



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **INOCENCIO ANTONIO FIGUEROA ARIZALETA**
Exp. Nro. 2014-0209

Mediante Oficio Nro. 014/2014 de fecha 22 de enero de 2014, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente Nro. AP41-U-2013-000069 de su nomenclatura, en virtud de la apelación ejercida el 29 de noviembre de 2013 por la abogada Yanett Mendoza, inscrita en el INPREABOGADO bajo el Nro. 34.360, actuando con el carácter de sustituta de la Procuradora General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según se evidencia en el documento poder cursante a los folios 135 y 137 de las actas procesales, contra la **sentencia definitiva Nro. 034/2013 dictada por el Juzgado remitente el 4 de octubre de 2013**, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 15 de febrero de 2013 por los abogados Alberto Benshimol, Burt Hevia y Liliana Longo, inscritos en el INPREABOGADO bajo los Nros. 72.831, 119.225 y 149.624, respectivamente, en su condición de apoderados judiciales de la sociedad de comercio **LEVEL 3 VENEZUELA, S.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda, el 6 de octubre de 1992, bajo el Nro. 7, Tomo 4-A PRO.; tal como se desprende del instrumento poder inserto en autos a los folios 66 al 68.

Dicho medio de impugnación judicial fue incoado contra la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DJT/2012/5405 de fecha 19 de diciembre de 2012, dictada por el Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido el 27 de octubre de 2008 y confirmó la Resolución (Improcedencia de Compensación) Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DF/2008/1899 de fecha 25 de agosto de 2008, suscrita por el Jefe de la División de Fiscalización de la señalada Gerencia Regional, en la cual se decidieron "(...) **PARCIALMENTE IMPROCEDENTES** las compensaciones de créditos fiscales Nros. 5997, 7561, 8613, 10610, 11599, 12345, 14400, 16274, 17953, 546, 2860, 5334, 7727, 9438, 10908, 12260, 13467, 14589, 15772, 17090, 18195, 458, 2006, 3954, 5839, 7597, 8675, 10350, 11542 de fechas 17/04/2002, 17/05/2002, 19/06/2002, 23/07/2002, 20/08/2002, 09/09/2002, 17/10/2002, 18/11/2002, 18/12/2002, 17/01/2003, 19/02/2003, 20/03/2003, 21/04/2003, 19/05/2003, 19/06/2003, 17/07/2003, 20/08/2003, 17/09/2003, 17/10/2003, 19/11/2003, 17/12/2003, 15/01/2004, 16/02/2004, 17/03/2004, 21/04/2004, 21/05/2004, 15/06/2004, 16/07/2004 y 18/08/2004,

respectivamente, interpuestas por la contribuyente (...)” (sic) (mayúsculas y negrillas del acto administrativo) y se estableció a cargo de la mencionada empresa, lo siguiente:

El pago de “(...) *las obligaciones tributarias originadas del Impuesto a los Activos Empresariales, correspondiente a los ejercicios fiscales comprendidos entre 01/01/2001 al 31/12/2001, 01/01/2002 al 31/12/2002, 01/01/2003 al 31/12/2003 y de la obligación tributaria originada del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio comprendido entre 01/01/2004 al 31/12/2004, por la totalidad de **Dos Mil Ciento Treinta y Un Millones Ciento Noventa y Cuatro Mil Seiscientos Dos Bolívares con Cuarenta y Ocho Céntimos (Bs. 2.131.194.602,48), equivalentes a la cantidad de Dos Millones Ciento Treinta y Un Mil Ciento Noventa y Cuatro Bolívares Fuertes (sic) con Sesenta y Un Céntimos (Bs. F. 2.131.194,61) (...)***”; de igual forma “(...) *la sanción establecida en el Artículo 175 del Código Orgánico Tributario [de 2001] (...) [en concordancia] con lo establecido en el Parágrafo Segundo del Artículo 94 [eiusdem] (...)*”, por el monto actual de Cuatrocientos Mil Seiscientos Setenta y Ocho Bolívares con Setenta y Dos Céntimos (Bs. 400.678,72); y la pena pecuniaria preceptuada “(...) *en el Artículo 112 numeral 1 del Código Orgánico Tributario [de 2001], equivalente al quince por ciento (15%) por cada mes de retraso en el pago de los anticipos del Impuesto a los Activos Empresariales omitidos (...)*”, por la cifra hoy expresada en Ciento Treinta y Ocho Mil Doscientos Ochenta y Cuatro Bolívares con Cuarenta y Ocho Céntimos (Bs. 138.284,48); e “(...) *intereses moratorios generados con ocasión de la omisión del pago de las obligaciones antes descritas (...), por la cantidad de **Dos Mil Sesenta y Dos Millones Setecientos Noventa y Seis Mil Doscientos Setenta y Seis Bolívares con Ochenta y Nueve Céntimos (Bs. 2.062.796.276,89), equivalentes a la cantidad de **Dos Millones Sesenta y Dos Mil Setecientos Noventa y Seis Bolívares Fuertes (sic) con Veintiocho Céntimos (Bs. F. (sic) 2.062.796,28), conforme al artículo 66 del Código Orgánico Tributario [de 2001] (...)*****”; montos que arrojan un total actualizado de Cuatro Millones Setecientos Treinta y Tres Mil Cuatrocientos Diecinueve Bolívares con Setenta y Cinco Céntimos (Bs. 4.733.419,75). (Negrillas de la fuente e interpolados de esta Sala).

Por auto del 10 de enero de 2014, el Tribunal de mérito oyó en ambos efectos la apelación fiscal y ordenó remitir el expediente a esta Alzada.

El 6 de febrero de 2014 se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, la Magistrada Mónica Misticchio Tortorella fue designada Ponente. Igualmente, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, lo cual hicieron el 6 de marzo de 2014 los abogados Rodolfo Fuentes y Carlos Coronel, inscritos en el INPREABOGADO bajo los Nros. 140.594 y 29.322, respectivamente, actuando con el carácter de sustitutos de la Procuradora General de la República en representación del Fisco Nacional, tal como se constata en el instrumento poder cursante a los folios 271 al 273 de las actas procesales.

En fecha 19 de marzo de 2014 los abogados Joaquín Dongoroz, con INPREABOGADO Nro. 117.237 y Liliana Longo, antes identificada, actuando con el carácter de apoderados en juicio de la empresa Level 3 Venezuela, S.A., tal como se evidencia del documento poder inserto a los folios 66 al 68 del expediente judicial, presentaron “(...) *escrito de contestación a la fundamentación de la apelación del SENIAT (sic) (...)*”.

La causa entró en estado de sentencia el 20 de marzo de 2014, a tenor de lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El 15 de octubre de 2014 la abogada Isabel Rada, con INPREABOGADO Nro. 178.196, actuando con el carácter de representante en juicio de la sociedad mercantil accionante, según se desprende del instrumento poder cursante a folios 66 al 68 de las actas procesales, compareció ante la Sala Político-Administrativa a los fines de realizar sustitución de poder reservándose su ejercicio, en el abogado Alejandro Blanco, con INPREABOGADO Nro. 219.490.

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 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.

El 14 de abril de 2015 el abogado Carlos Coronel, antes identificado, actuando con el carácter de sustituto de la Procuradora General de la República en representación del Fisco Nacional, solicitó a esta Máxima Instancia “(...) *se sirva dictar sentencia en la presente causa* (...)”.

En fecha 15 de abril de 2015 se dejó sentado que el día 11 de febrero de ese mismo año fue electa la Junta Directiva de este Supremo Tribunal, de conformidad con lo dispuesto 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 Ortiz y Bárbara Gabriela César Siero; y el Magistrado, Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta. Se reasignó la Ponencia al Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta.

El 19 de junio de 2015 y 20 de abril de 2016, la abogada Isabel Rada, antes identificada, en su condición de apoderada en juicio de la compañía Level 3 Venezuela, S.A., petitionó a esta Superioridad dictar sentencia en el presente asunto.

En fecha 21 de abril de 2016 se dejó constancia de la incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el 23 de diciembre de 2015, del Magistrado Marco Antonio Medina Salas y de la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en la última de las mencionadas fechas.

