



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE
EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, mediante oficio número 621 de fecha 28 de mayo de 2013, recibido el 7 de junio de ese mismo año, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente signado con letras y números FP02-U-2007-000134 de su nomenclatura, en virtud de los recursos de apelación ejercidos el 24 de enero y el 9 de mayo de 2013, por la abogada Yenny Capella, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 95.687, actuando como sustituta del ciudadano Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, tal y como se desprende del instrumento poder autenticado por ante la Notaría Pública Undécima del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, el 31 de octubre de 2006, bajo el número 71, tomo 187 de los libros de autenticaciones llevados por esa Notaría (folios 124 al 127 de la primera pieza del expediente judicial); y por el abogado Abdías Arévalo Rondón, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 71.375, actuando con el carácter de apoderado judicial de la empresa **SURAMERICANA DE ALEACIONES LAMINADAS, C.A. (SURAL)**, antes denominada “*Aluminios del Orinoco, S.A.*”, inscrita originalmente en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda) el 17 de septiembre de 1975, bajo el número 8, Tomo 2-A, Segundo Especial; cuya representación se evidencia del documento poder otorgado en fecha 22 de septiembre de 1999, ante la Notaría Pública Octava del Municipio Baruta del hoy Estado Bolivariano de Miranda, bajo el número 58, tomo 45, de los libros de autenticaciones llevados por esa oficina notarial (folios 28 al 30 de la primera pieza del expediente judicial); contra la **sentencia número PJ0662012000155** dictada por el juzgado remitente el 2 de noviembre de 2012, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con acción de amparo cautelar y subsidiariamente solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por el abogado Abdías Arévalo D’Acosta, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 305, actuando con el carácter de apoderado en juicio de la mencionada sociedad mercantil, tal y como consta en el instrumento poder antes descrito que corre a folios 28 al 30 de la primera pieza de las actas procesales.

El aludido medio de impugnación fue ejercido en fecha 7 de noviembre de 2007, contra la *Resolución* signada con las letras y números *GRTI/RG/DJT/2007/258* de fecha 2 de octubre de 2007, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que declaró parcialmente con lugar el recurso jerárquico ejercido el 31 de noviembre de 2005 por la contribuyente, por consiguiente:

i) convalidó la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* identificada con el alfanumérico *GRTI/RG/DSA/2007/0055* del 30 de mayo de 2007, notificada el 31 del mismo mes y año, emitida en materia de impuesto al valor agregado, para los períodos impositivos correspondientes a los meses de agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; subsanando el error en que incurrió al ordenar expedir a cargo de la contribuyente Planilla de Liquidación -que se describe en el punto *ii*)- para el período impositivo correspondiente a la segunda quincena del mes de diciembre de 2005;

ii) anuló la *Planilla de Liquidación* número *081001233000470* del 6 de junio de 2007, correspondiente a la segunda quincena del mes de diciembre de 2005, por concepto de sanción de multa e intereses moratorios por las cantidades de noventa y cinco millones ciento ocho mil doscientos treinta bolívares (Bs. 95.108.230,00) y un millón ochocientos noventa y cuatro mil ciento sesenta bolívares (Bs. 1.894.160,00), respectivamente, lo cual asciende al monto total de noventa y siete millones dos mil trescientos noventa bolívares (Bs. 97.002.390,00), reexpresados hoy en noventa y siete céntimos de bolívar (Bs. 0,97); y

iii) confirmó el contenido de las *Resoluciones y Planillas de Liquidación* que se identificarán en un cuadro *infra*, emitidas todas el 8 de agosto de 2006, por el enteramiento extemporáneo del impuesto al valor agregado retenido, correspondiente a los períodos fiscales 2004, 2005 y 2006, incumpliendo los deberes formales y materiales establecidos en el Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, las Providencias Administrativas SNAT/2005/0056 y 0056-A, publicadas en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 38.136 de fecha 28 de febrero de 2005, la Providencia Administrativa SNAT/2002/1455, mediante la cual se designan a los contribuyentes especiales como agentes de retención del impuesto al valor agregado, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 37.585 de fecha 5 de diciembre de 2002, razón por la cual se impusieron las sanciones establecidas en el artículo 113 del referido Código Orgánico, y se liquidaron intereses moratorios de acuerdo a lo contemplado en el artículo 66 *eiusdem*, correspondiente a los meses de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004, enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2005, y enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2006:

Planillas de Liquidación

Planilla de liquidación número	Período impositivo sancionado	Sanción de multa (Bs.)
82001230000001	Julio 2004	13.133.305.268,20
82001230000002	Agosto 2004	10.458.044.057,30
82001230000003	Septiembre 2004	6.829.825.653,20
82001230000004	Octubre 2004	6.734.510.383,60
82001230000005	Noviembre 2004	5.411.718.385,05
82001230000006	Diciembre 2004	8.375.669.886,60
82001230000007	Enero 2005	8.543.681.836,20
82001230000008	Febrero 2005	12.771.486.731,55
82001230000009	Marzo 2005	17.602.220.451,20
82001230000010	Abril 2005	539.842.835,10
82001230000011	Junio 2005	553.115.792,20
82001230000012	Julio 2005	415.395.290,80
82001230000013	Agosto 2005	296.404.508,65
82001230000014	Septiembre 2005	401.626.170,00
82001230000015	Octubre 2005	175.578.086,17
82001230000016	Noviembre 2005	332.126.985,14
82001230000017	Diciembre 2005	203.583.974,31
82001230000018	Enero 2006	262.235.513,32
82001230000019	Febrero 2006	168.254.010,62
82001230000020	Marzo 2006	200.357.512,89
82001230000021	Abril 2006	62.046.991,07
82001230000022	Mayo 2006	61.458.223,34

82001230000023	Junio 2006	20.646.419,86
Total		93.553.134.966,37 (reexpresado en Bs. 935,53)

Resoluciones

Resolución número	Período impositivo	Intereses moratorios (Bs.)
GRTI/RG/DCE/2006/490081006	Julio 2004 Primera quincena	685.612.087,66
GRTI/RG/DCE/2006/490097079	Julio 2004 Segunda quincena	336.118.484,85
GRTI/RG/DCE/2006/490097984	Agosto 2004 Primera quincena	377.224.849,88
GRTI/RG/DCE/2006/4900110822	Agosto 2004 Segunda quincena	392.740.405,87
GRTI/RG/DCE/2006/490116677	Septiembre 2004 Primera quincena	19.074.336,87
GRTI/RG/DCE/2006/490116761	Septiembre 2004 Segunda quincena	453.491.522,34
GRTI/RG/DCE/2006/490122825	Octubre 2004 Primera quincena	157.841.399,35
GRTI/RG/DCE/2006/490132610	Octubre 2004 Segunda quincena	288.538.217,14
GRTI/RG/DCE/2006/590037253	Noviembre 2004 Primera quincena	77.336.994,75
GRTI/RG/DCE/2006/590051345	Noviembre 2004 Segunda quincena	260.733.008,11
GRTI/RG/DCE/2006/590037896	Diciembre 2004 Primera quincena	314.190.985,24
GRTI/RG/DCE/2006/590038586	Diciembre 2004 Segunda quincena	188.079.057,69
GRTI/RG/DCE/2006/590037897	Enero 2005 Primera quincena	475.084.483,06
GRTI/RG/DCE/2006/590037898	Enero 2005 Segunda quincena	13.403.010,11
GRTI/RG/DCE/2006/590037899	Febrero 2005 Primera quincena	680.852.834,48
GRTI/RG/DCE/2006/590037900	Febrero 2005 Segunda quincena	9.374.100,37
GRTI/RG/DCE/2006/590037901	Marzo 2005 Primera quincena	436.690.857,08
GRTI/RG/DCE/2006/590037902	Marzo 2005 Segunda quincena	433.777.988,71
GRTI/RG/DCE/2006/590037903	Abril 2005 Primera quincena	10.177.656,10
GRTI/RG/DCE/2006/590037904	Abril 2005 Segunda quincena	14.751.035,07
GRTI/RG/DCE/2006/590037905	Junio 2005 Segunda quincena	21.575.971,55
GRTI/RG/DCE/2006/590037906	Julio 2005 Primera quincena	10.595.333,37
GRTI/RG/DCE/2006/590037907	Julio 2005 Segunda quincena	4.727.056,54
GRTI/RG/DCE/2006/590037908	Agosto 2004 Segunda quincena	9.466.353,13

GRTI/RG/DCE/2006/590037909	Septiembre 2005 Primera quincena	7.222.064,33
GRTI/RG/DCE/2006/590037910	Septiembre 2005 Segunda quincena	5.423.453,68
GRTI/RG/DCE/2006/590037911	Octubre 2005 Segunda quincena	5.444.250,81
GRTI/RG/DCE/2006/590037912	Noviembre 2005 Primera quincena	5.556.314,11
GRTI/RG/DCE/2006/590037912-1	Noviembre 2005 Segunda quincena	4.787.514,08
GRTI/RG/DCE/2006/590037914	Enero 2006 Primera quincena	3.926.928,57
GRTI/RG/DCE/2006/590037915	Enero 2006 Segunda quincena	4.181.029,66
GRTI/RG/DCE/2006/590037916	Febrero 2006 Primera quincena	2.246.198,40
GRTI/RG/DCE/2006/590037917	Febrero 2006 Segunda quincena	2.907.801,17
GRTI/RG/DCE/2006/590037918	Marzo 2006 Primera quincena	3.011.555,80
GRTI/RG/DCE/2006/590037919	Marzo 2006 Segunda quincena	3.084.720,73
GRTI/RG/DCE/2006/590037920	Abril 2006 Primera quincena	1.261.479,42
GRTI/RG/DCE/2006/590037921	Abril 2006 Segunda quincena	555.678,51
GRTI/RG/DCE/2006/590037922	Mayo 2006 Primera quincena	1.027.576,55
GRTI/RG/DCE/2006/590037923	Mayo 2006 Segunda quincena	898.852,15
GRTI/RG/DCE/2006/590037924	Junio 2006 Segunda quincena	79.144,61
GRTI/RG/DCE/2006/590037913	Diciembre 2006 Segunda quincena	5.726.813,95
Total		5.728.799.405,85 (reexpresado en Bs. 57,29)

Mediante auto del 28 de mayo de 2013, el tribunal *a quo* oyó en ambos efectos las apelaciones interpuestas por las partes y ordenó la remisión del expediente respectivo a esta Alzada.

El 11 de junio de 2013, se dio cuenta en Sala y se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Asimismo, se designó Ponente a la Magistrada Evelyn Marrero Ortiz y se fijó un lapso de ocho (8) días continuos en razón del término de la distancia y un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

En fecha 2 de julio de 2013, la abogada Jomaira Esparragoza, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 129.924, actuando en representación del Fisco Nacional, según consta en documento poder debidamente autenticado por ante la Notaría Pública Vigésima Quinta del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital bajo el número 32, Tomo 78 de los libros de autenticaciones llevados por esa Notaría, consignó escrito de fundamentación de la apelación.

El día 4 de julio de 2013, el abogado Abdías Arévalo Rondón, arriba identificado, actuando como apoderado judicial de la recurrente, consignó escritos de fundamentación de la apelación y de “*solicitud de ampliación o extensión del objeto del recurso contencioso tributario por la existencia de actos reeditados*”.

El 16 de julio de 2013, la abogada Jomaira Esparragoza, actuando en representación del Fisco Nacional, arriba identificada, consignó escrito de contestación a la fundamentación de la apelación presentada por el apoderado judicial de la contribuyente.

Por auto del 8 de agosto de 2013, se dejó constancia del vencimiento del lapso para la contestación a la apelación, conforme con lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, por lo que la presente causa entró en estado de sentencia.

En fecha 10 de octubre de 2013, comparece ante esta Sala el abogado Abdías Arévalo Rondón, antes identificado, en su condición de apoderado judicial de la empresa Sural, C.A., , a los fines de requerir que la “... *solicitud de ampliación del objeto de fecha 4/07/2013, no sea considerada, dado pues que las Resoluciones de multa e intereses referidas en esta solicitud, han sido anuladas por la propia Administración Tributaria a través de la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DJT/2013-000002 del 25/08/2013, la cual adjunto...*”. (Mayúsculas de la cita).

Mediante diligencia del 27 de marzo de 2014, la representante en juicio de la República solicitó a esta Superioridad “(...) *se sirva dictar sentencia en la presente causa...*”.

La representación judicial de la sociedad de comercio Suramericana de Aleaciones Laminadas, C.A. (SURAL), solicitó a esta Máxima Instancia se dicte sentencia sobre el asunto de autos, en fecha 1° de octubre de 2014.

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

Consta en auto del 7 de junio de 2016, que el 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha. Asimismo, se reasignó la ponencia al Magistrado Marco Antonio Medina Salas.

El apoderado en juicio de la empresa contribuyente requirió el 21 de julio de 2016 a esta Superioridad dictar sentencia en el presente caso.

El 7 de diciembre de 2016, el abogado Néstor Alonzo, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 150.400, actuando como sustituto del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, según se desprende del instrumento poder autenticado ante la Notaría Pública Undécima del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, el 29 de septiembre de 2016, bajo el número 17, tomo 146 de los libros de autenticaciones de esa oficina; solicitó a esta Sala se sirva dictar sentencia en la presente causa.

