar por solicitar la recuperación total o parcial del saldo acumulado, siendo recuperables las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes e retención y se encuentren reflejadas en el estado de cuenta del contribuyente; siempre y cuando dicha recuperación sea solicitada por aquél ante la Administración Tributaria Nacional y acordada por ésta (...)". (Sic).

VI CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala Político-Administrativa pronunciarse acerca de la apelación ejercida por la sociedad de comercio Dow Venezuela, C.A., contra la sentencia definitiva Nro. 107/2008 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 8 de agosto de 2008, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto subsidiariamente al recurso jerárquico por la referida empresa, contra la Resolución Nro. GCE/DJT/2007/2720 del 13 de julio de 2007 (notificada el 23 de ese mismo mes y año), y las Planillas de Liquidación Nros. 6015000002, 601500000402 y 6015005532, todas de fecha 18 de diciembre de 2006; emitidas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Vistos los términos en que fue dictada la decisión apelada y examinados los argumentos invocados en su contra por la representación en juicio de la contribuyente, así como las defensas esgrimidas por el Fisco Nacional en la contestación a la apelación, observa esta Alzada que la controversia planteada en el caso de autos se circunscribe a verificar la procedencia en el fallo apelado de: **i) el vicio de contradicción** al considerar el Juez de la causa, por una parte, que previo a oponerse la compensación debía efectuarse el procedimiento de recuperación para que la compañía accionante pudiese utilizar los excedentes de retenciones de impuesto al

valor agregado con la consecuente autorización de la Administración Tributaria y, por la otra, que no se necesita la autorización del órgano exactor para proceder a compensar los créditos fiscales conforme a lo estatuido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo; **ii)** el vicio de **falso supuesto de derecho** por la errónea interpretación del artículo 49 del señalado Código de la especialidad, al estimar el Sentenciador de la causa procedente el rechazo de los créditos fiscales opuestos por la empresa actora, en razón de no haber ejercido previamente el procedimiento de recuperación de excedentes de créditos fiscales de impuesto al valor agregado, así como por estar dichos excedentes -a juicio de la apelante-excluidos de la prohibición contenida en la referida norma por no tener naturaleza de crédito ni de débito fiscal; y **iii)** la **violación del principio de legalidad** consagrado en el artículo 137 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela al aplicar el Juzgador la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2005/0056 de 2005 en contraposición al Texto Orgánico Tributario de 2001.

No obstante el orden en que fueron presentados los argumentos esgrimidos por la prenombrada sociedad mercantil en el escrito de fundamentación de la apelación respectivo, esta Sala aprecia que la finalidad de las denuncias realizadas por la recurrente están dirigidas a desvirtuar los pronunciamientos proferidos por el Juzgado *a quo* al confirmar la improcedencia del rechazo de los créditos fiscales opuestos por la contribuyente, derivados de los excedentes de retenciones de impuesto al valor agregado correspondientes a los períodos impositivos de los meses de agosto, septiembre y octubre de 2005, siendo el punto central de la controversia verificar la conformidad a derecho de la interpretación del artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001, y la aplicabilidad del artículo 11 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado de 2004, en concordancia con los artículos 9 y 10 de la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2005/0056 de 2005, instrumentos normativos estos vigentes en razón del tiempo; por lo tanto, este Alto Juzgado se pronunciará de forma conjunta sobre todas las delaciones invocadas por la sociedad mercantil de autos, dada la íntima conexión existente entre las mismas, por cuanto ello permitirá determinar la procedencia de la compensación opuesta por la compañía accionante en la presente causa. **Así se establece.**

En orden a lo que antecede, este Alto Tribunal pasa a decidir el recurso de apelación y, en tal sentido, observa lo siguiente:

De la procedencia de la compensación opuesta por la contribuyente:

Aprecia esta Superioridad que en el caso bajo estudio la representación en juicio de la parte apelante sostiene que el Juzgado de mérito incurrió en el **vicio de contradicción**, al considerar, por una parte, que previo a la oposición de la compensación debía realizarse el procedimiento de recuperación de los excedentes de créditos fiscales con la consecuente autorización del órgano exactor para que la contribuyente pudiese utilizar los mismos y, por la otra, que no se necesita la autorización del órgano exactor para proceder a compensar los créditos fiscales conforme a lo estatuido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, el cual fue **interpretado de forma errónea.**

Por ende, afirma que dicho proceder conculca el **principio de legalidad** consagrado en el artículo 137 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por cuanto mal podía el Sentenciador de Instancia pretender la aplicación de la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2005/0056 de 2005 en contraposición al Código de la especialidad de 2001.

Frente a lo cual la representación fiscal estimó que el fallo apelado se encuentra conforme a derecho, por cuanto el Sentenciador *a quo* decidió de acuerdo a lo alegado y probado en autos, pues de las actas del expediente judicial quedó demostrado que la compañía apelante no cumplió con el procedimiento de recuperación de excedentes de créditos fiscales derivados de retenciones de impuesto al valor agregado, contemplado en la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2005/0056 de 2005, dado que debe existir previamente una solicitud de recuperación por parte de la contribuyente, y una vez reconocidos éstos por la Administración Tributaria, es que procederá la compensación pretendida por el sujeto pasivo.

Ahora bien, a fin de resolver conjuntamente las denuncias formuladas por la parte apelante, esta Máxima Instancia considera necesario precisar que el vicio de contradicción trae como consecuencia la nulidad de la sentencia, a tenor de lo dispuesto en el artículo 244 del Código de Procedimiento Civil, que dispone lo siguiente:

“Artículo 244.- Será nula la sentencia: (...) por resultar (...) de tal modo contradictoria, que no pueda ejecutarse o no aparezca que sea lo decidido (...)”. (Destacados de esta Sala).

La citada norma pone de relieve que el vicio de contradicción o vicio de sentencia contradictoria, se produce cuando en la elaboración de su dictamen el órgano decisor incorpora dos (2) o más dispositivos antagónicos, de suerte que el mandato judicial se torne inejecutable o no parezca corresponderse con el verdadero sentido o alcance de la resolución adoptada.

En tal sentido, se debe reiterar lo sentado en forma pacífica por esta Sala en diferentes fallos sobre el vicio de contradicción, entre ellos, las sentencias Nros. 01066, 01644 y 00286, de fechas 3 de agosto de 2011, 3 de diciembre de 2014 y 6 de abril de 2017, casos: *Agri, C.A.*, *Yanilo José Jovo Nava* y *Casa Oliveira, C.A.*, respectivamente, mediante las cuales se dejó sentado lo que sigue:

“(...) La más reciente doctrina de este Alto Tribunal ha señalado, que el vicio de inmotivación (dentro del cual puede ubicarse el vicio de contradicción) no sólo se produce al faltar de manera absoluta los fundamentos de la decisión, sino que, paralelamente, existen otros supuestos que al incidir de manera claramente negativa sobre los motivos del fallo los eliminan, deviniendo así en inexistentes, por lo que tales errores producen la inmotivación total, pura y simple.

En este sentido, se ha señalado que tales circunstancias pueden ocurrir bajo las siguientes hipótesis:

(...omissis...)

Contradicciones graves en los propios motivos que implican su destrucción recíproca (...).”

De este modo, es criterio de esta Alzada que a fin de verificarse el vicio de contradicción es imprescindible que el origen de la discordancia se ubique entre los distintos dispositivos del fallo, de manera que uno neutralice al otro y, a causa de ello, se obstaculice su ejecución o se produzca total incertidumbre sobre su objeto. (*Vid.*, sentencia Nro. 00985 del 6 de octubre de 2016, caso: *Manuel Felipe Quintero Zambrano*).