El 3 de noviembre de 2016 la abogada Isabel Rada, identificada con anterioridad, en su carácter de representante en juicio de la empresa actora, según se constata de instrumento poder inserto a folios 66 al 68 de las actas procesales, presentó diligencia ante este Órgano Jurisdiccional a los fines de efectuar sustitución de poder reservándose su ejercicio en los abogados Eduardo Meier y José Solarte, inscritos en el INPREABOGADO bajo los Nros. 61.465 y 257.167, respectivamente. Adicionalmente, manifestó “(...) *que ratific[a] en el presente acto el interés actual y directo de Level 3 Venezuela, S.A. en obtener un pronunciamiento de fondo en el asunto en marras* (...)”. (Corchetes de este Máximo Tribunal).

En fecha 15 de junio de 2017, compareció ante esta Superioridad la abogada Isabel Rada, antes identificada, en su condición de apoderada judicial de la sociedad mercantil recurrente, a los fines de solicitar se

dicte la decisión correspondiente en el presente asunto.

El 20 de junio de 2017 se dejó sentado que el 24 de febrero de ese mismo año se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal, 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.

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

El 23 de septiembre de 2008 se notificó a la sociedad mercantil Level 3 Venezuela, S.A. (en aquél momento denominada Global Crossing Venezuela, S.A.), de la Resolución (Improcedencia de Compensación) Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DF/2008/1899 de fecha 25 de agosto de ese mismo año, dictada por el Jefe de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la cual ese Servicio Autónomo declaró “(...) **PARCIALMENTE IMPROCEDENTES** las compensaciones de créditos fiscales Nros. 5997, 7591, 8613, 10610, 11599, 12345, 14400, 16274, 17953, 546, 2860, 5334, 7727, 9438, 10908, 12260, 13467, 14589, 15772, 17090, 18195, 458, 2006, 3954, 5839, 7597, 8675, 10350, 11542 de fechas 17/04/2002/ 17/05/2002, 19/06/2002, 23/07/2002, 20/08/2002, 09/09/2002, 17/10/2002, 18/11/2002, 18/12/2002, 17/01/2003, 19/02/2003, 20/03/2003, 21/04/2003, 19/05/2003, 19/06/2003, 17/07/2003, 20/08/2003, 17/09/2003, 17/10/2003, 19/11/2003, 17/12/2003, 15/01/2004, 16/02/2004, 17/03/2004, 21/04/2004, 21/05/2004, 15/06/2004, 16/07/2004 y 18/08/2004, respectivamente (...) provenientes del Impuesto sobre la Renta retenido y lo pagado en exceso de los ejercicios fiscales culminados al 31/12/2001, 31/12/2002 y 31/12/2003, mediante el cual opuso la compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias derivadas de la declaración definitiva y estimada de Impuesto a los Activos Empresariales correspondiente a los ejercicios fiscales culminados al 31/12/2001, 31/12/2002, 31/12/2003 y 31/12/2004 (...)” (sic).

De igual manera, en el mencionado acto administrativo se estableció a cargo de la aludida compañía el pago de “(...) las obligaciones tributarias originadas del Impuesto a los Activos Empresariales, correspondiente a los ejercicios fiscales comprendidos entre 01/01/2001 al 31/12/2001, 01/01/2002 al 31/12/2002, 01/01/2003 al 31/12/2003 y de la obligación tributaria originada del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio comprendido entre 01/01/2004 al 31/12/2004 [por la cantidad de] **Dos Millones Ciento Treinta y Un Mil Ciento Noventa y Cuatro Bolívares Fuertes** (sic) **con Sesenta y Un Céntimos (Bs. F. (sic) 2.131.194,61)** (...)”; aplicando además “(...) la sanción establecida en el Artículo 175 del Código Orgánico Tributario [de 2001], equivalente al diez por ciento (10%) de los tributos omitidos (...)”, por el monto equivalente actualmente a Cuatrocientos Mil Seiscientos Setenta y Ocho Bolívares con Setenta y Dos Céntimos (Bs. 400.678,72); y la pena pecuniaria prevista “(...) en el Artículo 112 numeral 1 del Código Orgánico

Tributario [de 2001], equivalente al quince por ciento (15%) por cada mes de retraso en el pago de los anticipos del Impuesto a los Activos Empresariales omitidos (...)”, por la cifra actual de Ciento Treinta y Ocho Mil Doscientos Ochenta y Cuatro Bolívares con Cuarenta y Ocho Céntimos (Bs. 138.284,48); e “(...) *intereses moratorios generados con ocasión de la omisión del pago de las obligaciones antes descritas (...), por la cantidad de **Dos Mil Sesenta y Dos Millones Setecientos Noventa y Seis Mil Doscientos Setenta y Seis Bolívares con Ochenta y Nueve Céntimos (Bs. 2.062.796.276,89)**, equivalentes a la cantidad de **Dos Millones Sesenta y Dos Mil Setecientos Noventa y Seis Bolívares Fuertes (sic) con Veintiocho Céntimos (Bs. F (sic) 2.062.796,28)**, conforme al artículo 66 del Código Orgánico Tributario [de 2001] (...)*”. (Negrillas de la fuente e interpolados de la Sala).

El 27 de octubre de 2008 la ciudadana Gisela Gómez, titular de la cédula de identidad Nro. 4.085.126, en su carácter de Presidenta de la sociedad de comercio accionante, asistida por el abogado Alberto Benshimol, antes identificado, interpuso el recurso jerárquico ante la División de Tramitaciones de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), contra la señalada Resolución.

En fecha 10 de enero de 2013 la contribuyente fue notificada de la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTCERC/DJT/2012/5405 del 19 de diciembre de 2012, dictada por el Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del aludido órgano exactor, en la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico interpuesto y se confirmó la señalada Resolución (Imprudencia de Compensación) Nro. SNAT/INTI/GRTCERC/DF/2008/1899 de fecha 25 de agosto de 2008 (notificada el 23 de septiembre de ese mismo año).

El 15 de febrero de 2013 la abogada Liliana Longo, identificada anteriormente, en su carácter de apoderada judicial de la sociedad mercantil Level 3 Venezuela, S.A. incoó el recurso contencioso tributario contra la preindicada Resolución, ante 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, en los términos siguientes:

Alegó el vicio de “(...) *ausencia de base legal al considerar que los agentes de retención debieron haber enterado las retenciones de ISLR (sic) efectuadas a [su] representada para que procediera la compensación de créditos fiscales líquidos y exigibles derivados del ISLR (sic), contra la cuota por pagar del IAE (sic) correspondiente a los ejercicios fiscales 2001, 2002, 2003 y 2004 (...)*”. Concretamente adujo la falta de aplicación de los “(...) *artículos 45 y 46 del COT 1994 y 27 y 49 del COT [2001] (...)*”. (Corchetes de esta Superioridad).

En tal sentido, afirmó que según se deriva de las normas anteriormente señaladas, “(...) *la compensación opera de pleno derecho, lo cual significa que la misma puede ser opuesta por el interesado una vez cumplidos los extremos legales exigidos, sin necesidad de un reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria (...)*”, y que “(...) *nada dicen los mencionados artículos sobre la necesidad de que los agentes de retención enteren las cantidades retenidas ante la cuentas (sic) de la tesorería nacional a los fines de que el agente retenido (sic) pueda oponer la compensación de tales créditos fiscales contra la cuota a pagar de otros tributos (...)*”. (Negrillas y subrayado de la fuente).

Además de lo antes señalado, arguyó la “(...) *falta de aplicación [del] artículo 27 del COT [2001] (...)*”, según el cual “(...) *una vez practicada la retención, el sujeto retenido se convierte en un autentico titular de un derecho de crédito contra el Fisco Nacional, siendo el agente el único responsable por el monto del importe retenido (...)*”. (Resaltado del texto del recurso y agregados de esta Sala).