En fecha 20 de septiembre de 2018, la representación judicial de la contribuyente Suramericana de Aleaciones Laminadas, C.A. (SURAL, C.A.), consignó ante esta Alzada escrito en el cual expresó que “... *Se consignan las planillas para pagar, ya pagadas, con su respectivo sello y troquel bancario, de las multas e intereses moratorios en materia de Impuesto al Valor Agregado, confirmadas en la Resolución Impugnada en el presente Juicio Contencioso Tributario, identificada con N° GRTI/RG/DJT/2007/258 del 02/10/2007, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana, SENIAT, mediante la cual se liquidan Multas por la cantidad de Bs.f. 93.553.134,96 e Intereses de Mora por Bs.f. 5.728.799,41 en su carácter de Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), para los períodos de Julio del 2004 hasta Junio del 2006 (ambos inclusive, excepto mayo del 2005): (...Omissis...). A pesar de estos pagos,*

ratifica[n].[su] intención de continuar la impugnación en este Juicio contra la Resolución N° GRTI/RG/DJT/2007/258 del 02/10/2007, ya identificada y demás Resoluciones y Planillas para Pagar de fecha 08/08/2006, emitidas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana, SENIAT, de multas e intereses como Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), para los períodos de Julio del 2004 hasta Junio del 2006 (ambos inclusive, excepto mayo del 2005). Así las cosas, mani[fiestan] [su] voluntad de sostener el presente Recurso de apelación que oportunamente se interpusiera contra la Sentencia N° PJ0662012000155 del 02/11/2012, extensible a la Sentencia Aclaratoria N° PJ0662012000162 del 16/11/2012, ambas dictadas por el Tribunal Superior de Contencioso Tributario de la Región Guayana...". (Sic). (Subrayado del texto citado). (Corchetes de esta Máxima Instancia).

En sesión de Sala Plena del 30 de enero de 2019, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se reeligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal, 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 de las actas procesales pasa esta Máxima Instancia a decidir, con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

I ANTECEDENTES

Mediante *Providencias Administrativas* identificadas con letras y números GRTI/RG/DF/6636, de fecha 17 de diciembre de 2005, notificada el 27 del mismo mes y año; GRTI/RG/DF/F/RIVA/492, de fecha 20 de marzo de 2006, notificada en fecha 23 del mismo mes y año; GRTI/RG/DF/6637, de fecha 17 de diciembre de 2005, notificada en fecha 29 del mismo mes y año; GRTI/RG/DF/F/RIVA/493, de 20 de marzo de 2006, notificada en fecha 23 del mismo mes y año; GRTI/RG/DF/F/RIVA/582, GRTI/RG/DF/F/RIVA/583 y GRTI/RG/DF/F/RIVA/584, de fecha 23 de marzo de 2006, notificadas el 30 del mismo mes y año, se autorizó a la ciudadana Romelia B. Rodríguez y al ciudadano Miguel Ponce, con cédulas de identidad números V-10.554.265 y V-10.311.393, respectivamente, funcionaria adscrita y funcionario adscrito a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), para que efectuasen a la empresa contribuyente una investigación fiscal en materia de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado (IVA), en atención a su condición de agente de retención, de conformidad a lo establecido en el artículo 11 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2004 en concordancia con las *Providencias Administrativas* signadas con el alfanumérico SNAT/2000/1454 y 1455 del 29 de noviembre de 2002, publicadas en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 37.585 de fecha 05/11/2002.

En fecha 6 de Abril de 2006, se levantaron las *Actas de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado* identificadas con las letras y números GRTI/RG/DF/F/RIVA/24, GRTI/RG/DF/F/RIVA/25, GRTI/RG/DF/F/RIVA/26, RTI/RG/DF/F/RIVA/27 y GRTI/RG/DF/F/RIVA/28, en las cuales se dejó sentado que la contribuyente en su condición de agente de retención, durante los períodos fiscales comprendidos entre agosto a diciembre de 2004, de enero a abril de 2005 y junio a diciembre de 2005, efectuó y no enteró las retenciones del impuesto al valor agregado, exigidas en la *Providencia Administrativa* SNAT/2002/1455 y SNAT/2005/0056, contraviniendo lo establecido en los artículos 10 y 15 de las referidas *Providencias*, así como el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicables *ratione temporis*.

Así las cosas, en fecha 30 de mayo de 2006, se dictó *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* identificada con las siglas GRTI/RG/DSA/2007/0055, suscrita por el ciudadano José Rafael Caraballo Guzmán, Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual se declararon parcialmente con lugar los reparos formulados por la fiscalización contenidos en las Actas de Retenciones signadas con el alfanumérico GRTI/RG/DF/F/RIVA/24, 25, 26, 27 y 28.

El 8 de septiembre de 2006, la abogada Inés Arévalo Rondón, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 71.375, y el abogado Abdías Arévalo Rondón, anteriormente identificado, actuando en su carácter de representantes de la empresa contribuyente, presentaron ante la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), Recurso Jerárquico en contra de la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* identificada en el párrafo anterior.

El ciudadano José Rafael Caraballo Guzmán, Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictó *Resolución Recurso Jerárquico* signada con las letra y números GRTI/RG/DJF/2007/258 en fecha 12 de octubre de 2007, mediante la cual declaró parcialmente con lugar el recurso jerárquico interpuesto por la contribuyente Sural, C.A.

Seguidamente, la empresa recurrente contra el último de estos actos administrativos interpuso recurso contencioso tributario con acción de amparo cautelar y subsidiariamente solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos el 7 de noviembre de 2007, ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, de conformidad con el artículo 259 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, bajo los argumentos siguientes:

Indicó que “... *En fecha 31/05/2007, le notifican a [su] representada la Resolución de Sumario Administrativo N° GRTI/RG/DSA/2007/55 del 30/05/2007, confirmatoria de las actas de retenciones Nros. GRTI/RG/DF/F/ RIVA/24, 25, 26, 27 y 28, todas de fecha 6/04/2006, emitidas por la División de Fiscalización de esa Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Seniat, Resolución que es impugnada con sendo Recurso Jerárquico, y que es convalidada con la Resolución Impugnada GRTI/RG/DJT/2007/258 del 2/10/2007*”. (Sic). (Agregado de esta Sala).

Asimismo, señaló que “... *esta última Resolución (...) no revoca las Actas de Retenciones Nros. GRTI/RG/DF/F/RIVA/24, 25, 26, 27 y 28, todas de fecha 6/04/2006, emitidas por la División de Fiscalización de esa Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Seniat, lo cual no tiene sentido, por cuanto las retenciones ya han sido pagadas por un lado, y por otro, las multas por no haber enterado han sido liquidadas mediante las planillas de liquidación emitidas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana, División de Contribuyentes Especiales, Seniat, referidas en el punto 8 de los hechos, objeto de este Recurso Contencioso Tributario*”. (Sic).

En virtud de lo señalado anteriormente, solicitó la nulidad de la Resolución impugnada en vista que se realizó - según sus dichos- un doble procedimiento, por cuanto lo decidido por esta última versa sobre las mismas actuaciones contenidas en la “... *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° GRTI/RG/DSA/2007/55 del 30/05/2007*”, violentando el derecho a la defensa y al debido proceso de su representada, consagrados en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así como el principio de la cosa juzgada administrativa.

Señaló respecto del procedimiento llevado en el recurso jerárquico, interpuesto en fecha 5 de septiembre de 2007, contra las Planillas de Liquidación de Multa de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado y contra las Resoluciones de Intereses de Mora, que argumentaron una serie de defensas fácticas, para lo cual se aportó al recurso una serie de pruebas documentales, razón por la cual, la Administración debió proceder conforme el artículo 251 del Código Orgánico

Tributario, y notificar de la admisión del recurso y de la apertura del respectivo lapso de pruebas, cuestión que no se llevó a cabo, lo que implica una omisión gravísima que vicia de nulidad absoluta la Resolución impugnada decisoria del recurso jerárquico.

En lo que respecta a la liquidación de las multas, alegó que a su representada se le aplicó la sanción prevista en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, por cuanto efectuó el enteramiento del Impuesto al Valor Agregado retenido con extemporaneidad; sin embargo, consideran que “... de las Resoluciones y Liquidaciones de Multa, fundamento de la Resolución Impugnada, así como de la misma Resolución N° GRTI/RG/DJT/2007/258 de fecha 2/10/2007 (decisoria del Recurso Jerárquico), no se desprende cual fue la metodología empleada por la Administración Tributaria para cuantificar la multa, descono[cen] la base de cálculo de cada una de las multas, los días tomados en consideración y porcentajes aplicados para calcular cada una de las sanciones, ni se indica cuál o cuáles son las planillas o declaración de retenciones que se sancionan, [se refieren] a los números de formularios o planillas...”. Todo lo cual a su consideración vician de nulidad absoluta el acto por violentar el derecho a la defensa de su representada. (Sic).

En razón de lo expuesto, concluyó “... que las Liquidaciones de las Multas están viciadas de nulidad absoluta por vulnerarse un principio básico y fundamental como es el derecho a la defensa, por la falta de información o la deficiente motivación en los actos administrativos, (...). En aplicación del Artículo 25 de la Constitución y artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimiento Administrativo (LOPA) y artículo 240 del Código Orgánico Tributario (COT)...”. (Sic).

Consideró además “... que la Administración no analizó la defensa expuesta, no [entienden la razón por la cual] la Administración (...) considera que el principio de no confiscatoriedad no es aplicable ‘dada la naturaleza del procedimiento que se analiza’. [Son] de la opinión que no sólo por el quantum de las multas que son exorbitantes, sino que además las mismas se calculan en función del tiempo en la mora del enteramiento, para así perseguir un resarcimiento al Fisco, cuando es de suponer que tal resarcimiento se consigue con los intereses de mora calculados por Bs. 5.728.799.405,85, por lo que pretender la Administración el cobro de dichas multas es atentatorio con el principio de la no confiscación vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada, pues ejecutar tales montos absorbería con creces el patrimonio de [su] representada, lo que justificaría la desaplicación de dicha norma”. (Sic). (Corchetes de esta Sala).

Respecto de la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria, señaló que “... las multas liquidadas se fundamentan en el supuesto enteramiento con retardo de impuestos al valor agregado retenidos, razón por la cual se procede a la liquidación de la multa prevista en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario [2001] (...)”, por lo que destacó que en el caso en particular “... no está presente, el elemento culpabilidad, pues la empresa fue lo suficientemente diligente para informar en forma espontánea a la Administración de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado pendientes para cada período impositivo, lo que se evidencia con la presentación de las Declaraciones de retenciones del IVA referidas; declaraciones que se presentaron de forma espontánea, es decir, sin ningún tipo de requerimiento, procedimiento o investigación previos...”.

Indicó que “... conforme el actual régimen de retenciones de IVA, el contribuyente exportador no debe pagar el IVA en su totalidad sino que paga al vendedor el 25% del Impuesto y retiene el 75% restante, monto que debe enterar en determinado plazo legal. Ahora bien, dada la grave situación en que se ha encontrado la empresa producto de la negligencia de la Administración Tributaria, (...) la misma no pudo honrar en su totalidad el Impuesto al Valor Agregado que se genera en sus compras; esto significa que pago el 25% de este tributo a los proveedores pero se le hizo imposible enterar el restante 75%, pues su situación no se lo permite, ya que han llegado, o mejor dicho, la Administración

Tributaria les ha llevado al extremo de que si enteran sería a expensas de la existencia de la propia empresa y de los puestos de trabajo de sus empleados; (...) para julio del 2004 el ministerio de finanzas adeudaba a la empresa Bs. 7.204.470.194,04 en CERTS de reintegro de IVA monto que para enero de 2005 ascendía ya a Bs. 12.810.961.649,91. Esto sin considerar la deuda por DRAW BACK de más de 18 millardos (deuda esta última que es reconocida por el oficio N° SNAT/2004 N° 0008260 de fecha 05/08/2004, emitido por el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, José Gregorio Vielma Mora), en el que se autoriza a SURAL C.A., al Reintegro de Impuesto de Importación por un monto de Bs. 2.040.462.767,43, correspondiente a 283 solicitudes. Cabe destacar que a la fecha el referido reintegro no se ha materializado...”. (Sic).

En conclusión alegó que su representada se ha encontrado en una especial situación producto de la negligencia del Fisco Nacional.

Lo que genera a su decir “... en primer lugar, la empresa, por la grave situación financiera producto de la demora en la entrega de los créditos fiscales del IVA y DRAW BACK se ha encontrado y de hecho se encuentra en la actualidad en un peligro cierto, grave e inminente tanto para sí misma como para sus trabajadores; peligro de tal magnitud para la empresa porque está en riesgo su existencia como ente económico productor de bienes y de puestos de empleo, y para los trabajadores en su derecho al trabajo y todo lo que implicaría el no poder suministrar sustento a su familia. En segundo lugar, hay que destacar que tal situación ha sido causada por quien afirma ser la víctima en este caso, y es precisamente el Fisco Nacional, quien ha sido sumamente negligente en el reintegro del Impuesto al Valor Agregado y de los Impuestos de Importación o Draw Back...”.

Solicitaron se declare de igual manera la improcedencia de los intereses moratorios, debido a que la sanción de multa prevista en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, “... se calcula en función del tiempo transcurrido, por lo que además del carácter sancionatorio tiene también carácter resarcitorio, lo que hace improcedente la aplicación adicional de los intereses moratorios...”.