Por otra parte, es preciso señalar que esta Sala Político-Administrativa se ha pronunciado reiteradamente acerca del vicio de falso supuesto (*vid.*, fallos Nros. 00183, 00039, 00618, 00278, 00632 y 00389, de fechas 14

de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio de 2010, 11 de abril de 2012, 22 de junio de 2016, y 4 de julio de 2017, casos: *Banesco, Banco Universal, C.A.; Alfredo Blanca González; Shell de Venezuela, S.A.; y Automóviles El Marqués III, C.A.; Expertos Integrales Expertia, S.A.; y Telcel, C.A.*, respectivamente), en los términos que se indican a continuación:

“(…) de acuerdo a pacífica y reiterada jurisprudencia de esta Sala, el vicio de suposición falsa en las decisiones judiciales se configura, por una parte, cuando el Juez, al dictar un determinado fallo, fundamenta su decisión en hechos inexistentes, falsos o que no guardan la debida vinculación con el o los asuntos objeto de decisión, verificándose de esta forma el denominado falso supuesto de hecho. Por otro lado, cuando los hechos que sirven de fundamento a la decisión existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el órgano jurisdiccional al emitir su pronunciamiento los subsume en una norma errónea o inexistente en el derecho positivo, o incurre en una errada interpretación de las disposiciones aplicadas, se materializa el falso supuesto de derecho (…)”. (Destacados de esta Alzada).

Por último, debe mencionarse que, respecto al principio de legalidad, la doctrina y la jurisprudencia patria coinciden al sostener que sus implicaciones básicas van desde el postulado fundamental, conforme al cual la Administración sólo puede obrar cuando haya sido legalmente facultada, hasta la reserva de Ley, concebida como un medio de protección o garantía para la preservación de la propiedad privada y la libertad de disposición de los derechos patrimoniales ante las restricciones impuestas y derivadas de los tributos, en virtud de la cual pueden cobrarse determinados tributos cuando éstos hayan sido previstos en la Ley.

En este sentido, el señalado principio es visto como una de las características propias del moderno Estado de Derecho, que comporta la subordinación del obrar de la Administración Tributaria a la Constitución y las Leyes; resultando éste, objeto de estudios doctrinarios, que coinciden al calificarlo como “*una norma sobre normación*”, que comporta el establecimiento de las relaciones entre el ordenamiento jurídico en general y el acto u actos emanados de la Administración. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 05656 del 21 de septiembre de 2005, caso: *Cartonajes Florida, S.A. y otros*, ratificada entre otros, en el fallo Nro. 00516 del 11 de mayo de 2017, caso: *Productos de Seguridad Industrial, C.A. (PRODUSCA)*).

Indicado lo anterior, esta Máxima Instancia observa que en el caso de autos la contribuyente pretende la compensación de los “*(…) créditos líquidos, exigibles y no prescritos provenientes de retenciones de Impuesto al Valor Agregado, pagado en exceso en ejercicios anteriores y con antigüedad superior a tres meses, no compensados o cedidos (…)*”, esto es, los excedentes de retenciones del impuesto al valor agregado correspondientes a los períodos de imposición de los meses de agosto, septiembre y octubre de 2005 contra el pago de la sexta porción de la declaración estimada de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2005, lo cual fue declarado improcedente por el órgano exactor mediante la “*Resolución de Improcedencia de Compensación*” Nro. GCE/DR/ACDE/2006/265 de fecha 23 de octubre de 2006, confirmada posteriormente en la Resolución Nro. GCE/DJT/2007/2720 del 13 de julio de 2007, identificadas *ut supra*.

Así las cosas, partiendo de los argumentos expuestos por la accionante, respecto la operatividad de la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria, debe precisarse que no pocas han sido las discusiones que se han presentado debido a la diversidad de tratamiento que ha recibido dicha figura a lo largo de los distintos Códigos Orgánicos Tributarios promulgados por el Legislador tributario durante los años 1982,

1992 y 1994; lo cual ya ha sido objeto de estudio por esta Sala en su fallo Nro. 01178 del 1° de octubre de 2002, caso: *Domínguez y Cía*, ratificado entre otras, en las decisiones Nros. 00619, 01468 y 00158, de fechas 30 de junio de 2010, 29 de octubre de 2014 y 8 de marzo de 2017, casos: *Mangueras Guayana, C.A., C.A.*; *de Puertos, Estructuras y Vías (C.A.P.E.V.)*; y *Ensambladora Carabobo C.A.*, respectivamente.