Para reforzar lo anteriormente expuesto, informó que “(...) *de considerarse procedente la pretensión contenida en los Actos Impugnados, resultaría evidente la afectación de la capacidad de contribuir [principio de la capacidad contributiva] de [su] representada, ya que se le obligaría a pagar dos veces una suma de dinero por concepto de impuesto, ya adelantada en el momento de la retención (...)*”, asegurando adicionalmente que con ello “(...) *no hace otra cosa que violar flagrantemente la prohibición de los efectos confiscatorios de los tributos (...) ya que la doble imputación sobre el mismo ingreso supondría la clarísima afectación patrimonial de [su] representada, y un ilegítimo ingreso para el agente de retención, de ser el caso que éste no hubiere enterado las cantidades mutiladas (...)*”. (Sic). (Interpolado de esta Alzada).

También alegó contra la Resolución impugnada el vicio de “(...) **AUSENCIA DE BASE LEGAL POR CONSIDERAR QUE LA NOTIFICACIÓN DE UN ACTA DE REQUERIMIENTO INTERRUMPE EL LAPSO DE PRESCRIPCIÓN PREVISTO EN EL COT. ERRADA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 61 NUMERAL 1 DEL COT (...)**”, destacando que las Actas de Requerimiento son actos de mero trámite que no constituyen actuaciones administrativas capaces de interrumpir el lapso de prescripción, por cuanto no están dirigidas al reconocimiento de la existencia de los hechos generadores de obligaciones tributarias a su cargo. (Mayúsculas y negrillas de la fuente).

Relacionado con lo antes señalado, luego de efectuar una serie de consideraciones en cuanto a la naturaleza jurídica de la prescripción como medio de extinción de las obligaciones tributarias, concluyó que “(...) *se excedió el límite de tiempo legalmente otorgado a la Administración Tributaria para el ejercicio de las acciones dirigidas a reparar las cantidades determinadas en la Resolución 1899 y confirmadas en la Resolución 5405, toda vez que se verificaron los dos requisitos necesarios para que opere la prescripción (...), a saber: (i) la inactividad de las partes durante estos períodos, y (ii) el transcurso del tiempo, pues las Actas de Requerimiento por ser actos de mero trámite no son susceptibles de interrumpir la prescripción (...)*”.

En vista de los argumentos precedentemente expuestos, petitionó la apoderada actora al Juzgado de instancia “(...) *(i) declare la nulidad absoluta de la Resolución 5405 por estar viciada de ilegalidad al considerar que la notificación de las Actas de Requerimiento identificadas con las letras y números GCE/DR/ACDE/2004/0936 y GCE/DR/ACDE/2004/0937, interrumpieron el lapso (sic) de prescripción del (sic) ejercicio (sic) fiscal (sic) 2001, 2002, 2003 y 2004 (ii) lo cual derivo (sic) de la errónea aplicación del artículo 61 del COT [de 2001] que establece las causales de interrupción de la prescripción, y (iii) declare la prescripción de las obligaciones derivadas del IAE correspondientes a los ejercicios fiscales 2001, 2002, 2003 y 2004 (...)*”. (Añadido de este Alto Juzgado).

Por otro lado, denunció la “(...) *inconstitucionalidad por violación del derecho a la defensa y al debido proceso por cuanto (i) confirmó el vicio de prescindencia legal (sic) y absoluta del procedimiento legalmente establecido en la Resolución 1899, y (ii) señaló que la sola posibilidad de entregar la documentación requerida en las Actas de Requerimiento es suficiente para proteger el derecho a la defensa y al debido proceso de [su]*

representada. El vicio denunciado derivó de la falta de aplicación de los artículos 49 de la Constitución Nacional (sic) y 177 y siguientes del COT [2001] (...)", afirmando que como consecuencia de lo anterior "(...) la Resolución 5405 está viciada de nulidad absoluta de conformidad con los artículos 25 de la Constitución Nacional y 240.1 del COT (...)" (Interpolados de la Sala).

Aunado a lo *supra* descrito, aseguró que "(...) la Resolución 1899 se dictó sin emplazar a [su] representada al pago de la supuesta diferencia de IAE determinada por la Fiscalización y sin abrir un lapso para formular descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa, todo lo cual fue erradamente confirmado como constitucional en la Resolución 5405 (...)", y que en el presente caso lo conducente era ordenar un procedimiento de fiscalización, del cual se levantara un Acta de Reparación otorgando a la empresa un lapso para aceptar el reparo o presentar descargos o defensas.

Adicional a las denuncias señaladas, adujo el vicio de ausencia de base legal, al haber sido considerado en la Resolución impugnada que la sanción de multa aplicable a la compañía recurrente era del "(...) 10 al 20% de los anticipos supuestamente omitidos (...)", traducándose ello en "(...) la falta de aplicación del artículo 112.2 del COT (...)"

En complemento de lo anterior, advirtió que el supuesto establecido en la norma contenida en el numeral 1 del artículo 112 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo "(...) se verifica cuando se omite el pago de anticipos de tributos a cuenta de la obligación tributaria principal. (...) [su] representada en ninguna momento omitió el pago de anticipos a cuenta de la obligación tributaria principal del ISLR correspondiente a los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004, por lo cual no se verificó la conducta que da origen a la imposición de la pena del 10% al 20% del anticipo supuestamente omitido (...)", concluyendo al respecto que "(...) el acto impugnado es nulo, de conformidad con los artículo (sic) 25 de la Constitución Nacional (sic) y 240.1 COT (sic) (...)" (Corchetes de esta Máxima Instancia).

Enfatizó que "(...) la Resolución 5405 está viciada de ilegalidad, toda vez que la Administración Tributaria omitió aplicar los numerales 2 y 6 del artículo 96 del COT (sic) [por lo cual] debe declararse [su] nulidad absoluta (...) por aplicación de los artículos 25 de la Constitución Nacional (sic) y 240.1 del COT (sic) (...)", asegurando que su representada "(...) no ha tenido la intención de realizar hecho ilícito tributario alguno (...) [y adicionalmente] no incurrió, al menos voluntariamente, en la comisión del hecho ilícito que se le imputa, por lo cual es procedente que se gradúe su responsabilidad penal tributaria imponiéndosele, de resultar improcedentes los alegatos anteriores, el límite mínimo que establecen las normas punitivas indicadas (...)" (Interpolados de esta Sala).

En otro orden de ideas, arguyó que "(...) la aplicación del valor actual de la unidad tributaria a situaciones o infracciones tributarias ocurridas en el pasado, se traduce en una abierta y flagrante violación del principio de irretroactividad de la ley, expresamente consagrado en el artículo 24 de la Constitución Nacional (sic) (...)", en virtud de constituirse en el establecimiento de una "(...) mayor pena (...)", todo lo cual representa una "(...) violación al principio de legalidad y tipicidad en materia tributaria sancionadora, situación que vicia de inconstitucionalidad y, por tanto, afecta de nulidad absoluta la Resolución (...)". Por consiguiente, solicitó que en caso de resultar procedente "(...) alguna multa (...)", se le aplique el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente al "(...) momento de la comisión del supuesto ilícito tributario (...)".

Seguidamente, recalcó que son improcedentes los intereses moratorios establecidos en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, ya que -a su entender- “(...) *no existe retardo culposo imputable a [su] representada (...)*”, y que en el supuesto de desestimarse las defensas antes expuestas, el retardo originado “(...) *no sería culpable, pues el mismo habría obedecido al error de derecho excusable (...)*”. (Corchetes de esta Alzada).

Asimismo, subrayó que la “(...) *deuda determinada por la Administración Tributaria en la Resolución impugnada (...) no es exigible (...)*”, poniendo de relieve que a su parecer al “(...) *no ser procedente la supuesta deuda principal exigida, tampoco lo serán los intereses moratorios liquidados, por cuanto los mismos constituyen obviamente una deuda accesorio (...)*”, señalando que en caso de ser procedente la deuda principal los intereses se generan sólo a partir del momento en que se hace exigible la obligación tributaria.

En sintonía con lo argüido, indicó que los intereses moratorios “(...) *son desproporcionados y punitivos en violación de los principios de justa repartición de las cargas, capacidad económica y de no confiscatoriedad (...)*”, previstos en los artículos 316 y 317 del Texto Fundamental, ya que según esa representación judicial el “(...) *establecimiento de una tasa de intereses moratorios 20% superior a la tasa activa bancaria no sólo busca evitar la erosión del poder adquisitivo de la moneda, sino que claramente establece una sanción a cargo del contribuyente (...)*”.