II DE LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, mediante Sentencia número PJ0662012000155 del 2 de noviembre de 2012, y su Aclaratoria número PJ0662012000162 dictada el 16 del mismo mes y año, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con acción de amparo cautelar y subsidiariamente solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la empresa Suramericana de Aleaciones Laminadas, C.A. (SURAL), en atención a lo siguiente:

“... observa éste órgano jurisdiccional, que la recurrente alega haber pagado el monto de las retenciones y las multas, correspondientes a los períodos impositivos Agosto y Septiembre de 2004 y Octubre, Noviembre y Diciembre de 2005, no obstante, no aprecia éste Juzgador, que la recurrente haya procedido a promover y evacuar como prueba de tal alegato, las correspondientes planillas de pago que demuestren fehacientemente a éste Tribunal, que tal pago se haya materializado realmente, por parte de la recurrente.

No obstante ello, la recurrente en su Escrito de Informes, señaló a éste Tribunal que tal pago se efectuó de la siguiente manera:

La cantidad de NUEVE MIL CUATROCIENTOS VEINTINUEVE MILLONES SETECIENTOS VEINTIÚN MIL CIENTO SETENTA Y SEIS BOLÍVARES CON SETENTA Y SEIS CÉNTIMOS (Bs. 9.429.721.176,76), expresados en bolívares antiguos, mediante la imputación del pago de las Providencias de Reintegro de Impuesto al Valor Agregado que tenía la recurrente pendientes por vía

de Certificados de Reintegros Tributarios, y la cantidad de DIEZ MIL TRESCIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES MIL SESENTA Y DOS BOLÍVARES CON OCHENTA Y CINCO CÉNTIMOS (Bs. 10.365.983.062,85) expresados en bolívares antiguos, a través de la entrega de los correspondientes pagos realizados, los cuales constan suficientemente en el Expediente FP02-U-2005-000042 llevado también por éste Tribunal Superior en lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, contentivo del Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales que incoara la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria en contra de la recurrente, en fecha 4 de Julio de 2005.

Efectivamente, consta en el expediente de la presente causa (folios 740 al 755), Sentencia Interlocutoria de fecha 15 de Diciembre de 2006, dictada por éste mismo Tribunal Superior en lo Contencioso Tributario de la Región Guayana en la cual se dejó constancia que la recurrente en autos SURAL C.A. pagó a la Administración Tributaria las cantidades arriba señaladas de la manera siguiente manera:

(...)

Así, del total de las anteriores cantidades pagadas por la recurrente, las mismas correspondían a los periodos Julio 2004, Agosto 2004, Septiembre 2004, Octubre 2004, Noviembre 2004, Diciembre 2004, Enero 2005, Febrero 2005, Marzo 2005 y Abril 2005, de acuerdo a lo establecido en la ya antes citada Sentencia Interlocutoria de fecha 15 de Diciembre de 2006, dictada por éste mismo Tribunal Superior, en el Expediente FP02-U-2005-000042, lo que, en criterio de éste Tribunal, confirma el alegato de la recurrente en cuanto a que la Administración Tributaria, al momento de dictar la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° GRTI/RG/DSA/2007-55, confirmatoria de las Actas de Retenciones Números GRTI/DF/F/ RIVA/24, 25, 26, 27 y 28, todas de fecha 6 de Abril de 2006, no consideró los anteriores montos, los cuales fueron, efectivamente pagados por la recurrente, tal como se desprende de la citada Sentencia Interlocutoria, razón por la cual éste órgano jurisdiccional reconoce el pago antes mencionado, por las cantidades de NUEVE MIL CUATROCIENTOS VEINTINUEVE MILLONES SETECIENTOS VEINTIÚN MIL CIENTO SETENTA Y SEIS BOLÍVARES CON SETENTA Y SEIS CÉNTIMOS (Bs. 9.429.721.176,76) y la cantidad de DIEZ MIL TRESCIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES MIL SESENTA Y DOS BOLÍVARES CON OCHENTA Y CINCO CÉNTIMOS (Bs. 10.365.983.062,85), ambas expresados en bolívares antiguos, los cuales debieron ser rebajados de las cantidades establecidas por la Administración Tributaria al momento de dictar la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° GRTI/RG/DSA/2007-55, confirmatoria de las Actas de Retenciones Números GRTI/DF/F/ RIVA/24, 25, 26, 27 y 28, todas de fecha 6 de Abril de 2006, por cuanto los montos pagados correspondían a periodos fiscales que fueron abarcados en las resultas de la citada Resolución Culminatoria antes señalada, por lo que de manera evidente se configuró para tales periodos fiscales una doble imposición, en razón de lo cual debe declararse la rebaja de las cantidades señaladas ut supra, respecto de los montos calculados y establecidos en la Resolución Culminatoria recurrida, y así se declara.

Alegó la recurrente la falta de motivación de las Actas de Retenciones Números GRTI/DF/F/RIVA/24, 25, 26, 27 y 28, todas de fecha 6 de Abril de 2006, pues la Administración Tributaria sólo se limitó a indicar cuál es la norma que prevé la sanción aplicable, lo que violenta y transgrede el derecho a la defensa de la recurrente, pues ella desconoce la metodología y elementos de hecho tomados en consideración para cuantificar cada sanción, limitando y dificultando así la defensa de la contribuyente recurrente, en franca violación a la disposición prevista en el Artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Señala así mismo, en su criterio, que no es suficiente, en éste caso particular, que la Administración Tributaria haya hecho referencia solamente a la norma que prevé la sanción, pues para llegar al quantum de la misma o determinar el monto de ella y saber si se aplicó correctamente, es fundamental disponer: Primero los datos de la Planilla o Declaración que se está sancionando. Segundo, monto enterado o base de cálculo. Tercero, días de retraso o mora en el enterramiento. Cuarto, porcentaje aplicado por parte de la Administración, para concluir si la sanción se ajusta o no a derecho y si está bien calculada.

Con respecto a tales alegatos de la recurrente, observa éste Juzgador lo siguiente:

(...)

Así, puede observarse con meridiana claridad, que los Actos Administrativos fueron elaborados y estructurados de manera tal que, del contenido tanto de cada Acta de Retenciones como de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, impugnadas por la recurrente, se desprenden tanto los períodos de imposición correspondientes al ejercicio fiscal investigado, así como todos los datos que, de manera fehaciente, permiten corroborar de donde salieron y como fueron calculadas todas y cada una de las cantidades reparadas por la Administración Tributaria, de lo que se colige, fácilmente, que la recurrente yerra en su criterio al señalar que ‘....desconoce la metodología y elementos de hecho tomados en consideración para cuantificar cada sanción, limitando y dificultando así la defensa de la contribuyente recurrente, en franca violación a la disposición prevista en el Artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.....’, lo cual, tal como pudo apreciar y constatar éste órgano jurisdiccional, resulta infundado, por lo que debe declararse la improcedencia de tal alegato de la recurrente, y así se establece.

Alega la recurrente que los actos administrativos están viciados de Nulidad Absoluta por motivación insuficiente, por cuanto la Administración Tributaria no analizó todos los alegatos y defensas expuestas por la recurrente en su Escrito del Recurso Jerárquico interpuesto contra las Actas de Retenciones antes señaladas, lo que implica una transgresión del derecho a la defensa que tiene el contribuyente, pues se desprende del mismo acto que no fueron analizadas ni valoradas todas las defensas expuestas, señalando, entre otras cosas, que la Administración interpretó en forma incorrecta el Artículo 113 del Código Orgánico Tributario, que la Resolución impugnada está viciada de nulidad absoluta por deficiente motivación, la no presencia del elemento culpabilidad, que no se configuró el elemento doloso o fraudulento, que las multas liquidadas se fundamentan en el supuesto enterramiento con retardo del Impuesto al Valor Agregado, etc.

De un análisis pormenorizado del expediente de la causa se determina:

(...)

De un análisis de la anterior cronología de sucesos, observa éste Tribunal que el recurrente ha ejercido, tanto en sede administrativa, como en sede jurisdiccional, todo un conjunto de actuaciones, fundamentadas en toda una normativa legal que regula tanto el procedimiento administrativo tributario, en sede administrativa, como el proceso contencioso tributario, que se ha desarrollado en éste Tribunal Superior, sin que se denote, en ninguna de las actuaciones de la recurrente, ni en sede administrativa, ni en sede jurisdiccional, que se le haya conculcado a ella actuación alguna, ni mucho menos que se le haya privado del ejercicio de alguno de sus derechos o garantías constitucionales que conlleve violación alguna su derecho a la defensa, que haya obligado a la recurrente a recurrir en vía de amparo tributario, ni en vía de amparo constitucional, ni en vía de recurso extraordinario alguno, de los previstos en la legislación venezolana.

Así las cosas, y dado a la anterior cronología de actos que demuestran, fehacientemente, que el recurrente ha tenido toda una gama de actuaciones, ejerciendo, en consecuencia, su derecho a una defensa por demás amplia, tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional, no comparte éste Sentenciador el alegato de la recurrente de que durante todo éste procedimiento, administrativo y jurisdiccional, de carácter tributario, se le hayan conculcado el pleno ejercicio de su derecho a la defensa, en los términos consagrados en el Artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ni que tampoco se le haya conculcado el ejercicio de actuaciones previstas en otras normas de carácter constitucional o legal.

Tampoco aparece demostrado en autos, que la recurrente haya procedido a promover ni evacuar prueba alguna, que demuestre que se le hayan conculcado a la recurrente el ejercicio pleno de su derecho a la defensa, ni en la instancia administrativa ni en ésta instancia jurisdiccional, de lo que resulta que tampoco pueda disponer éste jurisdicente de elementos que denoten que se le hayan violado los derechos y garantías consagrados en el texto constitucional al recurrente de autos, por lo que sería contrario a derecho admitir los alegatos de la recurrente de que en el transcurso de todo el procedimiento administrativo y jurisdiccional se le haya violado algún derecho o garantía constitucional, por lo que es forzoso para éste Juzgador declarar improcedentes los alegatos de la recurrente de que en el decurso tanto del procedimiento administrativo (en sede de la

Administración Tributaria) como en el procedimiento jurisdiccional (realizado en la sede de éste Tribunal Superior) se le ha violado su derecho a la defensa, y así se decide.

Alego la recurrente, en su escrito recursivo, la eximente de responsabilidad penal tributaria.

El fundamento de tal alegato lo sustenta la recurrente en el hecho de que, por haber realizado un cúmulo de solicitudes de Reintegros de Impuesto al Valor Agregado por Ventas de Exportación (Draw Back) por la cantidad de SIETE MIL DOSCIENTOS CUATRO MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA MIL CIENTO NOVENTA Y CUATRO BOLÍVARES CON CUATRO CÉNTIMOS (Bs. 7.204.470.194,04) correspondientes a los períodos Enero a Agosto de 1995; Septiembre a Diciembre de 1997; Enero 1998; Febrero, Marzo, Abril, Junio, Julio, Agosto, Octubre, Noviembre y Diciembre 2003; Enero y Febrero 2004; tal como se desprende de las Solicitudes presentadas en fecha 1º de Julio de 2004 por ante el Despacho del Ministro de Finanzas; y la cantidad de SEIS MIL SEISCIENTOS DIECISEIS MILLONES TRESCIENTOS OCHENTA Y TRES CUATROCIENTOS OCHENTA Y UN BOLÍVARES SIN CÉNTIMOS (6.616.383.481,00) correspondientes al período 1991 y 2004.

(...)

Si bien es cierto que la recurrente tenía, y tiene, el derecho a solicitar el Reintegro de Impuesto al Valor Agregado derivados de su Actividad Exportadora, tal como sucedió en el caso de marras, es de señalar que tales solicitudes no eximen al solicitante, del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aún cuando dicha solicitud se encuentre en trámite, pues definitivamente, la potestad de acordar o no acordar tales solicitudes, es una competencia única y exclusiva de la Administración Tributaria, de acuerdo a lo establecido en los Numerales 2 y 12 del Artículo 121 y Numerales 1, 2 y 3 del Artículo 27, ambos del Código Orgánico Tributario.

De ésta manera, aún cuando un contribuyente haya ejercido su derecho de petición ante la Administración Tributaria, tal derecho no exime a dicho contribuyente del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, durante el tiempo que dures el procedimiento administrativo que se inicia con la solicitud o petición del contribuyente, correspondiendo a la Administración la decisión definitiva del asunto, bien a favor o bien en contra del contribuyente solicitante, por lo que, en el caso de marras, aún cuando el solicitante recurrente había Solicitado el Reintegro de Impuesto al Valor Agregado derivados de su Actividad Exportadora por ante el Ministro de Finanzas, en diversas oportunidades por diversos períodos, tal solicitud no eximía a la solicitante recurrente, del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, menos aún cuando la solicitante recurrente, tampoco se encontraba amparada por algún régimen fiscal especial como lo son la exención, la exoneración o algún otro beneficio fiscal, que le hubiere sido otorgado por la Ley.

En consecuencia, al no existir ningún beneficio fiscal otorgado por ley a la recurrente, que la amparara durante la tramitación de su solicitud, no podía la empresa recurrente dejar de cumplir con sus obligaciones tributarias, menos aún cuando no existe tampoco ningún tipo de beneficio que exima del cumplimiento de las obligaciones tributarias al solicitante, durante el respetivo trámite administrativo, que esté expresamente establecido en la Resolución 1661 de fecha 18 de Julio de 2005 que establece la Reforma Parcial de la Resolución 1534 del 15-03-2004, mediante la cual se dicta el Instructivo sobre el Procedimiento para la Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT) publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.234 de fecha 22-07-2005.