No obstante, este Alto Juzgado observa que para el presente caso, la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria se encuentra contemplada en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001, siendo este el instrumento normativo aplicable en razón de su vigencia temporal a las obligaciones tributarias debatidas en esta causa, el cual prevé lo que se menciona de seguidas:

“Artículo 49.- La compensación extingue, de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos, intereses, multas y costas procesales, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por las más antiguas, aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo. Asimismo, se aplicará el orden de imputación establecido en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 44 de este Código.

El contribuyente o su cesionario podrán oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos, intereses, multas y costas procesales, o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial de los mismos, sin necesidad de un pronunciamiento administrativo previo que reconozca su derecho. El contribuyente o su cesionario estarán obligados a notificar de la compensación a la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de haber sido opuesta, sin que ello constituya un requisito para la procedencia de la compensación, y sin perjuicio de las facultades de fiscalización y de determinación que pueda ejercer la Administración posteriormente. La falta de notificación dentro del lapso previsto generará la sanción correspondiente en los términos establecidos en este Código.

Por su parte, la Administración podrá oponer la compensación frente al contribuyente, responsable o su cesionario, a fin de extinguir, bajo las mismas condiciones, cualesquiera créditos invocados por ellos.

Parágrafo Único.- La compensación no será oponible en los impuestos indirectos cuya estructura y traslación prevea las figuras de los denominados débito y crédito fiscales, salvo expresa disposición legal en contrario (...)” (Negritas de esta Alzada).

De la normativa transcrita, se observa que la prohibición de compensar en materia del impuesto al valor agregado no resulta absoluta, pues si bien la citada disposición señala que “(...) *La compensación no será oponible en los impuestos indirectos cuya estructura y traslación prevea las figuras de los denominados débito y crédito fiscal (...)*”, prevé que “*salvo expresa disposición legal en contrario*” que establezca una regulación que consienta la compensación de tales tributos indirectos.

En este sentido, debe destacarse que la excepción a la prohibición de compensación del aludido Texto Normativo, está prevista en el artículo 11 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 37.999 el 11 de agosto de 2004, vigente *ratione temporis*, según el cual, en los casos de solicitudes de recuperación de los excedentes de retenciones de dicho impuesto, si la decisión administrativa que la resuelva resulta favorable, procederá la compensación contra

cualquier tributo nacional, incluso contra la cuota tributaria determinada conforme a lo estatuido en dicha Ley (vid., sentencia Nro. 00816 del 9 de mayo de 2015, caso: *Rowart de Venezuela, S.A.*). Preceptuando la citada norma lo siguiente:

“Artículo 11.- *La Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley.*

Asimismo, la Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto que deba devengarse en las ventas posteriores, en calidad de agentes de percepción, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley. A tal fin, la Administración Tributaria podrá designar como agentes de percepción a sus oficinas aduaneras.

Los contribuyentes ordinarios podrán recuperar ante la Administración Tributaria, los excedentes de retenciones que correspondan, en los términos y condiciones que establezca la respectiva Providencia. Si la decisión administrativa resulta favorable, la Administración Tributaria autorizará la compensación o cesión de los excedentes. La compensación procederá contra cualquier tributo nacional, incluso contra la cuota tributaria determinada conforme a lo establecido en esta Ley”. (Resaltado de esta Sala).