Vinculado a lo que antecede, adujo que los intereses moratorios “(...) *se encuentran prescritos (...)*”, ya que “(...) *según el artículo 51 del COT (sic) de 1994, aplicable al Ejercicio Fiscal 2001, 2002, 2004 y 2004 (sic), las obligaciones tributarias y sus accesorios se encuentran prescritas por haber transcurrido el lapso (sic) de 4 años (...)*”.

Por otra parte, solicitó la suspensión de efectos de la Resolución objeto de impugnación de conformidad con lo establecido en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, al estimar que se encuentran presentes todos los supuestos que la harían procedente, destacando la existencia del “*fumus boni iuris*” y del “*periculum in damni*”. Igualmente, requirió que “(...) *una vez declarado con lugar el presente recurso, condene en costas a la Administración Tributaria (sic), por el diez por ciento (10%) del monto total de la multa impuesta (...)*”.

Finalmente, a través de la sentencia interlocutoria Nro. 069/2013 de fecha 7 de junio de 2013, el Tribunal remitente declaró improcedente la solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos petitionada por la sociedad mercantil actora.

II DEL FALLO APELADO

Mediante sentencia definitiva Nro. 034/2013 del 4 de octubre de 2013, 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, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la representación judicial de la empresa Level 3 Venezuela, S.A., en los términos siguientes:

“(…) Examinados los argumentos de las partes, quien aquí decide aprecia que la controversia planteada se circunscribe a analizar las denuncias acerca de la (i) ausencia de base legal ante la falta de aplicación de los artículos 28; 45 y 46 del Código Orgánico Tributario de 1994, y 27 y 49 Código Orgánico Tributario 2001, al considerar la Administración Tributaria, que los agentes de retención debieron enterar las retenciones de Impuesto sobre la Renta, para que procediera la compensación de créditos fiscales líquidos y exigibles de Impuesto sobre la Renta, correspondiente a los ejercicios fiscales 2001; 2002; 2003 y 2004, contra los dozavos del Impuesto a los Activos Empresariales de los mismos ejercicios fiscales; (ii) Ausencia de base legal por considerar la Administración Tributaria que la notificación de Acta de Requerimiento interrumpe el lapso de prescripción previsto en el numeral 1 del artículo 61 del Código Orgánico Tributario [de 2001]; (iii) la inconstitucionalidad de la Resolución impugnada por violación al (sic) derecho a la defensa y al debido proceso al considerar que la sola posibilidad de entregar la documentación requerida es suficiente para proteger tales derechos, fundamentando su pretensión en la falta de aplicación del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y 177 y siguientes del Código Orgánico Tributario [de 2001]; (iv) ausencia de base legal y errada aplicación del artículo 112, numeral 1 del Código Orgánico Tributario [de 2001]; (v) ausencia de base legal al omitirse la aplicación de las atenuantes 2 y 6 del artículo 96 del Código Orgánico Tributario [de 2001]; (vi) la inconstitucionalidad por irretroactividad al aplicarse el valor de la Unidad Tributaria a infracciones ocurridas en el pasado; (vii) los intereses moratorios y (viii) la pretensión de condenatoria en costas.

Delimitada la litis, este Tribunal pasa a decidir mediante las consideraciones siguientes:

(i) Con relación a la ausencia de base legal ante la falta de aplicación de los artículos 28; 45 y 46 del Código Orgánico Tributario de 1994, y 27 y 49 Código Orgánico Tributario 2001, al considerar la Administración Tributaria, que los agentes de retención debieron enterar las retenciones de Impuesto sobre la Renta, para que procediera la compensación de créditos fiscales líquidos y exigibles de Impuesto sobre la Renta, correspondiente a los ejercicios fiscales 2001; 2002; 2003 y 2004, contra los dozavos del Impuesto a los Activos Empresariales de los mismos ejercicios fiscales.

Observa el Tribunal que la problemática planteada se circunscribe al rechazo de la compensación de créditos provenientes de retenciones, con el objeto de extinguir obligaciones correspondientes al pago del Impuesto a los Activos Empresariales para los ejercicios fiscales 2001; 2002; 2003 y 2004; por una parte, la Administración Tributaria manifiesta que tales retenciones no fueron enteradas por el agente de retención y que por lo tanto, estas cantidades no son líquidas y exigibles por lo que en consecuencia no pueden oponerse como crédito.

Este sentenciador considera prudente analizar el artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 1994 y el artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicables en razón del tiempo a los ejercicios correspondientes, dichas normas establecen:

(...omissis...)

En el presente asunto, se trata de compensar créditos de Impuesto sobre la Renta provenientes de retenciones, que originaron excesos de pago en las declaraciones de esa exacción a los efectos de compensar una deuda tributaria por aplicación de la Ley de Activos Empresariales y por supuesto, la Administración Tributaria en uso de sus facultades de control del impuesto, debe conocer si ese crédito fiscal que se le opone es cierto, si está debidamente calculado y si se trata de una deuda de plazo vencido.

(...omissis...)

Así las cosas, este Tribunal observa que el sujeto pasivo puede por lo tanto oponer la compensación, manifestar su voluntad de valerse de ella y puede hacerlo en el formulario de la declaración correspondiente o mediante una comunicación dirigida a la Administración Tributaria y ante el hecho objetivo de la coexistencia de 'débitos' y 'créditos' entre los mismos sujetos, se extinguirá la obligación ex tunc, siempre y cuando el sujeto pasivo haya ingresado más de lo debido y que por lo tanto el Fisco Nacional sea deudor de dicho sujeto, a través de la verificación o determinación como facultad que le otorga el Código Orgánico Tributario y demás normas aplicables al caso concreto.

Debe reiterar este Tribunal que la Administración Tributaria debe revisar tales requisitos, '...sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación que pueda ejercer la Administración posteriormente...', en otras palabras, no hay reconocimiento del crédito para que después se proceda a compensarlo, lo que debe realizarse es el análisis de la existencia del crédito para su autorización, la cual debe emitir la Administración Tributaria como consecuencia de la solicitud de compensación y su notificación.

Un análisis similar realizó la Administración Tributaria, tal y como se observa en las páginas 15, 16 y 17 de la Resolución recurrida, por lo que al contrario de lo denunciado por la sociedad recurrente, no se evidencia ausencia de base legal, puesto que la Administración Tributaria consideró el artículo 49 del Código Orgánico Tributario, para proferir su decisión. En todo caso, el Tribunal entiende y así procederá a analizarlo, que la Administración Tributaria pudo incurrir en el vicio de falso supuesto de derecho en el silogismo necesario para motivar el acto que aquí se recurre.

Ahora, el Tribunal estima necesario aclarar que la problemática tiene su origen en el dicho de la Administración Tributaria, de considerar que los créditos que devienen de tales retenciones no fueron enterados a la Administración Tributaria, por lo que resulta necesario analizar la normativa referente a los agentes de retención, con fundamento al Código Orgánico Tributario y demás normas que aplican al presente caso.

(...omissis...)

Por lo tanto, formalmente, no es requisito legal a los fines de compensar los créditos provenientes por pagos en exceso de Impuesto sobre la Renta, demostrar que el agente de retención enteró en la Tesorería Nacional tales cantidades, ya que equivale a pago tal comprobante. Tampoco es necesario desde el punto de vista material, que se compruebe o que se pruebe que se ha enterado por parte del agente, porque al final se trata de un sujeto pasivo que es responsable por tales cantidades de dinero ante la República y la falta de enteramiento por ser un mandato legal, en primer lugar libera de responsabilidad al contribuyente y le otorga un crédito documentado conforme a las normas tributarias como constancia de sus anticipos, en otras palabras, el agente obra en nombre de la Administración Tributaria por mandato legal y el anticipo equivale a pago.

(...omissis...)

De esta forma, corresponde a la Administración Tributaria ejercer los controles ante la falta de pago de las retenciones por parte del agente, más no puede desconocer las disposiciones que regulan esta institución a los efectos de negar la compensación invocada por el contribuyente, quien en un acto de buena fe y en acatamiento de la ley, acepta las retenciones que hace un tercero designado por la ley y que por alguna causa no figuran como pagadas por el agente, en otras palabras, el comprobante representa una suma líquida y exigible.