En segundo lugar, con respecto de que la empresa al no habérsele otorgado las respectivas Solicitudes de Reintegro de Impuesto al Valor Agregado derivados de su Actividad Exportadora, y, en consecuencia, al no poder disponer de las referidas acreencias ha sufrido un daño patrimonial enorme, arrojándola a una situación de liquidez muy limitada, que la ha colocado en una delicada situación financiera por lo que no tiene sentido el cumplimiento de las obligaciones tributarias a expensas de la destrucción de la empresa, y de la pérdida de la producción nacional y de los puestos de trabajo que ello apareja.

De un análisis del expediente de la causa, aprecia el Tribunal que la recurrente ha procedido a pagar, en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, Planillas para el Pago para Enterar

retenciones de Impuesto al Valor Agregado (folios 763 al 889), sólo por éste concepto (es decir, sin incluir los gastos de producción normales y necesarios realizados cotidianamente por la empresa, así como la de otros tipos impositivos nacionales y/o municipales) por la cantidad aproximada de DICECIOCHO MIL TRESCIENTOS VEINTIÚN MIL MILLONES SETECIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL NOVECIENTOS SESENTA BOLÍVARES (Bs. 18.321.754.960,00), bolívares de los antiguos, correspondientes al período Julio 2004 a Febrero 2007, sin que durante dicho período fiscal, se haya observado que la empresa haya incumplido con tales pagos por falta de liquidez económica, y sin que la empresa haya demostrado tener problemas de flujo de caja, no sólo para el pago del Impuesto al Valor Agregado retenido y pagado, sino para realizar sus operaciones o actividades comerciales propias, lo que denota que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, estamos en presencia de una empresa que realiza grandes movimientos y transacciones comerciales en el ámbito de sus operaciones, que le permiten tener un flujo de caja como para pagar la cantidad antes señalada, sólo en materia de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, sin incluir sus gastos operacionales, sus costos y el pago de otros tributos nacionales (Impuesto sobre la Renta, Impuestos de Importación, por ejemplo) y/o municipales (Impuesto sobre Actividades Económicas, por ejemplo), por lo que no se aprecia que, efectivamente, la empresa se encuentre en 'una situación de liquidez muy limitada, que la ha colocado en una delicada situación financiera', tal como lo alegó la recurrente.

Por otra parte, de las pruebas aportadas por la recurrente y de una exhaustiva revisión del expediente de la causa, no observa el Tribunal que la contribuyente recurrente haya promovido ni evacuado prueba alguna, tendiente a demostrar cómo y en qué medida pudo, eventualmente, haberse materializado un daño económico a la empresa que le hubiese afectado total o parcialmente, el desarrollo de sus actividades normales, de manera que pudiese éste Sentenciador evaluar tales daños económicos, y determinar en consecuencia, si efectivamente los mismos se materializaron o pudieron haberse materializado en el futuro de manera tal, que la empresa se hubiere visto impedida de realizar habitualmente sus operaciones normales.

En éste sentido son aplicables en éste punto, mutatis mutandi, los mismos requisitos que se requieren demostrar para el periculum in damni o el periculum in mora en materia de medidas cautelares, por lo que al no haber promovido ni evacuado la recurrente, ningún instrumento probatorio que permita a éste órgano jurisdiccional hacer un pronunciamiento sobre la veracidad de los hechos alegados por la recurrente, y, en consecuencia, al no haberse comprobado ni el periculum in damni o el periculum in mora, debe, forzosamente éste Juzgador declarar improcedente tal alegato de la recurrente, y así se decide.

Señaló la recurrente así mismo, Trato Violatorio al Agente de Retención en el Código Orgánico Tributario, Violatorio del Principio Constitucional de Igualdad y de Justicia.

Observa éste Juzgador, que, de las actas procesales que constan en autos, las actuaciones administrativas realizadas por la Administración Tributaria, se encontraron ajustadas a derecho, en apego total a la normativa prevista tanto en el Código Orgánico Tributario como en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y el Código de Procedimiento Civil. Así, tanto el procedimiento administrativo llevado a cabo en la sede de la Administración Tributaria, como el procedimiento jurisdiccional, llevado en la sede de éste Tribunal Superior en lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, se han llevado cumpliendo con toda la normativa legal que regula ambos procedimientos, sin que en ningún momento se hayan violado, ni el derecho a la defensa de la recurrente ni ninguna otra garantía o derecho constitucional, tal como quedó establecido en el acápite iii- de la presente motiva.

De otra parte, en la presente causa, tampoco observa éste órgano jurisdiccional, que durante el desarrollo tanto del procedimiento administrativo llevado en sede de la Administración Tributaria, como en el procedimiento jurisdiccional, llevado a cabo por ante éste Tribunal Superior en lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, se hayan desarrollado tales procedimientos, aplicando normas legales que no sean las que son de aplicación general para todo contribuyente recurrente, previstas en la normativa legal vigente, que impliquen que ha habido un trato distinto para la contribuyente recurrente en la presente causa, que haga diferenciar los procedimientos administrativos y jurisdiccionales que se han desarrollado en la presente causa, respecto de otros

procedimientos administrativos y jurisdiccionales que se hayan desarrollado en casos similares, y que han sido precedentemente decididos por éste Tribunal, que conlleve a determinar, efectivamente, que ha habido un trato distinto y discriminatorio con la contribuyente recurrente en la presente causa, respecto de otros recurrentes que han dilucidado sus controversias, en otras causas similares, llevadas en éste mismo Tribunal.

Visto así, y por cuanto el procedimiento llevado a cabo en la presente causa, en éste Tribunal, es el mismo que se ha seguido para todas las causas que aquí cursan, es decir, el procedimiento establecido tanto en el Código Orgánico Tributario como en el Código de Procedimiento Civil y todo el conjunto normativo legal vigente establecido, éste Tribunal no encuentra elementos que permitan inferir que, tanto la Administración Tributaria como éste Tribunal, hayan aplicado, en el desarrollo de la presente causa, una normativa legal distinta al resto de los procedimientos que se hayan realizado con anterioridad, tanto en sede administrativa como en ésta sede jurisdiccional, que conlleve un trato discriminatorio que le haya violado o inculcado a la recurrente la garantía constitucional derivados de los Principios Constitucionales de Igualdad y de Justicia, tal como lo alego el recurrente, por lo que éste Juzgador declara improcedente tal alegato de la recurrente, y así se declara.

Con respecto al delito continuado y a la concurrencia de infracciones, alegado por la recurrente, observa éste Tribunal, que tal alegato, en la presente causa no es procedente por cuanto la conducta del recurrente frente al presupuesto de hecho de la norma en el presente caso, Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado, es distinta de la conducta asumida frente a otro presupuesto de hecho distinto, cuando se incurre en la omisión, por parte del recurrente, de cumplir con los requisitos legales al momento de emitir las facturas de ventas, caso éste último en el cual se tejido, recientemente, en la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia la doctrina de la concurrencia de infracciones y la procedencia o no de la figura del delito continuado.

Este Sentenciador, en el presente caso, y tal como consta en los folios 763 al 889 del expediente de la causa, pudo constatar que, efectivamente la recurrente no enteró las retenciones efectuadas dentro del plazo legal establecido para ello, lo que no constituye el incumplimiento de un deber formal de los previstos en el Artículo 101 del Código Orgánico Tributario (que pudiera llevar, eventualmente, a alegar la concurrencia de infracciones y/o la figura del delito continuado) y sancionado con Multas, sino que constituye un ilícito sancionado con pena restrictiva de libertad, de acuerdo a lo establecido en el Numeral 2 del Artículo 115 del citado Código, lo que conlleva no sólo una sanción cuantificable en Multas (Numeral 3 del Artículo 103 del Código Orgánico Tributario), sino que adicionalmente conlleva una sanción de pena restrictiva de libertad (Numeral 2 del Artículo 115 del Código Orgánico Tributario), por lo que la conducta en éste caso (de los agentes de retención que no retienen, o que retienen con retardo, o que retienen dentro del plazo legal pero enteran con retardo) es mucho más gravosa para el infractor, que la conducta asumida cuando no se emiten las facturas que cumplan con los requisitos legales, que es el caso donde se ha plasmado la nueva corriente jurisprudencial en materia de delitos continuados en materia tributaria., por cuanto cuando se materializa una conducta transgresora del agente de retención, que le priva al Estado de una cantidad dineraria que le pertenece a éste, siendo esa conducta lesiva semejante al delito de apropiación indebida calificada, en materia penal, lo que le otorga una agravante a la conducta omisiva del contribuyente.

En el presente caso, tratándose de significativas sumas dinerarias que mensualmente le correspondía enterar a la recurrente, en su condición de Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado, y que no enteró dentro del plazo legal, es evidente que se le estaba privando al Estado venezolano, de grandes sumas de dinero, quedando tales cantidades en manos de la contribuyente recurrente (por una u otra razón) , lo que, indefectiblemente, agrava la situación del infractor, lo que hace que, contrariamente a como lo señaló la recurrente, se agrave la situación del infractor Agente de Retención, lo que hace procedente la aplicación del Numeral 3 del Artículo 95 del Código Orgánico Tributario, en el presente caso, razone que obligan a éste Juzgador a declarar improcedente el alegato esgrimido por la recurrente, en éste sentido, y así se decide.

Con respecto a los intereses moratorios, alegó la recurrente una cita jurisprudencial contenida en Sentencia de la Sala Especial Tributaria de la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, de fecha 03-11-1999, caso Desarrollo Agrícola Recreacional Clarines C.A., y cita el Tribunal:

(...)

Por otra parte, la nueva normativa en materia de intereses moratorios señala que la falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido, hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda (Artículo 66 del Código Orgánico Tributario 2001).

En el presente caso, de los folios 763 al 889 del expediente de la causa, se desprende que la recurrente, efectivamente, procedió a enterar los montos retenidos por retenciones de Impuesto al Valor Agregado, fuera de los plazos legales establecidos, sin que conste en autos, que la recurrente haya procedido a desvirtuar tales hechos con alguno de los medios probatorios establecidos en el vigente Código de Procedimiento Civil, aunado al hecho de que la recurrente, tampoco alegó tal circunstancia en su escrito recursivo.

Así las cosas, al quedar plenamente demostrado en autos que la recurrente incurrió en un retardo en el cumplimiento de su obligación de enterar los montos retenidos, fuera del plazo legal, acarrea, impretermítiblemente para la recurrente, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo, en cada mes de imposición en que se produjo el retardo, hasta la extinción total de la deuda, en los términos establecidos en el Artículo 66 del Código Orgánico Tributario 2001, por lo que en criterio de éste Tribunal, son procedentes los pagos que adeuda la recurrente por concepto de Intereses Moratorios, los cuales deberán ser pagados por ésta en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, y así se declara.

Con respecto a la Medida de Suspensión de los Efectos Planteada de los actos recurridos y las argumentaciones a su favor, antes descritas, esta Instancia Superior observa:

El artículo 263 del Código Orgánico Tributario 2001, dispone que:

(...)

Entonces al haber quedado evidenciado que ambos enunciados constitutivos del texto legal, a saber, periculum in damni y fumus boni iuris, no se dieron en forma completa al analizarse por separado, conforme a lo explicado, y al no constar en autos que la recurrente, durante el desarrollo de todo el iter procesal de la presente causa, hay solicitado a éste órgano jurisdiccional, se pronunciara sobre la solicitada medida cautelar, y en virtud de que al dictarse la presente decisión, la misma versará sobre el fondo del asunto, lo que también conllevaría a un pronunciamiento de la cautela solicitada, pasa éste Juzgador a declarar, en éste momento, inoficioso pronunciarse sobre la Medida de Suspensión de los Efectos, solicitada por la recurrente en su escrito recursorio, en virtud de los efectos jurídicos de la presente decisión, y así se establece.

DECISIÓN

Por las razones de hecho y de derecho anteriormente expuestas (...) declara PARCIALMENTE CON LUGAR el presente Recurso Contencioso Tributario interpuesto por ante este Juzgado, contra la Resolución N° GRTI/RG/DJT/2007/258 (...). En virtud de la Decisión se ordena:

PRIMERO: Se ratifica el contenido de la Resolución N° GRTI/RG/DJT/2007/258 de fecha 2 de Octubre de 2007, emanado de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

SEGUNDO: Se ordena a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria el reconocimiento de la cantidad de NUEVE MIL CUATROCIENTOS VEINTINUEVE MILLONES SETECIENTOS

VEINTIÚN MIL CIENTO SETENTA Y SEIS BOLÍVARES CON SETENTA Y SEIS CÉNTIMOS (Bs. 9.429.721.176,76) correspondiente a los periodos fiscales Mayo 2004 a Octubre 2004, y la cantidad de DIEZ MIL TRESCIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES MIL SESENTA Y DOS BOLÍVARES CON OCHENTA Y CINCO CÉNTIMOS (Bs. 10.365.983.062,85) correspondientes a los periodos Diciembre 2004 a Abril de 2005, cantidades éstas que fueron pagadas por la recurrente (...). Dichas cantidades deberán ser descontadas de las cantidades determinadas por la Administración Tributaria en la Resolución N° GRTI/RG/ DJT/2007/258 (...).