De esta forma, para regular el trámite relativo a las retenciones del impuesto al valor agregado que habrían de practicar los denominados contribuyentes especiales de dicho tributo, así como las recuperaciones de los excedentes de retenciones soportadas por los contribuyentes ordinarios del referido tipo impositivo, el Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dictó en fecha 27 de enero de 2005, la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2005/0056, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 38.136 del 28 de febrero de 2005, mediante la cual se designan los agentes de retención del mencionado impuesto, disponiendo en sus artículos 9, 10 y 11, el procedimiento tendente a obtener la recuperación de las retenciones acumuladas de dicho tributo, de la siguiente forma:

“Artículo 9.- *En los casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el excedente no descontado puede ser traspasado al período de imposición siguiente o a los sucesivos, hasta su descuento total. Si transcurridos tres (3) períodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación total o parcial del saldo acumulado.*

Sólo serán recuperables las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente, previa compensación de oficio conforme a lo establecido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario”.

“Artículo 10.- *La recuperación deberá solicitarse ante la División de Recaudación de (sic) Gerencia Regional de Tributos Internos, de su domicilio fiscal y sólo podrá ser presentada una (1) solicitud mensual.*

Aquellos contribuyentes que efectúen solicitudes que contemplen saldos acumulados correspondientes a períodos de imposición anteriores a la entrada en vigencia de la presente Providencia Administrativa, no podrán introducir nuevas solicitudes hasta tanto la Administración Tributaria no se haya pronunciado sobre la misma.

Los contribuyentes deberán acompañar los documentos que acrediten su representación; igualmente, podrá solicitarse que acompañe (sic) las declaraciones correspondientes a los períodos que reflejan tal acumulación de retenciones.

En la misma solicitud el proveedor deberá indicar, para el caso que la misma resulte favorable, su decisión de compensar o ceder, identificando tributos, montos y cesionario; y el tributo sobre el cual el cesionario efectuará la imputación respectiva.

La compensación del agente de retención o su cesionario se aplicará siguiendo el orden establecido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario.

El Jefe de División de Recaudación correspondiente, deberá decidir la solicitud con la totalidad de los recaudos exigidos dentro de un plazo no mayor de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha de recepción definitiva de la solicitud. Las recuperaciones acordadas no menoscaban las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria.

En los casos de solicitudes que comprendan saldos acumulados de períodos anteriores a la entrada en vigencia de la presente Providencia, la Administración Tributaria deberá pronunciarse en un plazo no mayor de noventa (90) días hábiles contados a partir de la fecha de recepción definitiva de la solicitud.

Parágrafo Primero: En caso de falta de pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria dentro de los plazos establecidos en el presente artículo, se entenderá que el órgano tributario ha resuelto negativamente, conforme a lo establecido en el artículo 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Parágrafo Segundo.- A los fines de la recuperación de los saldos acumulados, los contribuyentes o sus cesionarios deberán, por una sola vez, inscribirse en el Portal <http://www.seniat.gov.ve> conforme a las especificaciones establecidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

No serán oponibles a la República las compensaciones y cesiones que se hubieren efectuado en contravención al procedimiento dispuesto en esta Providencia". (Negrillas de este Alto Juzgado).

“Artículo II.- En los casos en que la División de Recaudación, al decidir la recuperación solicitada por el contribuyente, detecte diferencias de impuesto autoliquidadas por los sujetos pasivos, procederá a ejecutar lo establecido en los artículos 172 al 175 del Código Orgánico Tributario y efectuará los requerimientos de información que considere pertinentes para la resolución de dicha solicitud.

Esta facultad no menoscaba la aplicación del procedimiento de fiscalización y determinación atribuido a la Administración Tributaria". (Resaltados de esta Superioridad).

En el contexto debatido, observa este Órgano Jurisdiccional que con motivo de la evolución y propia dinámica del impuesto al valor agregado y la conformación dentro del ordenamiento jurídico tributario nacional de las figuras de los agentes de retención y de percepción a los efectos de la eficaz y pronta recaudación de dicho impuesto, el Legislador Tributario reguló la excepción prevista en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón de su vigencia temporal, a la prohibición de compensar este tipo de tributos, permitiendo de esta manera la procedencia del indicado medio de extinción de la obligación tributaria inclusive con la cuota tributaria que se genera en la determinación del impuesto al valor agregado; derivado de lo cual estima esta Sala que los referidos créditos provenientes de dichos excedentes de retenciones se constituyen en