El Tribunal debe añadir, que no se observa de los elementos probatorios cursantes en autos, los métodos utilizados por la Administración Tributaria para establecer que tales pagos no se encuentran enterados, ya que, puede incluso ser ocasionado por un error de

transmisión o de transcripción de los formularios utilizados al respecto por los agentes de retención. El Tribunal debe advertir que el expediente administrativo suministrado carece de las actuaciones de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, las cuales son importantes para conocer las actuaciones o los trámites que motivaron el rechazo de la compensación o de los procedimientos utilizados durante la verificación fiscal, para llegar a la conclusión de no estar enterados y por ende descalificarlos como anticipos.

Por otra parte, al calificarse que los créditos contenidos en los comprobantes de retención, no pueden ser considerados un anticipo por no haberse enterado, generaría el pago doble de los impuestos debidos, toda vez que si estos (sic) se desconocen a los efectos de la compensación, tampoco constituyen anticipos los efectos del cálculo de la renta neta gravable, lo cual trae como consecuencia el pago de una cantidad cuyo monto ya fue retenido por el agente, aumentando ilegítimamente su renta, lo cual es violatorio de la capacidad contributiva y de la razonabilidad del sistema tributario.

Además de lo anterior, al ser el agente el responsable y al no enterar tales cantidades, debe la Administración Tributaria de oficio, iniciar las investigaciones en (sic) contra de (sic) los agentes que omitieron tales obligaciones o en dado caso denunciar la presunta comisión del delito de apropiación indebida de fondos públicos.

Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal debe declarar procedente la denuncia, por cuanto la Administración Tributaria incurrió en el vicio de falso supuesto al considerar que no estaban dados los supuestos de liquidez y exigibilidad, en razón de la falta de enteramiento e igualmente al considerar que no se trata de un anticipo; por lo que se declara la nulidad parcial de la Resolución impugnada así como la que le dio origen, esto es, de aquella porción que niega la compensación. Así se decide.

El Tribunal aclara que los efectos de la nulidad parcial (de la porción desfavorable) de la Resolución impugnada, de conformidad con el artículo 259 de Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, es que se tienen por extinguidas las obligaciones en virtud de la compensación opuesta. Se declara.

Al declararse la nulidad de la Resolución impugnada, este Juzgador considera inoficioso pronunciarse sobre el resto de las denuncias, sin embargo, con fundamento al Principio de Exhaustividad, de seguidas, procederá a analizar las relativas a la prescripción y a la violación al derecho a la defensa y al debido procedimiento administrativo.

(ii) Con respecto a la denuncia por ausencia de base legal por considerar la Administración Tributaria que la notificación de Acta de Requerimiento interrumpe el lapso de prescripción previsto en el numeral 1 del artículo 61 del Código Orgánico Tributario, se observa que la norma citada es del tenor siguiente:

(...omissis...)

Igualmente observa que las actuaciones que causan la interrupción, a criterio de la Administración Tributaria, se trata de Actas de Requerimiento GCE/DR/ACDE/2004/0936 y GCE/DR/ACDE/2004/0937, y en este sentido, como quiera que al oponerse la compensación, la Administración Tributaria puede verificar la información suministrada para establecer su certeza, y como quiera que los anticipos obtenidos por los agentes de retención en nombre del sujeto acreedor del tributo equivalen a pago, debido a las obligaciones legales que deben cumplir los responsables, las Actas de Requerimiento que se originen una vez iniciada la investigación para establecer la liquidez y exigibilidad de los créditos a compensar que igualmente extinguen obligaciones tributarias (en el presente caso de Impuesto a los Activos Empresariales), son actuaciones que tienen por finalidad comprobar la certeza del

crédito que se invoca para saldar la deuda tributaria, además es un acto necesario para culminar con el reconocimiento de los créditos. No se trata como alega la sociedad recurrente, de un acto de trámite puesto que la sentencia de la Sala Políticoadministrativa (sic) que invoca (01195 del 02 de octubre de 2002), ‘...es un oficio de notificación de fiscalización o sea un documento de mero trámite, resulta forzoso para ésta (sic) Sala determinar que el oficio N° GCE-DF-0119/96 del 23 de febrero de 1996, notificado a la contribuyente en fecha 13-03-96, no constituye un acto capaz de interrumpir el curso de la prescripción alegada.’ (Subrayado y resaltado añadido por este Tribunal Superior). Es decir, como señaló la representación fiscal en sus informes, no se trata del mismo supuesto, por lo que se puede ratificar una vez más que las Actas de Requerimiento sirven para ‘comprobar’ dentro del procedimiento de verificación que los créditos son ciertos, y su contenido está lejos de los oficios autorizatorios.

En consecuencia, el Tribunal declara improcedente la denuncia por ausencia de base legal y errada aplicación del numeral 1 del artículo 61 del Código Orgánico Tributario [de 2001]. Así se declara.

(iii) Con respecto a la denuncia de inconstitucionalidad de la Resolución impugnada por violación al derecho a la defensa y al debido proceso (entiende este Juzgador violación al debido procedimiento administrativo), el Tribunal debe señalar nuevamente que conforme al artículo 49 del Código Orgánico Tributario [de 2001], el sujeto pasivo puede oponer la compensación ‘...sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación que pueda ejercer la Administración posteriormente...’ e igualmente cuando la compensación es opuesta puede establecer si se han dado los extremos a través del procedimiento de verificación, de esta forma al oponerse la compensación la Administración Tributaria puede apreciar el cumplimiento de deberes formales, tal como lo señala el artículo 172 del Código Orgánico Tributario [de 2001] y conforme al artículo 173 del mismo texto legal, ‘...impondrá la sanción respectiva...’ por lo tanto es errada la pretensión de la sociedad recurrente sobre este particular, ya que no es necesario abrir el procedimiento de fiscalización o determinación previsto en los artículos 177 y siguientes del Código Orgánico Tributario [de 2001].

En efecto, al alegarse la compensación de créditos por excedentes en el pago de Impuesto sobre la Renta de ejercicios que ya han culminado como el caso de autos, el propio contribuyente formula su declaración y esto no es más que una determinación que realiza conforme a su interpretación de la ley, ahora cuando la Administración Tributaria realiza una verificación y -errada o acertadamente -consigue diferencias, no está realizando una determinación de aquellas que están establecidas en los artículos 131 y 132 del Código Orgánico Tributario [de 2001], al contrario es el resultado del rechazo de ciertas cantidades (en este caso al considerar que no son líquidas y exigibles), y como consecuencia de ello debe hacer el ajuste cuantitativo, ya que no se trata del análisis cualitativo de tales montos, por lo tanto, no es necesario abrir un procedimiento sumario al ser el contribuyente quien notifica y suministra la información correspondiente a la compensación opuesta, por lo que es improcedente la denuncia sobre el particular al no violarse el texto constitucional con el actuar de la Administración Tributaria. Se declara.

(iv) Con respecto a la denuncia sobre la ausencia de base legal al considerar la Administración Tributaria que la sanción aplicable es la prevista en el artículo 112, numeral 1 del Código Orgánico Tributario [de 2001]; así como la denuncia por (v) falta de aplicación de atenuantes, conforme a los numerales 2 y 6 del artículo 96 del Código Orgánico Tributario. Ya el Tribunal declaró la nulidad parcial de la Resolución impugnada, por lo que al considerarse extinguidas las obligaciones por compensación, no se subsume la conducta de la sociedad recurrente en el tipo penal, por lo que se anula (sic) igualmente las sanciones aplicadas, siendo inaplicable cualquier atenuante o agravante

sobre el particular al ser parte del silogismo necesario para su apreciación y aplicación. Así se declara.

(vi) Con relación a la denuncia por inconstitucionalidad por irretroactividad al aplicarse el valor de la Unidad Tributaria a infracciones ocurridas en el pasado resulta igualmente inoficioso pronunciarse en virtud de la declaratoria de nulidad de la Resolución impugnada incluyendo las sanciones, sin embargo, el Tribunal recuerda a los apoderados de la sociedad recurrente que el criterio sostenido de la Sala Políticoadministrativa (sic), sobre el particular fue ratificado mediante sentencia 01426, del 12 de noviembre de 2008, al señalarse:

(...omissis...)