TERCERO: De conformidad con lo establecido en el artículo 327 del Código Orgánico Tributario vigente, se exime a la recurrente de la condenatoria en costas procesales, por haber tenido motivos racionales para ejercer el Recurso Contencioso Tributario que se decide en la presente Sentencia (...). (Sic). (Mayúsculas del original).

III FUNDAMENTOS DE LAS APELACIONES

Apelación del Fisco Nacional:

En fecha 2 de julio de 2013, la abogada Jomaira Esparragoza, antes identificada, actuando en su carácter de representante judicial del Fisco Nacional, consignó ante esta Sala el escrito de fundamentación a la apelación en los términos siguientes:

Alegó que la sentencia apelada incurrió en un falso supuesto de hecho “... al ordenar descontar las cantidades pagadas por retenciones efectuadas y no enteradas de las cantidades liquidadas por concepto de multas e intereses”.

Estimó necesario señalar que las cantidades pagadas en fecha 4 de julio de 2005, por la contribuyente a través del juicio ejecutivo iniciado en su contra para el cobro de deudas por concepto de retenciones del Impuesto al Valor Agregado efectuadas y no enteradas, en nada tienen que ver con las cantidades adeudadas por la contribuyente, que se originaron de las multas e intereses moratorios liquidados con ocasión de los pagos de las retenciones no enteradas, “... por lo que dichas cantidades no pueden ser descontadas en ningún momento de las cantidades determinadas por la Administración Tributaria en la Resolución N° GRTI/RG/DJT/2007/258 de fecha 2 de octubre de 2007, pues son cantidades cuya naturaleza es diferente, debido a que esta última versa sobre multas e intereses generados por el pago tardío de esas retenciones efectuadas y no enteradas, en consecuencia no hubo doble imposición y por ende no pueden ser rebajadas ni descontadas, como ordena equivocadamente el Juez de la causa...”.

Indicó que “... una vez realizados estos pagos por la contribuyente, compensando la deuda con Certificados de Reintegro Tributario y pagando con cheques, la Administración Tributaria procedió a liquidar multas e intereses que fueron objeto de la Resolución N° GRTI/RG/DJT/2007/258 de fecha 2 de octubre de 2007 impugnada, es decir, que el acto administrativo controvertido no contiene las cantidades señaladas, sino que se trata de los accesorios derivados de ese incumplimiento...”.

Además señaló que “...descontar esos montos de la resolución objeto de impugnación, haría ilusoria la pretensión de la Administración Tributaria de cobrar los accesorios generados del incumplimiento del contribuyente, ya que de esta manera se le estarían rebajando dichos montos pagados por retenciones efectuadas y no enteradas que lograron ser recaudadas por vía de juicio ejecutivo, de las cantidades liquidadas posteriormente por multas e intereses generados de ese incumplimiento y que fueron objeto del recurso contencioso tributario que fue decidido parcialmente con lugar por el Juez de la causa...”.

Con fundamento en los razonamientos anteriores, solicitó a esta Sala que se declare con lugar el recurso de apelación; en consecuencia, se revoquen los criterios emitidos por el juzgador, en la sentencia definitiva y su aclaratoria, que sean desfavorables a la República.

Igualmente, en el supuesto negado que sea declarada sin lugar su apelación, solicitó a esta Sala se le exima a la República de las costas procesales, no sólo por haber tenido motivos para ejercer la presente apelación sino también en aplicación del criterio sentado por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal a través de la sentencia número 1238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso *Julián Isaías Rodríguez*, que ya fue adoptado por esta Sala Político-Administrativa en la sentencia número 113 de fecha 03 de febrero de 2010, caso: *Citibank, C.A.*, entre otras.

Apelación de la contribuyente:

El 4 de julio de 2013 el abogado Abdías Arévalo Rondón, antes identificado, actuando en representación de la empresa Suramericana de Aleaciones Laminadas, C.A. (SURAL), presentó ante esta Alzada el escrito de fundamentación de la apelación en el cual expresó lo siguiente:

Como primera defensa alegó la violación del derecho a la defensa en el recurso jerárquico por omisión en el procedimiento administrativo, al no abrir el lapso probatorio respectivo, contraviniendo lo establecido en el artículo 25 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y artículo 240 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Respecto de lo anterior, señaló que la sentencia de mérito incurrió en “... *un severo vicio, por cuanto en la misma no hay pronunciamiento específico sobre el caso planteado, sino que simplemente se limita a hacer una afirmación genérica, que por cierto se sustenta en un falso supuesto de hecho...*”. Por consiguiente, alegó que la sentencia recurrida “... *incurr[e] en un severo vicio de minus petita o incongruencia negativa, ya que no analizó esta defensa...*”, relativa a que la Administración Tributaria no abrió el lapso probatorio.

Solicitó “... *se declare la nulidad de la sentencia recurrida por cuanto la misma incurrió en un severo vicio al no analizar este importante alegato contra la Resolución recurrida, el cual al declararse con lugar afectaría la validez del acto administrativo impugnado, pues el mismo tendría como origen un procedimiento administrativo viciado por omitirse una importante etapa, como lo es la notificación del auto de admisión y la obligatoria apertura del lapso de pruebas durante el procedimiento del Recurso Jerárquico*”. (Agregado de esta Superioridad).

Indicó que la sentencia de instancia incurrió nuevamente en el vicio de incongruencia negativa al afirmar “... *genéricamente que no se evidencia ‘que se haya privado del ejercicio de algunos de sus derechos o garantías constitucionales que conlleve violación alguna [de] su derecho a la defensa’ pero no hace mención específica a la defensa planteada en el Recurso Contencioso Tributario, en el sentido que para poder llegar a esa conclusión, debió aclarar que la resolución impugnada sí analiza las denuncias efectuadas en el Recurso Contencioso Tributario (...) ya que no analizó esta defensa [reitera] que ha habido violación de los artículos 12, 243 y 244 del Código de Procedimiento Civil*”. (Corchetes de esta Sala).

Delató la improcedencia total de las sanciones por la falta del elemento doloso para su procedencia.

Expresó que “... *La empresa presentó de forma espontánea las Declaraciones informativas de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado...*”.

Indicó que “... este hecho (de la presentación de las Declaraciones de retenciones) es sumamente importante porque demuestra que la empresa no tuvo intención alguna de engañar a la Administración Tributaria ni de ocultar la realización de las retenciones del IVA, en pocas palabras la empresa informó sin ningún tipo de presión de la Administración Tributaria de sus obligaciones tributarias como agente de retención, lo que descarta la intención maliciosa de apoderarse o apropiarse de estos impuestos, y por lo tanto no se llenan los requisitos para la procedencia de la sanción...”.

En este orden de ideas, señaló que la sentencia nuevamente “... incurr[ió] en un severo vicio de minus petita o incongruencia negativa, por cuanto no se pronuncia sobre la defensa planteada, es decir, el fallo omite pronunciamiento sobre este alegato, por tal razón reitera[n] que de conformidad con los artículos 12, 243 y 244 del Código de Procedimiento Civil, esta sentencia debe declararse nula...”. (Agregado de esta Superioridad).

Respecto del estado de necesidad como eximente de la responsabilidad penal tributaria, destacó “...en primer lugar, la empresa, por la grave situación financiera producto de la demora en la entrega de los créditos fiscales del IVA y DRAW BACK se ha encontrado y de hecho se encuentra en la actualidad en un peligro cierto, grave e inminente tanto para sí misma como para sus trabajadores; peligro de tal magnitud para la empresa por que está en riesgo su existencia como ente económico productor de bienes y de puestos de empleo, y para los trabajadores en su derecho al trabajo y todo lo que implicaría el no poder suministrar sustento a su familia. En segundo lugar, hay que destacar que tal situación ha sido causada por quien afirma ser la víctima en este caso, y es precisamente el Fisco Nacional, quien ha sido sumamente negligente en el reintegro del Impuesto al Valor Agregado y de los Impuestos de Importación o Draw Back...”.

Destacando que de conformidad con lo establecido en el artículo 65, ordinal 4° del Código Penal, en concordancia con el artículo 85 numeral 6 del Código Orgánico Tributario de 2001, la contribuyente se encuentra en una circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria que hacen improcedentes las multas aplicadas en las Planillas de Liquidación confirmadas en la Resolución impugnada.

Respecto del eximente consideró igualmente que “... el Juez interpreta erradamente y confunde [su] defensa pues en ningún momento estamos solicitando que se nos exima del pago del impuesto u obligación principal (...), sino que se reconozca la existencia de una eximente de responsabilidad penal, y se condonen las multas, o se desaplique la norma sancionadora y se atenúe sustancialmente, (...) considerando pues las especiales circunstancias que rodean el caso de SURAL, C.A.”. (Corchetes de esta Máxima Instancia).

Concluyó que la sentencia incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, ya que a su decir “... el juez está negando la aplicación de la norma establecida en el Artículo 81 del Código Orgánico Tributario, y en el que ha interpretado falsamente que la misma se limita solamente a ilícitos formales”.

IV CONTESTACIÓN A LA FUNDAMENTACIÓN DE LA APELACIÓN DE LA RECURRENTE

En fecha 16 de julio de 2013, la representación judicial del Fisco Nacional, consignó ante esta Sala el escrito de contestación a la fundamentación presentada por la representación en juicio de la contribuyente en los términos siguientes:

Que “... Sobre el punto previo señalado por los apoderados judiciales del contribuyente, relativo a los actos reeditados, es pertinente señalar que las planilla para pagar correspondientes a las multas e intereses moratorios fueron

liquidadas el 08/08/2006, cantidades estas ratificadas el 02 de octubre de 2007 a través de la Resolución N° GRTI/RG/DJT/2007/258 impugnada a través del Recurso Contencioso Tributario...".

Observó que “... en fecha 6 de marzo de 2007, fue publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela el Decreto número 5229, con Rango Valor y Fuerza de Ley de Reconversión Monetaria, cuya disposición Tercera estableció la entrada en vigencia de la nueva unidad (es decir, Bolívares Fuertes) a partir del 1° de enero de 2008. En atención a esta normativa, la Administración Tributaria comenzó una ardua labor de emisión de planillas de liquidación pendientes de cobro actualizadas con el nuevo cono monetario, a los fines de que las mismas pudieran ser procesadas por los agentes de percepción (entiéndase entidades bancarias autorizadas para ello), pues de lo contrario no podrían ser recibidas, de allí que las planillas del 26 de noviembre del año 2009 se corresponde con la mismas emitidas en el año 2006, sólo que esta vez expresadas en bolívares fuertes, no como una reedición del acto administrativo como manifestación de desviación de poder, como lo pretende ver la representación judicial del contribuyente...".

Expresó que ante esa situación el apoderado de la recurrente debió presentar esas planillas ante el Tribunal de instancia y solicitar fueran agregadas a las actas que conforman el expediente, en lugar de impugnarlas a través de un recurso contencioso tributario nuevo, para luego al evidenciar tal error requerir una acumulación, la cual no fue acordada por el juez de la causa, ya que no cumplía los requisitos para su procedencia.

Indicó que la decisión de instancia, no se encuentra afectada de nulidad por violación del derecho a la defensa “... por lo que observa esta representación fiscal que una vez que el contribuyente interpuso el recurso jerárquico se encontraba a derecho y que la administración tributaria tomó su decisión basada en los elementos que cursaban en el expediente conforme a las defensas expuestas, por lo tanto no se hizo necesario abrir un lapso probatorio adicional para la evacuación de pruebas, pues las documentales promovidas fueron valoradas al momento de tomar la decisión...". (Sic).

Continuó señalando que “En virtud de lo expuesto, ante la omisión del contribuyente en anunciar pruebas adicionales que hicieran necesario la apertura de un lapso probatorio de Ley, la Administración entró en etapa de decisión, reirter[ó], tomando en cuenta las pruebas insertas en el expediente, por lo que en ningún momento la resolución del Recurso Jerárquico es nula, y la sentencia claramente se pronuncia sobre el alegato de la recurrente”. (Interpolado de esta Sala).

Agregó en cuanto a “... la improcedencia total de las sanciones impuestas, en razón de la ausencia del elemento doloso, cabe destacar que las sanciones estipuladas en el código orgánico tributario en materia de retenciones que sean impuestas a los agentes de retención que incumplan con sus obligaciones, son de carácter subjetivo, por lo cual no se toma en consideración la intención con la cual haya actuado el agente, tomando en cuenta que la obligación no se circunscribe sólo a declarar, sino a declarar y pagar”. (Sic).

Destacó que “... el hecho de que la Administración haya emitido las Providencias Administrativas de Reintegro de Impuesto al Valor Agregado (IVA) y que los Certificados de Reintegro Tributario estuvieran pendientes de emitir por el Ministerio del Poder Popular de Finanzas, es un hecho que no tiene relación directa con su obligación de retener, declarar y enterar el Impuesto IVA generado de las compras realizadas a sus proveedores, debido a que siendo agente de retención, cuando le paga las facturas al proveedor, lo hace con el 25% de la alícuota y el otro 75% lo retiene, siendo que debe enterarlo en la oportunidad legal correspondiente al Tesoro Nacional, pero si no fuera agente de retención tendría que pagarle directamente al proveedor el 100% de la alícuota y quien tendría la obligación de enterarlo de acuerdo a su condición de contribuyente del IVA, es decir, en ningún caso el porcentaje retenido del impuesto debe permanecer en las

arcas del contribuyente pues no le pertenece, ya que en todo momento debe ser enterado y pagado, bien sea por el agente de retención o por el contribuyente del IVA...”. (Sic).