verdaderos “*créditos tributarios*” oponibles al Fisco Nacional, **con la salvedad de que medie necesariamente un pronunciamiento de la Administración Tributaria que así los reconozca.** (*Vid.*, sentencia Nro. 00619 del 30 de junio de 2010, caso: *Mangueras Guayana C.A.*, ratificada entre otros, en los fallos Nros. 00591, 00670, 01468 y 00816, de fechas 30 de abril, 7 de mayo y 29 de octubre de 2014 y 9 de mayo de 2015, casos: *Industrias Láctea Torondoy C.A (INLATOCA)*; *Ávila Servicios Médicos C.A.*; *C.A. De Puertos, Estructuras y Vías (C.A.P.E.V)*; y *Rowart de Venezuela, S.A.*, respectivamente).

Por ello, la Sala ha establecido que las retenciones excedentarias de impuesto al valor agregado -aun siendo oponibles al Fisco Nacional- hasta no ser recuperadas (previo procedimiento de recuperación previsto en la Providencia Administrativa No. SNAT/2005/0056 del 27 de enero de 2005), no pueden calificarse como créditos fiscales no prescritos, líquidos y exigibles, como lo exige el artículo 49 del referido Instrumento Normativo. (*Vid.*, fallos Nro. 01468 y 01274 de fechas 29 de octubre de 2014 y 5 de noviembre de 2015, casos: *C.A. de Puertos, Estructuras y Vía*, y *Productos de Acero Lamigal, C.A.*, en ese orden).

En observancia de las consideraciones precedentemente expuestas, esta Superioridad advierte que es acertado el pronunciamiento emitido por el Tribunal de la causa atinente a la aplicación del artículo 11 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado de 2004, en concordancia con los artículos 9, 10 y 11 de la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2005/0056, en virtud de que su aplicación no comporta una contravención ni desconocimiento de lo estatuido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, como mal pretendió hacerlo valer la representación judicial de la empresa actora, por cuanto esas disposiciones especiales constituyen la excepción a la regla prevista en el citado Texto Orgánico Tributario -conforme se indicó antes-, y como consecuencia de ello resultan ajustados a derecho los proveimientos del Juez *a quo*, por lo que se desecha el alegato esgrimido por la contribuyente referente a la supuesta violación del principio de legalidad. **Así de declara.**

Como corolario de lo anterior, aprecia esta Alzada que el Juzgador de mérito concluyó que “(...) *debe existir previamente una solicitud de recuperación por parte del contribuyente, y una vez aprobada, es decir, una vez reconocidos por la Administración los créditos cuya recuperación se solicita, procederá la compensación pretendida por el contribuyente. En otras palabras, si bien no se necesita autorización por parte de la Administración Tributaria para compensar en los términos expuestos en este fallo o del Código Orgánico Tributario, es necesario que se agote primariamente el procedimiento de recuperación de tributos y luego, cuando se emita la decisión administrativa, se procede a la compensación de los mismos (...)*”, lo cual no constituye en modo alguno pronunciamientos contradictorios que se destruyan entre sí, como erradamente lo afirma la parte apelante, ya que precisamente ese razonamiento estuvo dirigido a delimitar el procedimiento que debió seguir la compañía accionante para recuperar los excedentes de los créditos fiscales que poseía, y previo pronunciamiento favorable del órgano recaudador, oponer la compensación correspondiente, razón por la cual se desestima el vicio de contradicción alegado por la empresa actora. **Así se dispone.**