(vii) Con respecto a los intereses moratorios, estos son un accesorio de lo principal y al anularse la Resolución, son igualmente nulos tales intereses moratorios, sin embargo, al igual que en el punto anterior, se le recuerda a los apoderados judiciales de la sociedad recurrente que estos (sic) son exigibles desde que culmina el plazo establecido en la ley para pagar y no se ha extinguido la obligación tributaria conforme al artículo 66 del Código Orgánico Tributario [de 2001] y al criterio sostenido de la Sala Políticoadministrativa (sic).

(viii) Por último en torno a la pretensión de condenatoria en costas procesales, si bien se anuló la Resolución impugnada, el Tribunal declaró improcedentes las denuncias por ausencia de base legal por considerar la Administración Tributaria que la notificación de Acta de Requerimiento interrumpe el lapso de prescripción previsto en el numeral 1 del artículo 61 del Código Orgánico Tributario [de 2001], así como inconstitucionalidad al derecho a la defensa y al debido procedimiento administrativo, por lo que no están dados los supuestos para que proceda al no resultar ninguna de las partes totalmente perdidosa en esta instancia judicial.

Sin embargo, conforme a decisión vinculante de la Sala Constitucional número 01238 de fecha 30 de septiembre de 2009, el Tribunal encontraría improcedente la solicitud de condenatoria en costas, toda vez que

(...omissis...)

Por lo que la condenatoria en costas no aplica en el presente caso. Así se declara.

III

DISPOSITIVA

Por las razones antes expuestas, este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara PARCIALMENTE CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la sociedad mercantil LEVEL 3 VENEZUELA, S.A., contra Resolución SNAT/INTI/GRTICERC/DJT/2012/5405 de fecha 19 de diciembre de 2012, la cual confirma la Resolución SNAT/INTI/GRTICERC/DF/ 2008/1899, de fecha 25 de agosto de 2008, mediante la cual se le niega la compensación. (...)". (Negrillas y mayúsculas del fallo apelado; agregados de esta Máxima Instancia).

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 6 de marzo de 2014 los abogados Rodolfo Fuentes y Carlos Coronel, antes identificados, actuando con el carácter de sustitutos de la Procuradora General de la República en representación del Fisco

Nacional, consignaron ante esta Sala el escrito de fundamentación de la apelación contra la sentencia definitiva Nro. 034/2013 dictada por el Tribunal remitente el 4 de octubre de 2013 (folios 257 al 270 del expediente judicial). En su escrito argumentan lo siguiente:

Alegan que la “(...) **sentencia apelada es nula por haber incurrido en los (sic) vicios (sic) de errónea interpretación del derecho (...)**”, ya que -en criterio de esa representación judicial- “(...) *los créditos opuestos a compensación por parte de la contribuyente, no cumplieron con los requisitos de liquidez y exigibilidad (...) siendo que los créditos cuya compensación se pretende no fueron enterados en la Tesorería (sic) Nacional (...)*”. (Negrillas de la fuente).

A mayor abundamiento, afirman que de conformidad con lo establecido en el artículo 27 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, resulta necesaria la “(...) *retención y enteramiento, para la procedencia de dicha compensación (...)*”, y que “(...) *si el agente no enterase las retenciones a que estaba obligado, subsiste el deber de la Administración a los fines de otorgar la compensación según los (sic) dispone el artículo 49 [eiusdem], de legitimar el origen de los créditos, esto es, que hayan ingresado (...)*” al Tesoro Nacional. (Corchetes de esta Máxima Instancia).

Finalmente, solicitan declarar con lugar la apelación y revocar la parte desfavorable a la República contenida en el fallo de instancia; y además que en caso de declararse sin lugar el presente recurso, se exima de costas procesales a su representada no sólo por considerar haber tenido suficientes razones para litigar, sino también en aplicación del criterio de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia contenido en la sentencia Nro. 1238 del 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez Díaz*.

IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

En fecha 19 de marzo de 2014 los abogados Joaquín Dongoroz y Liliana Longo, antes identificados, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la empresa Level 3 Venezuela, S.A., consignaron ante esta Sala el escrito de contestación a los fundamentos de la apelación fiscal, en el cual expresaron su conformidad con el fallo apelado y solicitaron declarar sin lugar el recurso de apelación; por ende, se le permita a su representada oponer la compensación de los créditos fiscales.

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala Político-Administrativa conocer el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 034/2013 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 4 de octubre de 2013, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la abogada Liliana Longo, antes identificada, en representación de la empresa Level 3 Venezuela, S.A., contra la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DJT/2012/5405 de fecha 19 de diciembre de 2012, dictada 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 del fallo objetado, así como los alegatos expuestos en su contra por los apoderados en juicio de la República en el escrito contentivo de los fundamentos de la apelación, observa este Alto Tribunal en el caso concreto que la controversia planteada ha quedado circunscrita a decidir el vicio de falso supuesto por “(...) *errónea interpretación del derecho* (...)”, por haber declarado el Sentenciador de instancia procedente la compensación opuesta por la sociedad mercantil accionante al considerar que los montos compensados se encuentran líquidos y exigibles, aun sin haber sido enterados.

Asimismo, este Órgano Jurisdiccional debe declarar **firmes** los pronunciamientos del Juzgado de instancia no apelados por la contribuyente y que no desfavorecen los intereses del Fisco Nacional, relativos a la improcedencia de las denuncias de “(...) *ausencia de base legal y errada aplicación del numeral 1 del artículo 61 del Código Orgánico Tributario* [de 2001] (...)”; e “(...) *inconstitucionalidad de la Resolución impugnada por violación al (sic) derecho a la defensa y al debido proceso* (...)”. **Así se decide.**

Planteada así la *litis*, pasa esta Máxima Instancia a conocer y decidir el recurso de apelación interpuesto, para lo cual observa:

Con relación al vicio de falso supuesto alegado, esta Sala Político-Administrativa con el objeto de resolver la referida denuncia, considera necesario precisar que el vicio de falso supuesto se configura de dos (2) maneras diferentes: la primera, relativa al falso supuesto de hecho, cuando el Juez al dictar su decisión la fundamenta en hechos inexistentes, falsos o no relacionados con el asunto objeto de decisión; la segunda, cuando los hechos que dan origen a la sentencia existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el Juzgador al dictar el fallo los subsume en una norma errónea o inexistente en el universo normativo para sustentar su decisión, lo cual incide decisivamente en la esfera de los derechos subjetivos de las partes; situación en la cual se está en presencia de un falso supuesto de derecho. (*Vid.*, entre otras, las sentencias Nros. 00183, 00039, 00618, 00278 y 01243, de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio de 2010, 11 de abril de 2012 y 16 de noviembre de 2017, casos: *Banesco, Banco Universal, C.A.; Alfredo Blanca González; Shell de Venezuela; Automóviles El Marqués III, C.A.; y Padizuli Tienda, C.A.*, respectivamente).

En este sentido, se observa en primer lugar que la representación fiscal alegó que “(...) *los créditos opuestos a (sic) compensación por parte de la contribuyente, no cumplieron con los requisitos de liquidez y exigibilidad (...) siendo que los créditos cuya compensación se pretende no fueron enterados en la Tesorería (sic) Nacional (...)*” y que según lo preceptuado en el artículo 27 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, resulta necesaria la “(...) *retención y enteramiento, para la procedencia de dicha compensación (...)*”, y que “(...) *si el agente no enterase las retenciones a que estaba obligado, subsiste el deber de la Administración a los fines de otorgar la compensación según los (sic) dispone el artículo 49 [eiusdem], de legitimar el origen de los créditos, esto es, que hayan ingresado (...)*”. (Interpolado de este Máximo Juzgado).

Esta Superioridad a los efectos de decidir la denuncia expuesta por la representación en juicio de la República, estima necesario traer a colación el contenido del artículo 27 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, el cual establece lo señalado a continuación:

“Artículo 27. *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 en 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 (...). (Negrillas de esta Sala).

De la norma antes transcrita se desprende que el agente de retención o percepción responde solidariamente con el contribuyente en los casos en que se haya omitido la retención y/o percepción que corresponda; y una vez que la misma haya sido efectuada, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido y/o percibido.

Ahora bien, esta Sala observa que el órgano exactor señaló en la Resolución (Improcedencia de Compensación) Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DF/2008/1899 de fecha 25 de agosto de 2008, lo que sigue:

“(...) la Administración en uso de sus facultades, conforme a lo establecido en el Artículo 174 del Código Orgánico Tributario vigente [de 2001], procede a ser (sic) uso de los sistemas de información automatizados con el objeto de constatar la veracidad de los montos reflejados en las declaraciones presentadas ante [esa] Gerencia Regional, así como la existencia y legitimidad de los créditos fiscales opuestos en compensación, establecer el monto exacto del crédito compensado, comprobar la utilización del mismo, su liquidez, exigibilidad, titularidad y que no estén sujetos a ningún término o condición, todo conforme a los requisitos establecidos en los artículos 49 y 51 ejusdem (sic), observándose en dicha verificación que los créditos alegados en compensación, a pesar de haber sido consignados los soportes en su oportunidad, al ser verificados en los sistemas informáticos se comprobó que parte de los créditos, provenientes de las retenciones de Impuesto sobre la Renta reflejadas por la contribuyente en sus respectivos ejercicios, no fueron enterados a la Administración Tributaria, por lo tanto no constituye un anticipo de impuesto. Por consiguiente, no cumplen con los requisitos de liquidez y exigibilidad contemplados en los artículos antes señalados (...)”. (Corchetes de esta Sala).

De igual manera, en la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DJT/2012/5405 de fecha 19 de diciembre de 2012, la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), refirió que:

“(...) la División de Fiscalización declaró: parcialmente improcedente las compensaciones de créditos fiscales (...) por cuanto se comprobó que parte de los créditos, provenientes de las retenciones de Impuesto sobre la Renta (...) no fueron enterados a la Administración Tributaria, por lo tanto no constituye un anticipo de impuesto, en consecuencia, no se consumaron los requisitos de liquidez y exigibilidad de la figura de compensación (...)”. (Agregado de esta Alzada).

Con relación a lo antes expuesto, el Juez de la causa al momento de emitir el pronunciamiento sobre este punto, señaló lo que de seguidas se menciona:

“(...) Por lo tanto, formalmente, no es requisito legal a los fines de compensar los créditos provenientes por pagos en exceso de Impuesto sobre la Renta, demostrar que el agente de retención enteró en la Tesorería Nacional tales cantidades, ya que equivale a pago tal comprobante. Tampoco es necesario desde el punto de vista material, que se compruebe o que se pruebe que se ha enterado por parte del agente, porque al final se trata de un sujeto pasivo que es responsable por tales cantidades de dinero ante la República y la falta de enteramiento por ser un mandato legal, en primer lugar libera de responsabilidad al contribuyente y le otorga un crédito documentado conforme a las normas tributarias como constancia de sus anticipos, en otras palabras, el agente obra en nombre de la Administración Tributaria por mandato legal y el anticipo equivale a pago.

(...omissis...)

De esta forma, corresponde a la Administración Tributaria ejercer los controles ante la falta de pago de las retenciones por parte del agente, más no puede desconocer las disposiciones que regulan esta institución a los efectos de negar la compensación invocada por el contribuyente, quien en un acto de buena fe y en acatamiento de la ley, acepta las retenciones que hace un tercero designado por la ley y que por alguna causa no figuran como pagadas por el agente, en otras palabras, el comprobante representa una suma líquida y exigible. (...)”.

En consideración a lo antes descrito, cabe referir que esta Sala ha señalado que si bien “(...) el responsable solidario [en el caso de autos, el agente de retención] 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 (...)”. (vid. fallo Nro. 01162 del 31 de agosto de 2004, caso: *Cementos Caribe*, reiterado entre otras, en las decisiones Nros. 00991 y 01661, de fechas 18 de septiembre de 2008 y 18 de noviembre de 2009, casos: *Supply Svim, C.A.* y *Municipio Francisco de Miranda del Estado Guárico*, respectivamente), es importante destacar que, de igual manera “(...) se observa que el responsable directo en su carácter de agente de retención o de percepción que por razón de sus actividades públicas o privadas intervengan en actos u operaciones con la contribuyente, se presenta comprometido únicamente ante el Fisco Nacional una vez que haya efectuado la detracción del importe tributario; sin embargo, en los casos en que no haya efectuado la retención su responsabilidad es solidaria junto al contribuyente (...)”. (Vid., sentencia Nro. 00555 de fecha 16 de junio de 2010, caso: *Universidad Nacional Experimental del Táchira*). (Agregado de esta Máxima Instancia).

En este sentido, se observa que la Administración Tributaria al momento de verificar la procedencia de la compensación opuesta por la sociedad mercantil Level 3 Venezuela, S.A., procedió a la “(...) verificación y análisis del expediente administrativo abierto con ocasión a (sic) la compensación interpuesta (...)”, de lo cual constató la existencia de créditos fiscales provenientes de retenciones que no fueron enteradas, por lo cual -a entender del órgano exactor- “(...) no cumplen con los requisitos de liquidez y exigibilidad (...)”.

Así las cosas, esta Superioridad estima necesario enfatizar que la responsabilidad del agente de retención es distinta de la obligación tributaria del contribuyente, debiendo entenderse que respecto a este último existe pago al momento de la retención en la fuente, tal como lo prevé el artículo 42 del Código Orgánico Tributario de

2001, vigente *ratione temporis*, antes artículo 45 del Código Orgánico Tributario de 1994, siendo prueba de ello el respectivo comprobante entregado por el agente de retención, sin que la falta de enteramiento de las cantidades retenidas conlleve a considerar que las mismas no son capaces de cumplir la finalidad de anticipar el impuesto.

En virtud de ello, las cantidades que hubieren sido retenidas bajo las formalidades establecidas al respecto y cuyo soporte documental esté en poder del contribuyente deben ser reconocidas como pago (con las consecuentes características de liquidez y exigibilidad), siendo el agente de retención el único responsable frente al sujeto activo por dicha retención, razón por la cual, no es dado al órgano exactor desconocer el crédito fiscal proveniente de una retención con fundamento en su falta de enteramiento, cuando la misma ha sido practicada y demostrada por medio del respectivo comprobante, y su existencia haya sido verificada por la Administración Tributaria, tal como ha ocurrido en el presente caso.

Con fundamento en lo anterior, esta Superioridad aprecia que el organismo recaudador al momento de emitir el acto administrativo impugnado refirió que “(...) *los créditos alegados en compensación, a pesar de haber sido consignados los soportes en su oportunidad (...)*” los cuales resultaban “(...) *de las retenciones de Impuesto sobre la Renta reflejadas por la contribuyente (...)* no fueron (sic) enterados (sic) a la Administración Tributaria (...)”, razón por la cual procedió a su desconocimiento a los fines de que operase tal medio de extinción de la obligación tributaria.

Así las cosas, esta Sala estima, al igual que el Tribunal de la causa, que el órgano exactor incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho al considerar que a los efectos de compensar los créditos fiscales derivados de retenciones del impuesto sobre la renta por parte de la sociedad mercantil Level 3 Venezuela, S.A., previamente el agente de retención debía haber enterado en la Tesorería Nacional los montos que dieron lugar a esos créditos, pues tal circunstancia no constituye un requisito estatuido por el Legislador tributario para la procedencia de la compensación en casos como el ahora objeto de análisis.

Sobre la base de lo que precede, esta Sala desestima el vicio de falso supuesto por errónea interpretación del derecho alegado por la representación judicial del Fisco Nacional contra el fallo de instancia; en consecuencia, se encuentra ajustado a derecho el pronunciamiento proferido por el Tribunal de mérito sobre este particular, referente a la procedencia de la compensación, al considerar que los montos correspondientes a los créditos fiscales a compensar se encuentran líquidos y exigibles. **Así se decide.**

Con vista a lo que expresado, esta Superioridad declara **sin lugar** el recurso de apelación incoado por los apoderados judiciales de la República, contra la sentencia definitiva Nro. 034/2013 de fecha 4 de octubre de 2013, fallo que se **confirma** en los términos expresados en la parte motiva de esta decisión judicial. **Así se declara.**

Vinculado a lo mencionado, esta Alzada estima pertinente advertir que el Tribunal de la causa incurrió en una imprecisión al momento de declarar “*parcialmente con lugar*” el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente, pues en virtud de haber quedado satisfecha por completo la pretensión de la parte actora (dada la procedencia de la compensación rechazada por el órgano recaudador que fue objeto de controversia en el indicado recurso judicial), su pronunciamiento debió ser “*con lugar*”. **Así se establece.**

Derivado de lo cual, se **modifica** tal declaratoria a **con lugar** el aludido recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, contra la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DJT/2012/5405 de fecha 19 de diciembre de 2012, dictada por el Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido el 27 de octubre de 2008 y confirmó la Resolución (Improcedencia de Compensación) Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DF/2008/1899 de fecha 25 de agosto de 2008, suscrita por el Jefe de la División de Fiscalización de la señalada Gerencia Regional.

En consecuencia, los preindicados actos administrativos quedan **firmes** respecto a los créditos cuya compensación fue estimada procedente -de forma tácita- por la Administración Tributaria (aspecto no recurrido en sede administrativa ni en la vía judicial) y se **anulan** en lo atinente a la declaratoria de “(...) **PARCIALMENTE IMPROCEDENTES** las [solicitudes de] *compensaci[ón] de créditos fiscales Nros. 5997, 7561, 8613, 10610, 11599, 12345, 14400, 16274, 17953, 546, 2860, 5334, 7727, 9438, 10908, 12260, 13467, 14589, 15772, 17090, 18195, 458, 2006, 3954, 5839, 7597, 8675, 10350, 11542 de fechas 17/04/2002, 17/05/2002, 19/06/2002, 23/07/2002, 20/08/2002, 09/09/2002, 17/10/2002, 18/11/2002, 18/12/2002, 17/01/2003, 19/02/2003, 20/03/2003, 21/04/2003, 19/05/2003, 19/06/2003, 17/07/2003, 20/08/2003, 17/09/2003, 17/10/2003, 19/11/2003, 17/12/2003, 15/01/2004, 16/02/2004, 17/03/2004, 21/04/2004, 21/05/2004, 15/06/2004, 16/07/2004 y 18/08/2004, respectivamente, interpuestas por la contribuyente (...)*” (sic) (mayúsculas y negrillas del acto administrativo), y lo determinado por concepto de “(...) *obligaciones tributarias originadas del Impuesto a los Activos Empresariales, correspondiente a los ejercicios fiscales comprendidos entre 01/01/2001 al 31/12/2001, 01/01/2002 al 31/12/2002, 01/01/2003 al 31/12/2003 y de la obligación tributaria originada del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio comprendido entre 01/01/2004 al 31/12/2004 (...)*”; “(...) *la sanción establecida en el Artículo 175 del Código Orgánico Tributario [de 2001] (...) [en concordancia] con lo establecido en el Parágrafo Segundo del Artículo 94 [eiusdem] (...)*”; y la pena pecuniaria preceptuada en “(...) *en el Artículo 112 numeral 1 del Código Orgánico Tributario [de 2001], equivalente al quince por ciento (15%) por cada mes de retraso en el pago de los anticipos del Impuesto a los Activos Empresariales omitidos (...)*”; e “(...) *intereses moratorios generados con ocasión de la omisión del pago de las obligaciones antes descritas (...), conforme al artículo 66 del Código Orgánico Tributario [de 2001] (...)*”. (Interpolados de esta Sala). **Así se dispone.**

Finalmente, dada la declaratoria que antecede correspondería condenar en costas procesales al Fisco Nacional; sin embargo, las mismas no proceden en atención a la prohibición de condenatoria en costas a la República, cuando resulte vencida en los juicios en los que haya sido parte por intermedio de cualquiera de sus órganos, a tenor de lo contemplado en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016. **Así se establece.**

VI DECISIÓN

Con fundamento en los razonamientos precedentes, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- FIRMES los pronunciamientos del Juzgado de instancia que no fueron apelados por el recurrente y que no desfavorecen los intereses del Fisco Nacional, relativos a la improcedencia de las denuncias de “(...) *ausencia de base legal y errada aplicación del numeral 1 del artículo 61 del Código Orgánico Tributario* [de 2001] (...)”; e “(...) *inconstitucionalidad de la Resolución impugnada por violación al derecho a (sic) la defensa y al debido proceso* (...)”.

2.- SIN LUGAR el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Nro. 034/2013 de fecha 4 de octubre de 2013, la cual se **CONFIRMA** en los términos expresados en la parte motiva de esta decisión judicial.

3.- Se MODIFICA el dispositivo del mencionado fallo de instancia a **CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la representación judicial de la sociedad de comercio **LEVEL 3 VENEZUELA, S.A.**, contra la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DJT/2012/5405 de fecha 19 de diciembre de 2012, dictada por el Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, a través de la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido el 27 de octubre de 2008 y confirmó la Resolución (Improcedencia de Compensación) Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DF/2008/1899 de fecha 25 de agosto de 2008, suscrita por el Jefe de la División de Fiscalización de la señalada Gerencia Regional;

Por consiguiente, los descritos actos administrativos quedan **FIRMES** respecto a los créditos cuya compensación fue estimada procedente -de forma tácita- por la Administración Tributaria (aspecto no recurrido en sede administrativa ni en la vía judicial) y se **ANULAN** en lo atinente a la declaratoria de “(...) **PARCIALMENTE IMPROCEDENTES** las [solicitudes de] *compensación de créditos fiscales Nros. 5997, 7561, 8613, 10610, 11599, 12345, 14400, 16274, 17953, 546, 2860, 5334, 7727, 9438, 10908, 12260, 13467, 14589, 15772, 17090, 18195, 458, 2006, 3954, 5839, 7597, 8675, 10350, 11542 de fechas 17/04/2002, 17/05/2002, 19/06/2002, 23/07/2002, 20/08/2002, 09/09/2002, 17/10/2002, 18/11/2002, 18/12/2002, 17/01/2003, 19/02/2003, 20/03/2003, 21/04/2003, 19/05/2003, 19/06/2003, 17/07/2003, 20/08/2003, 17/09/2003, 17/10/2003, 19/11/2003, 17/12/2003, 15/01/2004, 16/02/2004, 17/03/2004, 21/04/2004, 21/05/2004, 15/06/2004, 16/07/2004 y 18/08/2004, respectivamente, interpuestas por la contribuyente* (...)” (sic) (mayúsculas y negrillas del acto administrativo), y lo determinado por concepto de “(...) *obligaciones tributarias originadas del Impuesto a los Activos Empresariales, correspondiente a los ejercicios fiscales comprendidos entre 01/01/2001 al 31/12/2001, 01/01/2002 al 31/12/2002, 01/01/2003 al 31/12/2003 y de la obligación tributaria originada del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio comprendido entre 01/01/2004 al 31/12/2004* (...)”; “(...) *la sanción establecida en el Artículo 175 del Código Orgánico Tributario* [de 2001] (...) [en concordancia] *con lo establecido en el Parágrafo Segundo del Artículo 94 [eiusdem]* (...)”; y la pena pecuniaria preceptuada en “(...) *en el Artículo 112 numeral 1 del Código Orgánico Tributario* [de 2001], *equivalente al quince por ciento (15%) por cada mes de retraso en el pago de los anticipos del Impuesto a los Activos Empresariales omitidos* (...)”; e “(...) *intereses moratorios generados con ocasión de la omisión del pago de las obligaciones antes descritas* (...), *conforme al artículo 66 del Código Orgánico Tributario* [de 2001] (...)”. (Agregado de esta Superioridad).

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES a la República, conforme a lo expresado en esta sentencia.

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 siete (07) días del mes de diciembre del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

La Magistrada
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

La Magistrada
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

El Vicepresidente
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

El Magistrado -
Ponente
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha doce (12) de diciembre del año dos
mil diecisiete, se publicó y registró la
anterior sentencia bajo el N° 01361.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

-
-
-