En virtud de lo anterior, indicó que el tribunal de la causa se pronunció sobre las defensas planteadas, no evidenciándose que haya incurrido en ningún vicio, por lo que solicitó se ratifique la sentencia recurrida.

Respecto del “... *estado de necesidad como eximente de responsabilidad penal*, [destacó] *que la contribuyente señal[ó] que se encontraba en una grave situación por la demora en la materialización de reintegros IVA, lo cual lo colocó en un estado de necesidad, ubicándolo en una situación de decidir; entre si pagaba las retenciones efectuadas o sus trabajadores, [a lo que] acertadamente el Tribunal de la causa señaló: “... ‘De un análisis del expediente de la causa, aprecia el Tribunal que la recurrente ha procedido a pagar; en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, Planillas para el Pago para Enterar retenciones de Impuesto al Valor Agregado (folios 763 al 889), sólo por éste concepto (es decir, sin incluir los gastos de producción normales y necesarios realizados cotidianamente por la empresa, así como la de otros tipos impositivos nacionales y/o municipales) por la cantidad aproximada de DICECIOCHO MIL TRESCIENTOS VEINTIÚN MIL MILLONES SETECIENTOS CINCUENTRA Y CUATRO MIL NOVECIENTOS SESENTA BOLÍVARES (Bs. 18.321.754.960,00), bolívares de los antiguos, correspondientes al período Julio 2004 a Febrero 2007, sin que durante dicho período fiscal, se haya observado que la empresa haya incumplido con tales pagos por falta de liquidez económica, y sin que la empresa haya demostrado tener problemas de flujo de caja, no sólo para el pago del Impuesto al Valor Agregado retenido y pagado, sino para realizar sus operaciones o actividades comerciales propias, lo que denota que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, estamos en presencia de una empresa que realiza grandes movimientos y transacciones comerciales en el ámbito de sus operaciones, que le permiten tener un flujo de caja como para pagar la cantidad antes señalada, sólo en materia de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, sin incluir sus gastos operacionales, sus costos y el pago de otros tributos nacionales (Impuesto sobre la Renta, Impuestos de Importación, por ejemplo) y/o municipales (Impuesto sobre Actividades Económicas, por ejemplo)...’*”. (Agregados de esta Sala).

Indicó que la contribuyente se escuda en la demora de las decisiones de reintegros de impuesto al valor agregado y Draw Backs; que no debe soportar el pago de un Impuesto al Valor Agregado que debe ser reintegrado por la Administración Tributaria, incluso alegando que aparte de impedirle comportarse como un buen padre de familia, tales retrasos le generan intereses de mora de pleno derecho bajo la premisa del artículo 67 del Código Orgánico Tributario, requiriendo en base a tales premisas, le sean condonadas las multas, la desaplicación de la norma sancionadora o su atenuación, a lo que la Representante Fiscal observó que el derecho a un reintegro no le exime del cumplimiento de sus obligaciones.

Sobre lo alegado en cuanto a “... *la supuesta violación constitucional, en relación a los principios de proporcionalidad, no confiscatoriedad y del derecho de propiedad, vinculados estrechamente con el alegato del estado de necesidad como eximente de responsabilidad penal, tal como lo expresó el sentenciador, la empresa no demostró la situación grave financiera que estuviera destruyendo a la empresa, por las cuantiosas multas impuestas por la Administración Tributaria, en atención a la capacidad de pago que tiene la empresa por otros conceptos similares, por lo cual la sentencia no adolece del vicio de minus petita o incongruencia negativa alegado por el contribuyente...*”.

Respecto de la concurrencia de infracciones, señaló la representante del Fisco Nacional que tal figura no es aplicable al caso de las sanciones impuestas a la contribuyente en su condición de agente de retención, como acertadamente lo señaló el juez de instancia.

Con base en lo anterior, solicitó a esta honorable Alzada que sea confirmado el criterio del Tribunal *a quo* al desestimar el vicio de falso supuesto de derecho, denunciado con relación a la procedencia de la concurrencia de infracciones alegada por la recurrente.

En cuanto a las circunstancias atenuantes, indicó que es obligación del agente de retención declarar y pagar el impuesto en la oportunidad señalada por la Ley, no dos (2) años después cuando la Administración Tributaria mediante juicio ejecutivo lo conmina al pago, por lo cual no se evidencia que hayan operado algunas de las circunstancias atenuantes previstas en el artículo 96 del Código Orgánico Tributario, más aún cuando la empresa ni siquiera demostró que la omisión del pago del tributo era a consecuencia de su operatividad y al pago de nómina, por lo que solicita se desestime la procedencia de tales atenuantes.

Con relación a los intereses moratorios, observó que los mismos proceden en virtud del retardo en que incurrió la recurrente en pagar las retenciones, adicional a las sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario, sin que ello implique un doble beneficio para el Fisco Nacional, como bien lo señalo el Juez de Instancia.

Finalmente, solicitó que se confirme la decisión tomada por el Tribunal *a quo* y desestime los alegatos de la empresa apelante. Se declare sin lugar el recurso de apelación y en consecuencia se confirme la parte favorable a la República.

De igual forma solicitó, en el supuesto negado que sea declarada con lugar la apelación ejercida por la representación de la empresa Sural, C.A., que esta Sala exima a la República de las costas procesales, no sólo por haber tenido motivos para ejercer la presente apelación sino también en aplicación del criterio sentado por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal a través de la sentencia número 1238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso *Julián Isaías Rodríguez*, que ya fue adoptado por esta Sala Político-Administrativa en la sentencia número 113 de fecha 03 de febrero de 2010, caso: *Citibank, C.A.*, entre otras.

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de las apelaciones interpuestas por la representación en juicio del fisco Nacional y de la sociedad mercantil Suramericana de Aleaciones Laminadas, C.A. (SURAL), contra la sentencia definitiva número PJ0662012000155 de fecha 2 de noviembre de 2012 y su aclaratoria número PJ0662012000162 del 16 del mismo mes y año, dictadas por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, mediante la cual declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con acción de amparo cautelar y subsidiariamente solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la prenombrada empresa.

Vistos los términos del fallo apelado, así como los alegatos expuestos en su contra por las partes, observa esta Superioridad en el caso concreto, que la controversia planteada ha quedado circunscrita a verificar: **i)** si la decisión proferida por el tribunal *a quo* incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho al ordenar “(...) *descontar* [del acto impugnado] *las cantidades pagadas, efectivamente, por la recurrente (...)*”; **ii)** el vicio de incongruencia negativa del fallo de instancia, por no analizar las defensas esgrimidas por la empresa accionante respecto a los alegatos de **a)** ausencia de procedimiento por no abrirse el lapso probatorio, **b)** violación del derecho a la defensa, y **c)** improcedencia de las sanciones por ausencia de intención o dolo; **iii)** de la procedencia de la eximente de responsabilidad penal tributaria; y **iv)** del vicio de falso supuesto de derecho al desestimar la procedencia de la aplicación en la presente causa de la figura de la concurrencia de infracciones dispuesta en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione*

temporis, para calcular las sanciones de multa impuestas de conformidad con el artículo 113 *eiusdem*. (Corchetes de esta Sala).

No obstante, con carácter previo, esta Alzada debe dejar **firme** del acto administrativo recurrido, por no haber sido objeto de controversia en el recurso contencioso tributario, la comisión del ilícito material relativo a retenciones efectuadas y no enteradas en los períodos investigados. **Así se decide.**

Asimismo, debe dejar **firmes** por no haber sido apelados por la recurrente y no desfavorecer los intereses de la República, el señalamiento del tribunal de instancia que estimó inoficioso pronunciarse sobre la solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo impugnado, en virtud de encontrarse la causa en estado de dictar la sentencia definitiva, así como los pronunciamientos atinentes a: **i)** la improcedencia del alegato de “...*falta de motivación de las Actas de Retenciones Números GRTI/DF/F/RIVA/24, 25, 26, 27 y 28, todas de fecha 6 de Abril de 2006...*”; **ii)** el rechazo del alegato de violación de los principios constitucionales de igualdad y de justicia, formulado por la recurrente; **iii)** la desestimación de la aplicación de la figura del delito continuado para el cálculo de las sanciones de multa; y **iv)** la procedencia de los intereses moratorios liquidados conforme al artículo 66 del Texto Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón de su vigencia temporal. **Así se declara.**

Precisado lo anterior, pasa esta Sala a decidir preliminarmente sobre la incongruencia negativa alegada por la contribuyente de autos, por ser un vicio de forma de la sentencia que de configurarse daría lugar a la nulidad del fallo de instancia.

Planteada así la *litis*, pasa este Máximo Juzgado a conocer y decidir el citado recurso de apelación, para lo cual observa:

1.- Del vicio de incongruencia negativa.

Sobre el referido vicio esta Sala ha indicado que de acuerdo con las exigencias impuestas por la legislación procesal, específicamente en el ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa, con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia.

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

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

De allí estima esta Alzada que cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia, el cual se manifiesta cuando el juez o la jueza con su decisión modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limitó a resolver sólo lo pretendido por las partes, o porque no resolvió sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. (*Vid.*, sentencia número 05406 del 4 de agosto de 2005, caso: *Puerto Licores, C.A.*, ratificada entre otros, en los

fallos números 00350 y 01147, de fechas 22 de junio y 25 de octubre de 2017, casos: *Proagro Compañía Anónima*, y *Fivenca Casa de Bolsa, C.A.*, respectivamente).

Asimismo, ha sostenido esta Máxima Instancia que no toda omisión de pronunciamiento podría generar una afectación de esta naturaleza y provocar en consecuencia la nulidad de la sentencia aparentemente defectuosa, toda vez que de acuerdo con el criterio reiterado de esta Alzada, el cual define el vicio de incongruencia negativa, éste se produce sólo cuando el órgano jurisdiccional no resuelve alguna de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. (*Vid.*, decisión número 00034 del 12 de enero de 2011 caso: *Redenlake, LTD, S.A.*).

Circunscribiendo el análisis al caso concreto, se aprecia que la representación judicial de la contribuyente asegura que el tribunal *a quo* al dictar el fallo apelado no se pronunció sobre sus alegatos expuestos en el recurso contencioso tributario, los cuales se referían primordialmente a los alegatos de: **a)** ausencia de procedimiento; **b)** violación del derecho a la defensa; e **c)** improcedencia de las sanciones por ausencia de intención o dolo.

Frente a ello, de la lectura de la sentencia apelada se evidencia que el juzgado de instancia emitió pronunciamiento respecto a las defensas *supra* indicadas, desechando los vicios alegados por la recurrente; y para llegar a su decisión el juez de la causa efectuó un estudio y análisis de los alegatos de las partes, así como de las actas procesales, tal y como se transcribe de seguidas:

“(…) Alega la recurrente que los actos administrativos están viciados de Nulidad Absoluta por motivación insuficiente, por cuanto la Administración Tributaria no analizó todos los alegatos y defensas expuestas por la recurrente en su Escrito del Recurso Jerárquico interpuesto contra las Actas de Retenciones antes señaladas, lo que implica una transgresión del derecho a la defensa que tiene el contribuyente, pues se desprende del mismo acto que no fueron analizadas ni valoradas todas las defensas expuestas, señalando, entre otras cosas, que la Administración interpretó en forma incorrecta el Artículo 113 del Código Orgánico Tributario, que la Resolución impugnada está viciada de nulidad absoluta por deficiente motivación, la no presencia del elemento culpabilidad, que no se configuró el elemento doloso o fraudulento, que las multas liquidadas se fundamentan en el supuesto enterramiento con retardo del Impuesto al Valor Agregado, etc.

De un análisis pormenorizado del expediente de la causa se determina:

(…)

De un análisis de la anterior cronología de sucesos, observa éste Tribunal que el recurrente ha ejercido, tanto en sede administrativa, como en sede jurisdiccional, todo un conjunto de actuaciones, fundamentadas en toda una normativa legal que regula tanto el procedimiento administrativo tributario, en sede administrativa, como el proceso contencioso tributario, que se ha desarrollado en éste Tribunal Superior, sin que se denote, en ninguna de las actuaciones de la recurrente, ni en sede administrativa, ni en sede jurisdiccional, que se le haya conculcado a ella actuación alguna, ni mucho menos que se le haya privado del ejercicio de alguno de sus derechos o garantías constitucionales que conlleve violación alguna su derecho a la defensa, que haya obligado a la recurrente a recurrir en vía de amparo tributario, ni en vía de amparo constitucional, ni en vía de recurso extraordinario alguno, de los previstos en la legislación venezolana.

Así las cosas, y dado a la anterior cronología de actos que demuestran, fehacientemente, que el recurrente ha tenido toda una gama de actuaciones, ejerciendo, en consecuencia, su derecho a una defensa por demás amplia, tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional, no comparte éste Sentenciador el alegato de la recurrente de que durante todo éste procedimiento, administrativo y jurisdiccional, de carácter tributario, se le hayan conculcado el pleno ejercicio de su derecho a la defensa, en los términos consagrados en el Artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ni que tampoco se le haya conculcado el ejercicio de actuaciones previstas en otras normas de carácter constitucional o legal.

Tampoco aparece demostrado en autos, que la recurrente haya procedido a promover ni evacuar prueba alguna, que demuestre que se le hayan conculcado a la recurrente el ejercicio pleno de su derecho a la defensa, ni en la instancia administrativa ni en ésta instancia jurisdiccional, de lo que resulta que tampoco pueda disponer éste jurisdicente de elementos que denoten que se le hayan violado los derechos y garantías consagrados en el texto constitucional al recurrente de autos, por lo que sería contrario a derecho admitir los alegatos de la recurrente de que en el transcurso de todo el procedimiento administrativo y jurisdiccional se le haya violado algún derecho o garantía constitucional, por lo que es forzoso para éste Juzgador declarar improcedentes los alegatos de la recurrente de que en el decurso tanto del procedimiento administrativo (en sede de la Administración Tributaria) como en el procedimiento jurisdiccional (realizado en la sede de éste Tribunal Superior) se le ha violado su derecho a la defensa, y así se decide (...)". (Sic).

De lo expuesto, observa esta Alzada que el sentenciador *a quo* emitió pronunciamiento respecto a los alegatos formulados por la representación judicial de la contribuyente referidos a la ausencia de procedimiento en sede administrativa y su consecuente violación del derecho constitucional a la defensa, así como el alegato referido a la ausencia de intencionalidad o dolo; razón por la cual, debe esta Superioridad señalar que por el hecho de no haberse pronunciado el tribunal de la causa de forma procedente respecto a los alegatos de la contribuyente, en modo alguno supone que la decisión adolece del vicio de incongruencia negativa. (*Vid.*, sentencias números 00881 del 17 de junio de 2003, caso: *Sadeven Industrias, C.A.*; 01602 del 29 de septiembre de 2004, caso: *L'oreal Venezuela C.A.* y 00029 del 2 de febrero de 2017, caso: *C.A. Cervecería Regional*).

En tal virtud, a juicio de este Supremo Tribunal en la sentencia apelada no se configura el vicio de incongruencia negativa, pues no se evidencia algún error que afectase la concordancia lógica y jurídica que debe existir entre lo alegado por las partes y la decisión proferida, así como tampoco se observa la vulneración de algún elemento esencial del derecho a la tutela judicial efectiva; motivos por los cuales se **desestima** la denuncia formulada por la representación judicial de la contribuyente en tal sentido. **Así se declara.**

2.- Del vicio de falso supuesto de hecho.

La representación judicial del Fisco Nacional indicó, en su escrito de fundamentación de la apelación, que la sentencia apelada incurrió en un falso supuesto de hecho “... *al ordenar [que] las cantidades pagadas por [la contribuyente, por concepto de] retenciones efectuadas y no enteradas [se descuentan] de las cantidades liquidadas por concepto de multas e intereses*”. (Interpolados de este Máximo Tribunal).

Estimó necesario señalar que las cantidades pagadas en fecha 4 de julio de 2005, por la contribuyente a través del juicio ejecutivo iniciado en su contra para el cobro de deudas por concepto de retenciones del Impuesto al Valor Agregado efectuadas y no enteradas, en nada tienen que ver con las cantidades adeudadas por la contribuyente, que se originaron de las multas e intereses moratorios liquidados con ocasión de los pagos de las retenciones no enteradas, “... *por lo que dichas cantidades no pueden ser descontadas en ningún momento de las cantidades determinadas por la Administración Tributaria en la Resolución N° GRTI/RG/DJT/2007/258 de fecha 2 de octubre de 2007, pues son cantidades cuya naturaleza es diferente, debido a que esta última versa sobre multas e intereses generados por el pago tardío de esas retenciones efectuadas y no enteradas, en consecuencia no hubo doble imposición y por ende no pueden ser rebajadas ni descontadas, como ordena equivocadamente el Juez de la causa...*”.

Sostuvo que “... *una vez realizados estos pagos por la contribuyente, compensando la deuda con Certificados de Reintegro Tributario y pagando con cheques, la Administración Tributaria procedió a liquidar multas e intereses que fueron objeto de la Resolución N° GRTI/RG/DJT/2007/258 de fecha 2 de octubre de 2007 impugnada, es decir, que el*

acto administrativo controvertido no contiene las cantidades señaladas, sino que se trata de los accesorios derivados de ese incumplimiento”.

Por su parte, el fallo de instancia indicó respecto a las cantidades pagadas por la empresa accionante, lo siguiente:

“... observa éste órgano jurisdiccional, que la recurrente alega haber pagado el monto de las retenciones y las multas, correspondientes a los períodos impositivos Agosto y Septiembre de 2004 y Octubre, Noviembre y Diciembre de 2005, no obstante, no aprecia éste Juzgador, que la recurrente haya procedido a promover y evacuar como prueba de tal alegato, las correspondientes planillas de pago que demuestren fehacientemente a éste Tribunal, que tal pago se haya materializado realmente, por parte de la recurrente.

No obstante ello, la recurrente en su Escrito de Informes, señaló a éste Tribunal que tal pago se efectuó de la siguiente manera:

La cantidad de NUEVE MIL CUATROCIENTOS VEINTINUEVE MILLONES SETECIENTOS VEINTIÚN MIL CIENTO SETENTA Y SEIS BOLÍVARES CON SETENTA Y SEIS CÉNTIMOS (Bs. 9.429.721.176,76), expresados en bolívares antiguos, mediante la imputación del pago de las Providencias de Reintegro de Impuesto al Valor Agregado que tenía la recurrente pendientes por vía de Certificados de Reintegros Tributarios, y la cantidad de DIEZ MIL TRESCIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES MIL SESENTA Y DOS BOLÍVARES CON OCHENTA Y CINCO CÉNTIMOS (Bs. 10.365.983.062,85) expresados en bolívares antiguos, a través de la entrega de los correspondientes pagos realizados, los cuales constan suficientemente en el Expediente FP02-U-2005-000042 llevado también por éste Tribunal Superior en lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, contentivo del Juicio Ejecutivo de Créditos Fiscales que incoara la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria en contra de la recurrente, en fecha 4 de Julio de 2005.

Efectivamente, consta en el expediente de la presente causa (folios 740 al 755), Sentencia Interlocutoria de fecha 15 de Diciembre de 2006, dictada por éste mismo Tribunal Superior en lo Contencioso Tributario de la Región Guayana en la cual se dejó constancia que la recurrente en autos SURAL C.A. pagó a la Administración Tributaria las cantidades arriba señaladas de la manera siguiente manera:

(...)

Así, del total de las anteriores cantidades pagadas por la recurrente, las mismas correspondían a los períodos Julio 2004, Agosto 2004, Septiembre 2004, Octubre 2004, Noviembre 2004, Diciembre 2004, Enero 2005, Febrero 2005, Marzo 2005 y Abril 2005, de acuerdo a lo establecido en la ya antes citada Sentencia Interlocutoria de fecha 15 de Diciembre de 2006, dictada por éste mismo Tribunal Superior, en el Expediente FP02-U-2005-000042, lo que, en criterio de éste Tribunal, confirma el alegato de la recurrente en cuanto a que la Administración Tributaria, al momento de dictar la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° GRTI/RG/DSA/2007-55, confirmatoria de las Actas de Retenciones Números GRTI/DF/F/ RIVA/24, 25, 26, 27 y 28, todas de fecha 6 de Abril de 2006, no consideró los anteriores montos, los cuales fueron, efectivamente pagados por la recurrente, tal como se desprende de la citada Sentencia Interlocutoria, razón por la cual éste órgano jurisdiccional reconoce el pago antes mencionado, por las cantidades de NUEVE MIL CUATROCIENTOS VEINTINUEVE MILLONES SETECIENTOS VEINTIÚN MIL CIENTO SETENTA Y SEIS BOLÍVARES CON SETENTA Y SEIS CÉNTIMOS (Bs. 9.429.721.176,76) y la cantidad de DIEZ MIL TRESCIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES MIL SESENTA Y DOS BOLÍVARES CON OCHENTA Y CINCO CÉNTIMOS (Bs. 10.365.983.062,85), ambas expresados en bolívares antiguos, los cuales debieron ser rebajados de las cantidades establecidas por la Administración Tributaria al momento de dictar la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° GRTI/RG/DSA/2007-55, confirmatoria de las Actas de Retenciones Números GRTI/DF/F/ RIVA/24, 25, 26, 27 y 28, todas de fecha 6 de Abril de 2006, por cuanto los montos pagados correspondían a períodos fiscales que fueron abarcados en las resultas de la citada Resolución Culminatoria antes señalada, por lo que de manera evidente se configuró para tales períodos fiscales una doble imposición, en razón de lo cual debe declararse la rebaja de

las cantidades señaladas ut supra, respecto de los montos calculados y establecidos en la Resolución Culminatoria recurrida, y así se declara (...). (Sic).

Con miras a lo antes expuesto, esta Sala Político-Administrativa debe señalar que el vicio de falso supuesto se configura de dos (2) maneras diferentes: la primera, relativa al falso supuesto de hecho, cuando el juez o la jueza 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 o la juzgadora 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 números 00183, 00039, 00618, 00278, 01243 y 01260, de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio de 2010, 11 de abril de 2012, 16 de noviembre de 2017 y 6 de diciembre de 2018, casos: *BanESCO, Banco Universal, C.A.; Alfredo Blanca González; Shell de Venezuela; Automóviles El Marqués III, C.A.; Padizuli Tienda, C.A.; y Limpiadores Industriales Lipesa, S.A.*, respectivamente).

Aplicando lo expuesto al caso de autos, observa esta Sala que de las actas procesales se evidencia que los pagos efectuados corresponden a las obligaciones determinadas por concepto de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado efectuadas y no enteradas, para los períodos fiscales correspondientes a los meses de agosto y septiembre de 2004, octubre, noviembre y diciembre de 2005, tal y como consta en las Actas de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado signadas con letras y números GRTI/RG/DF/F/RIVA/24, GRTI/RG/DF/F/RIVA/25, GRTI/RG/DF/F/RIVA/26, GRTI/RG/DF/F/RIVA/27 y GRTI/RG/DF/F/RIVA/28, emitidas en fecha 6 de abril de 2006, por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), y de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo identificada con el alfanumérico GRTI/RG/DSA/2007-55, del 30 de mayo de 2007, emanada de la mencionada Gerencia Regional, actos administrativos que corren insertos a los folios 254 al 321 de la primera pieza del expediente judicial.

Ahora bien, de la lectura del acto administrativo impugnado, esto es, la *Resolución* signada con las letras y números *GRTI/RG/DJT/2007/258* de fecha 2 de octubre de 2007, previamente descrita, se evidencia que la Administración Tributaria ordenó emitir Planillas de Liquidación por concepto de sanciones de multa, con fundamento en el artículo 113 del referido Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, e intereses moratorios contemplados en el artículo 66 *eiusdem*.

Siendo así, el tribunal de mérito incurrió en un falso supuesto al considerar que en el presente caso se configuró “una doble imposición, en razón de lo cual debe declararse la rebaja de las cantidades señaladas ut supra, respecto de los montos calculados y establecidos en la Resolución Culminatoria recurrida”, por cuanto, como bien lo indica la representación judicial del Fisco Nacional, los pagos se efectuaron por concepto de impuesto retenido y no enterado, mientras que la Resolución impugnada determinó sanciones de multas e intereses moratorios.

De lo expuesto, esta Sala considera **procedente** el vicio de falso supuesto de hecho alegado por la representación judicial del Fisco Nacional, en consecuencia, el pronunciamiento de instancia sobre este particular no se encuentra ajustado a derecho. **Así se declara.**

3.- De la eximente de responsabilidad penal tributaria.

La representación judicial de la contribuyente solicitó la eximente de responsabilidad penal tributaria fundamentándose en el estado de necesidad, y en este sentido, destacó que “... la empresa, por la grave situación

financiera producto de la demora en la entrega de los créditos fiscales del IVA y DRAW BACK se ha encontrado y de hecho se encuentra en la actualidad en un peligro cierto, grave e inminente tanto para sí misma como para sus trabajadores; peligro de tal magnitud para la empresa por que está en riesgo su existencia como ente económico productor de bienes y de puestos de empleo, y para los trabajadores en su derecho al trabajo y todo lo que implicaría el no poder suministrar sustento a su familia. En segundo lugar, hay que destacar que tal situación ha sido causada por quien afirma ser la víctima en este caso, y es precisamente el Fisco Nacional, quien ha sido sumamente negligente en el reintegro del Impuesto al Valor Agregado y de los Impuestos de Importación o Draw Back...”.

A tal efecto, esta Alzada a fin de verificar si en el caso de autos procede la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios, es preciso traer a colación el artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 85. Son circunstancias que eximen de responsabilidad por ilícitos tributarios:

- 1. El hecho de no haber cumplido dieciocho (18) años.*
- 2. La incapacidad mental debidamente comprobada.*
- 3. El caso fortuito y la fuerza mayor.*
- 4. El error de hecho y de derecho excusable.*
- 5. La obediencia legítima y debida.*
- 6. Cualquier otra circunstancia prevista en las leyes y aplicables a los ilícitos tributarios”.*

De la disposición examinada, esta Máxima Instancia aprecia que las circunstancias mencionadas, están orientadas a dispensar la responsabilidad del contribuyente o responsable por los ilícitos tributarios que hayan cometido. De igual forma, la Sala ha expresado que las señaladas causas son hechos que impiden al deudor el cumplimiento de la obligación, lo cual conlleva al incumplimiento involuntario de la misma, y se configuran esas causas al darse las condiciones siguientes: *i)* la imposibilidad absoluta de cumplimiento (la mera dificultad o excesiva onerosidad no es suficiente); *ii)* la inevitabilidad, es decir, que no existan alternativas; *iii)* la imprevisibilidad, pues de ser previsible el hecho que impidió el cumplimiento, el deudor pudo haber tomado medidas; y *iv)* la ausencia de culpa o dolo, pues de lo contrario el deudor será responsable. (*Vid.*, sentencia número 00853 del 16 de julio de 2015, caso: *General Import Venezuela C.A.*).

En atención a la consideración precedente, esta Sala observa que el Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, no contempla la extinción de la deuda tributaria en virtud del estado de necesidad por la grave situación económica de un contribuyente, como una circunstancia de eximente de responsabilidad penal tributaria; en tal sentido, siendo que la empresa accionante no invocó en su recurso contencioso tributario las referidas eximentes de conformidad con los preceptos establecidos en el artículo 85 del aludido Texto Orgánico, esta Máxima Instancia declara **improcedente** el referido alegato; en consecuencia, la decisión de instancia sobre este particular se encuentra ajustada a derecho. **Así de decide.**

4.- De la concurrencia de infracciones.

El apoderado judicial de la contribuyente alegó que la sentencia de mérito incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, ya que a su decir “... *el juez está negando la aplicación de la norma establecida en el Artículo 81 del Código Orgánico Tributario, y en el que ha interpretado falsamente que la misma se limita solamente a ilícitos formales...*”.

A fin de iniciar el análisis de la denuncia planteada por la representación fiscal, este Alto Tribunal considera oportuno traer a colación lo expresado por el órgano exactor en la Resolución impugnada, en la cual se confirmó la obligación a cargo de la compañía actora respecto al pago de sanciones de multa, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, como consecuencia de la comisión del ilícito material de enteramiento extemporáneo de los tributos retenidos en materia de impuesto al valor agregado.

En este sentido, se aprecia que la Administración Tributaria en el descrito acto administrativo para fijar el monto de las sanciones de multa aplicadas con base en el mencionado artículo 113 del citado Texto Orgánico Tributario de 2001, procedió a realizar el siguiente cálculo:

Planilla de liquidación número	Período impositivo sancionado	Sanción de multa (Bs.)
82001230000001	Julio 2004	13.133.305.268,20
82001230000002	Agosto 2004	10.458.044.057,30
82001230000003	Septiembre 2004	6.829.825.653,20
82001230000004	Octubre 2004	6.734.510.383,60
82001230000005	Noviembre 2004	5.411.718.385,05
82001230000006	Diciembre 2004	8.375.669.886,60
82001230000007	Enero 2005	8.543.681.836,20
82001230000008	Febrero 2005	12.771.486.731,55
82001230000009	Marzo 2005	17.602.220.451,20
82001230000010	Abril 2005	539.842.835,10
82001230000011	Junio 2005	553.115.792,20
82001230000012	Julio 2005	415.395.290,80
82001230000013	Agosto 2005	296.404.508,65
82001230000014	Septiembre 2005	401.626.170,00
82001230000015	Octubre 2005	175.578.086,17
82001230000016	Noviembre 2005	332.126.985,14
82001230000017	Diciembre 2005	203.583.974,31
82001230000018	Enero 2006	262.235.513,32
82001230000019	Febrero 2006	168.254.010,62
82001230000020	Marzo 2006	200.357.512,89
82001230000021	Abril 2006	62.046.991,07
82001230000022	Mayo 2006	61.458.223,34
82001230000023	Junio 2006	20.646.419,86
Total		93.553.134.966,37 (reexpresado en Bs. 935,53)

Al respecto, este Máximo Juzgado constata que el órgano tributario al momento de emitir el acto administrativo impugnado, calculó las penas pecuniarias impuestas según el artículo 113 del Código de la especialidad de 2001, vigente *ratione temporis*, tomando de manera completa el monto correspondiente a cada uno de los períodos impositivos relativos a ese tipo de ilícito y luego procedió a su sumatoria, sin que se observe que haya aplicado las reglas de la concurrencia de infracciones; pues tomó la cantidad total de las prenombradas sanciones sin concurrirlas.

No obstante, a juicio de esta Alzada las penas pecuniarias liquidadas a cargo de la empresa recurrente han debido imponerse considerando entre todos los períodos impositivos la sanción más grave, aumentada con la mitad de las restantes; en consecuencia, es necesario examinar a los fines de una mayor comprensión del asunto debatido, el contenido del artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón de su vigencia temporal, el cual prevé:

*“**Artículo 81.** Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad y de otro delito no tipificado en este Código.*

Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de las restantes.

Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con pena pecuniaria, pena restrictiva de libertad, clausura de establecimiento, o cualquier otra sanción que por su heterogeneidad no sea acumulable, se aplicarán conjuntamente.

***Parágrafo Único:** La concurrencia prevista en este artículo se aplicará aun cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos, siempre que las sanciones se impongan en un mismo procedimiento”.*

La disposición citada establece la institución de la concurrencia o concurso de ilícitos tributarios entendida como la comisión de **dos (2) o más infracciones de la misma** o diferente **índole**, constatada **en un mismo procedimiento** tributario. (*Vid.*, entre otras, sentencia de esta Máxima Instancia número 00196 del 12 de febrero de 2014, caso: *Venecia Ship Service, C.A.*).

En sintonía con lo reseñado, cabe resaltar que en los supuestos de sanciones pecuniarias donde se configure la concurrencia de infracciones en materia tributaria, se aplicará la aludida figura jurídica tomando la sanción más grave, a la cual se le adicionará la mitad de las otras penas, correspondientes a las actuaciones antijurídicas cometidas.

Por cuya razón, este Alto Tribunal habiendo advertido que el órgano recaudador no aplicó la figura de la concurrencia de ilícitos tributarios en la determinación de las sanciones de multa impuestas de conformidad con el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, considera que el cálculo de dichas sanciones -atendiendo al contenido de la norma en referencia- debe hacerse como se especifica de seguidas:

Período impositivo sancionado	Sanción de multa (Bs.)	Sanción de multa (Bs.) Concurrencia
Julio 2004	13.133.305.268,20	6.566.652.634,10
Agosto 2004	10.458.044.057,30	5.229.022.028,65
Septiembre 2004	6.829.825.653,20	3.414.912.826,60
Octubre 2004	6.734.510.383,60	3.367.255.191,80
Noviembre 2004	5.411.718.385,05	2.705.859.192,53
Diciembre 2004	8.375.669.886,60	4.187.834.943,30
Enero 2005	8.543.681.836,20	4.271.840.918,10
Febrero 2005	12.771.486.731,55	6.385.743.365,78
Marzo 2005	17.602.220.451,20	17.602.220.451,20 Sanción más grave
Abril 2005	539.842.835,10	269.921.417,55
Junio 2005	553.115.792,20	276.557.896,10
Julio 2005	415.395.290,80	207.697.645,40
Agosto 2005	296.404.508,65	148.202.254,33
Septiembre 2005	401.626.170,00	200.813.085,00
Octubre 2005	175.578.086,17	87.789.043,09
Noviembre 2005	332.126.985,14	166.063.492,57
Diciembre 2005	203.583.974,31	101.791.987,16
Enero 2006	262.235.513,32	131.117.756,66
Febrero 2006	168.254.010,62	84.127.005,31
Marzo 2006	200.357.512,89	100.178.756,45
Abril 2006	62.046.991,07	31.023.495,54

Mayo 2006	61.458.223,34	30.729.111,67
Junio 2006	20.646.419,86	10.323.209,93
Total	93.553.134.966,37 (reexpresado en Bs. 935,53)	55.577.677.708,79 (reexpresado en Bs. 555,78)

Ahora bien, esta Superioridad observa de los autos que en el acto administrativo impugnado el importe total de las sanciones de multa se expresaron en Bolívares; razón por la cual este Máximo Tribunal establece que las obligaciones accesorias en referencia deberán ser recalculadas a través de la emisión de las correspondientes Planillas de Liquidación Sustitutivas, ajustándolas al valor que tuviese la unidad tributaria cuando se efectúe el pago definitivo de las respectivas sanciones, tal como lo dispone el Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*. (Vid., fallo de esta Sala número 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*). **Así se decide.**

Con fundamento a lo antes expuesto, se estima **procedente** la denuncia planteada por la representación judicial de la contribuyente con relación al vicio de falso supuesto de derecho respecto al pronunciamiento del juez de la causa que estimó improcedente la aplicación en el presente caso de la figura de la concurrencia de infracciones, por lo que el fallo de instancia en cuanto ese aspecto no se encuentra ajustado a derecho. **Así se establece.**

En consecuencia, se decide **con lugar** la apelación ejercida por el Fisco Nacional, y **parcialmente con lugar** la apelación incoada por la representación judicial de la contribuyente, contra la sentencia número PJ0662012000155 dictada el 2 de noviembre de 2012 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana; en consecuencia, la misma se **confirma** respecto a la declaratoria de improcedencia de la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria; y se **revocan** los pronunciamientos referidos a que: **i)** “...*debe declararse la rebaja de las cantidades señaladas ut supra, respecto de los montos calculados y establecidos en la Resolución Culminatoria recurrida*”; y **ii)** la improcedencia de la aplicación de las reglas de concurrencia a los fines del cálculo de las sanciones de multa. **Así se establece.**

Por las razones expuestas, se declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto con acción de amparo cautelar y subsidiariamente solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la empresa Suramericana de Aleaciones Laminadas, C.A. (SURAL), contra la *Resolución* signada con las letras y números *GRTI/RG/DJT/2007/258* de fecha 2 de octubre de 2007, emanada de la Gerencia de Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT); acto administrativo que queda **firme**, con excepción del *quantum* de las sanciones de multa que se **anula**, conforme a lo expuesto en este fallo. **Así se decide.**

Finalmente, dada la declaratoria parcialmente con lugar del recurso contencioso tributario interpuesto con acción de amparo cautelar y subsidiariamente solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la empresa recurrente, **no procede** la condenatoria en costas procesales a las partes, en virtud de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, conforme a lo establecido en el artículo 335 del Código Orgánico Tributario de 2020. **Así se establece.**

VI 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) FIRME por no haber sido objeto de controversia en el recurso contencioso tributario, la comisión del ilícito material relativo a retenciones efectuadas y no enteradas en los períodos investigados.

2) FIRMES por no haber sido apelados por la recurrente y no desfavorecer los intereses de la República, el señalamiento del tribunal de instancia que estimó inoficioso pronunciarse sobre la solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo impugnado, en virtud de encontrarse la causa en estado de dictar la sentencia definitiva, así como los pronunciamientos atinentes a: **i)** la improcedencia del alegato de “...*falta de motivación de las Actas de Retenciones Números GRTI/DF/F/RIVA/24, 25, 26, 27 y 28, todas de fecha 6 de Abril de 2006...*”; **ii)** el rechazo del alegato de violación de los principios constitucionales de igualdad y de justicia, formulado por la recurrente; **iii)** la desestimación de la aplicación de la figura del delito continuado para el cálculo de las sanciones de multa; y **iv)** la procedencia de los intereses moratorios liquidados conforme al artículo 66 del Texto Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón de su vigencia temporal.

3) CON LUGAR la apelación ejercida por el Fisco Nacional, y **PARCIALMENTE CON LUGAR** la apelación incoada por la representación judicial de la contribuyente, ejercidas ambas contra la sentencia número PJ0662012000155 dictada el 2 de noviembre de 2012 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana; en consecuencia, la misma se **CONFIRMA** respecto a la declaratoria de improcedencia de la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria; y se **REVOCAN** los pronunciamientos referidos a que: **i)** “...*debe declararse la rebaja de las cantidades señaladas ut supra, respecto de los montos calculados y establecidos en la Resolución Culminatoria recurrida*”; y **ii)** la improcedencia de la aplicación de las reglas de concurrencia a los fines del cálculo de las sanciones de multa..

4) PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto con acción de amparo cautelar y subsidiariamente solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la empresa **SURAMERICANA DE ALEACIONES LAMINADAS, C.A. (SURAL)**, contra la *Resolución* signada con las letras y números *GRTI/RG/DJT/2007/258* de fecha 2 de octubre de 2007, emanada de la Gerencia de Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del **Servicio Nacional Integrado De Administración Aduanera Y Tributaria (SENIAT)**; acto administrativo que queda **FIRME**, con excepción del *quantum* de las sanciones de multa que se **ANULA**, conforme a lo expuesto en este fallo.

NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales a las partes, de acuerdo a lo expresado en esta decisión judicial.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los dieciocho (18) días del mes de noviembre del año dos mil veinte (2020). Años 210° de la Independencia y 161° de la Federación.

La Presidenta,
**MARÍA CAROLINA AMELIACH
VILLARROEL**

El Vicepresidente - Ponente,
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada,
BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO

El Magistrado,
**INOCENCIO FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada,

EULALIA COROMOTO GUERRERO
RIVERO

La Secretaria,
GLADYS AZUAJE BARRETO

En fecha diecinueve (19) de noviembre del año dos mil
veinte, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el
N° 00154.

La Secretaria,
GLADYS AZUAJE BARRETO