Igualmente, advierte esta Sala, contrario a lo afirmado por la representación en juicio de la empresa actora, que los argumentos proferidos por el Tribunal de mérito no partieron de una errónea interpretación de la normativa aplicable al presente caso, debido a que como quedó sentado en líneas precedentes, los excedentes de retenciones de impuesto al valor agregado no pueden ser compensados hasta no ser recuperados (previo

agotamiento del procedimiento previsto en la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2005/0056 del 27 de enero de 2005), no pudiendo catalogarse como créditos fiscales no prescritos, líquidos y exigibles, pues para tener esa cualidad debe mediar obligatoriamente un pronunciamiento de la Administración Tributaria que así los reconozca; siendo ello el reflejo del verdadero espíritu, propósito y razón de la normativa contenida en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001, cuya excepción se encuentra estatuida en el artículo 11 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado de 2004, en concordancia con los artículos 9, 10 y 11 de la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2005/0056 de 2005, por lo que se desecha el vicio de falso supuesto de derecho delatado por la representación judicial de la sociedad de comercio apelante. **Así se declara.**

Aunado a ello, tal como fue afirmado por el Tribunal de la causa y luego de la revisión de los documentos insertos en las actas procesales, especialmente del expediente administrativo consignado por el Fisco Nacional, esta Sala observa que en el presente caso la sociedad mercantil Dow Venezuela, C.A., no inició el procedimiento de recuperación de los aludidos excedentes de retenciones, de conformidad con los términos descritos en la citada normativa, sino que mediante Comunicación Nro. 018781 recibida el 28 de noviembre de 2005 por el aludido Servicio Autónomo, opuso directamente la compensación de los créditos fiscales derivados de excedentes de retenciones de impuesto al valor agregado correspondientes a los períodos impositivos de los meses de agosto, septiembre y octubre de 2005 contra el pago de la sexta porción de la declaración estimada de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2005, por la cantidad expresada actualmente en Ochenta y Nueve Mil Trescientos Setenta y Siete Bolívares con Setenta Céntimos (Bs. 89.377,70), siendo improcedente la compensación solicitada por la recurrente al no haber ejercido previamente el procedimiento de recuperación de excedentes de retenciones en comentario, y por ende, resultan ajustados a derecho tanto el fallo apelado como el acto administrativo recurrido. **Así se dispone.**

Dada la firmeza que adquieren con la precedente decisión las obligaciones tributarias contenidas en la Resolución impugnada, a juicio de este Máximo Tribunal **resulta inoficioso** entrar conocer acerca de lo alegado en el recurso de apelación y ratificado en el escrito de informes consignado ante esta Alzada por la representación judicial de la compañía recurrente, con relación al vicio de falso supuesto de derecho del fallo de mérito, puntualmente lo referente al análisis de la naturaleza de los elementos integrantes de la cuota tributaria y de los excedentes de retenciones del impuesto al valor agregado y su exclusión de la prohibición contenida en el Parágrafo Único del artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*. **Así se establece.**

En observancia de los razonamientos efectuados y visto que la compensación opuesta por la sociedad mercantil apelante no procede como se dijo *supra*, esta Alzada debe declarar **firmes** por no haber sido objeto de apelación por la contribuyente ni resultar desfavorables a los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos emitidos por el Juzgado *a quo* en la sentencia apelada referidos a la procedencia de: **i)** la sanción de multa impuesta a la empresa actora conforme a lo preceptuado en el artículo 175 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo; y **ii)** los intereses moratorios liquidados a tenor de lo estatuido en el artículo 66 *eiusdem*. **Así se declara.**

Resuelto lo precedente, no pasa inadvertido para esta Máxima Instancia que la sanción de multa fue impuesta a la accionante en términos porcentuales de conformidad con lo estatuido en el artículo 175 del Código

Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, por lo que la Administración Tributaria deberá atender a lo dispuesto en el artículo 94 (Parágrafo Segundo) *eiusdem*, según el cual “(...) **Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago**”. (Negrillas de esta Alzada).

Ello así, este Máximo Tribunal debe resaltar que **no es posible aplicar** a los fines del pago de la sanción, la unidad tributaria vigente al momento que la Administración fiscaliza y/o verifica y detecta el ilícito, ni tampoco la que esté vigente para cuando el sujeto pasivo pague la obligación principal, **sino la del pago de la respectiva multa**, tomando en cuenta que lo pretendido es que **la sanción no pierda su valor con el transcurso del tiempo**. (*Vid.*, sentencia Nro. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*, ratificada entre otros en el fallo Nro. 00389 del 4 de julio de 2017, caso: *Telcel, C.A.*).

Con fundamento en lo indicado, y por cuanto de los autos no se evidencia que la contribuyente haya pagado la sanción de multa que le fue aplicada, esta Superioridad **ordena** al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), efectuar el **recálculo** de la pena pecuniaria impuesta conforme a lo establecido en el artículo 175 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, con la realización del reajuste al que hace referencia el Parágrafo Segundo del artículo 94 *eiusdem*, así como de los intereses moratorios que resulten procedentes, según lo preceptuado en el artículo 66 *eiusdem*. **Así se decide**.

En atención a las consideraciones realizadas, esta Sala declara **sin lugar** el recurso de apelación ejercido por la representante judicial de la empresa actora, contra la sentencia definitiva Nro. 107/2008 dictada por el Tribunal Superior Noveno del Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 8 de agosto de 2008, la cual se **confirma**, incluyendo la condenatoria en costas procesales impuesta a la preindicada compañía por el Juzgado de la causa, en el monto equivalente al diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, tomando en consideración que ese fue el monto fijado por el Sentenciador de mérito y que el mismo no excede del límite máximo fijado en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se dispone**.

Vinculado a lo señalado, esta Alzada declara **sin lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto subsidiariamente al recurso jerárquico por la compañía apelante, contra la Resolución Nro. GCE/DJT/2007/2720 del 13 de julio de 2007 (notificada el 23 del mismo mes y año), y las Planillas de Liquidación Nros. 6015000002, 601500000402 y 6015005532, todas de fecha 18 de diciembre de 2006, las cuales quedan **firmes**. **Así se establece**.

VII DECISIÓN

En virtud de las razones precedentemente expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- SIN LUGAR el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial de la sociedad de comercio **DOW VENEZUELA, C.A.**, contra la sentencia definitiva Nro. 107/2008 dictada por el Tribunal Superior Noveno del Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el

8 de agosto de 2008, la cual se **CONFIRMA** incluyendo la condenatoria en costas procesales impuesta a la recurrente por el Juzgado de mérito, en el monto equivalente al Diez por Ciento (10%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, tomando en consideración que ese fue el monto fijado por el Juez de la causa y que el mismo no excede del límite máximo fijado en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014.

2.- FIRMES por no haber sido objeto de apelación por la contribuyente, ni resultar desfavorables a los intereses de la República, los pronunciamientos proferidos por el Juzgado remitente en el fallo de instancia, atinentes a la procedencia de: **i)** la sanción de multa impuesta a la empresa actora conforme a lo preceptuado en el artículo 175 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo; y **ii)** los intereses moratorios liquidados a tenor de lo estatuido en el artículo 66 *eiusdem*.

3.- SIN LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto subsidiariamente al recurso jerárquico por la referida compañía contra la Resolución Nro. GCE/DJT/2007/2720 del 13 de julio de 2007 (notificada el 23 de ese mismo mes y año), y las Planillas de Liquidación Nros. 6015000002, 601500000402 y 6015005532, todas de fecha 18 de diciembre de 2006, emitidas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**. Por consiguiente, quedan **FIRMES** los mencionados actos administrativos.

4.- Se ORDENA a la Administración Tributaria efectuar el **recálculo** de la sanción de multa impuesta conforme a lo establecido en el artículo 175 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, con la realización del reajuste al que alude el Parágrafo Segundo del artículo 94 *eiusdem*, así como de los intereses moratorios que resulten procedentes, según lo preceptuado en el artículo 66 *eiusdem*.

Publíquese, regístrese y notifíquese a las partes. Notifíquese al Procurador General de la República. Remítase 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 dos (02) días del mes de agosto del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado -
Ponente

**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD
**En fecha tres (03) de agosto del año dos
mil diecisiete, se publicó y registró la
anterior sentencia bajo el N° 00912.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD