



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

Mediante Oficio Núm. 38-2.017 del 26 de enero de 2017, recibido en esta Sala Político-Administrativa el 16 de marzo de 2017, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana remitió el expediente Núm. FP02-U-2011-000028 de su nomenclatura, contentivo del recurso de apelación ejercido el 11 de abril de 2016 por los abogados Jaime Cardozo, Sergimar Flores y Nelly Cabrera, INPREABOGADO Núms. 25.186, 126.675 y 124.955, en el orden indicado, actuando con el carácter de sustitutos del Procurador General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, según se evidencia del Oficio Poder inserto a los folios 26 y 28 de la cuarta pieza del expediente judicial, contra la sentencia definitiva Núm. PJ0662015000054 del 24 de marzo de 2015, dictada por el Juzgado remitente, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto el día 26 de abril de 2011, por el abogado Julio César Díaz Valdez, INPREABOGADO Núm. 146.634, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio **SERVICAUCHOS EL TORO II, C.A.**, inscrita originalmente el 31 de enero de 1995, por ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Mercantil del Primer Circuito de la Circunscripción Judicial del Estado Bolívar en Registro de Comercio Núm. 389, bajo el Núm.14, siendo la última modificación el 14 de junio de 1995, presentada ante el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del referido Estado bajo el Núm. 24, Tomo 16-A., representación que se evidencia del instrumento poder que riel a bajo los folios 78 y 79, pieza Núm. 1 del expediente judicial.

El referido medio de impugnación judicial se interpuso contra la Resolución “*Culminatoria del Sumario Administrativo*” Núm. SNAT/GGSJ/RG/DSA/2011/20 de fecha 29 de marzo de 2011, notificada a la contribuyente el 30 de marzo de ese mismo año, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana conjuntamente con la División de Sumario Administrativo, adscrita a la prenombrada Gerencia Regional del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que confirmó parcialmente las objeciones fiscales contenidas en el “*Acta de retenciones*” Núm. GRTI/RG/DF/028 de fecha 26 de febrero de 2010, notificada ese mismo día a la empresa recurrente, en materia de impuesto al valor agregado, las cuales se describen de seguidas:

i) Por las retenciones realizadas y enteradas fuera del plazo, correspondientes a los períodos impositivos comprendidos desde el mes de enero hasta el mes de diciembre de 2009, por la suma de cuatrocientos sesenta y ocho mil cuatrocientos setenta y siete bolívares con treinta y dos céntimos (Bs. 468.477,32), actualmente equivalente al monto de cuatro bolívares con sesenta y nueve céntimos (Bs. 4,69); incumplimiento que fue sancionado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, en concordancia con los artículos 76 y 118 *eiusdem*, en la cifra de doscientos catorce mil ochocientos un bolívar con ochenta y un céntimos (Bs. 214.801,81), reexpresado en la cantidad de dos bolívares con quince céntimos (Bs. 2,15) y el monto de doscientos noventa y siete mil ciento ochenta y dos bolívares con ochenta céntimos (Bs. 297.182,80), equivalentes actualmente a la cifra de dos bolívares con noventa y siete céntimos (Bs. 2,97).

ii) Por la omisión de realizar las retenciones por la suma de trece mil cuatrocientos setenta y dos bolívares con setenta y dos céntimos (Bs. 13.472,72), reexpresadas en el monto de trece céntimos de bolívar (Bs. 0,13); incumplimiento sancionado por el monto de veintisiete mil doscientos ochenta y seis bolívares con cincuenta y tres céntimos (Bs. 27.286,53), actualmente reexpresado en la suma de veintisiete céntimos de bolívar (Bs. 0,27), a tenor de lo dispuesto a tenor de lo dispuesto en los artículos 11 de La Ley de Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 38.632 de fecha 26 de febrero de 2007 y la Providencia Administrativa Núm. SNAT/2005/0056 emitida por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), y publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 38.136 de fecha 28 de febrero de 2005, normativas jurídicas vigente en razón del tiempo.

iii) Intereses moratorios liquidados por la cantidad de ocho millones quinientos veintiséis mil quinientos noventa y nueve bolívares con sesenta y un céntimos (Bs. 8.526.599,61), equivalente en la actualidad a la cifra de ochenta y cinco bolívares con veintisiete céntimos (Bs. 85,27), a tenor de lo establecido en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*.

El 24 de enero 2017, el Tribunal de mérito oyó en ambos efectos la apelación interpuesta por la abogada fiscal, y ordenó remitir el expediente a esta Alzada.

Posteriormente, el 28 de marzo de 2017, se dio cuenta en Sala y se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia establecido en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; asimismo, se designó Ponente a la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero y se fijaron seis (6) días continuos en razón del término de la distancia y un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar el recurso de apelación.

El 3 de mayo de 2017, la abogada María Octavia Santiago Rondón, INPREABOGADO Núm. 55.701, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, tal como se constata en instrumento poder que riel a los folios 60 al 62 de la cuarta pieza del expediente judicial, fundamentó la apelación de la sentencia recurrida. No hubo contestación.

El 3 de mayo de 2017 la abogada María Octavia Santiago Rondón, antes identificada, actuando como apoderada judicial del Fisco Nacional, consignó el escrito de fundamentación de la apelación.

Mediante auto del 23 de mayo de 2017 la causa entró en estado de sentencia, a tenor de lo estatuido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

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

I
ANTECEDENTES

Mediante la Providencia Administrativa de fecha 18 de enero de 2010 Núm. GRTI/RG/DF/F/ARCE/IVA/154, emitida por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se autorizó a las ciudadanas Liliana Guevara y Lizmaila Martínez, con cédulas de identidad Núms. 14.043.087 y 6.924.092, en el orden indicado, “(...) *con el fin de realizar una investigación a los períodos fiscales [comprendidos] desde enero a diciembre [de] 2009 en materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA) de conformidad con lo previsto en los artículos 121, 127, 129, 130, 131, 177, 178, 181, 183 y 184 del Código Orgánico Tributario [de 2001, vigente para los períodos auditados] (...)*”. (Agregados de esta Sala). (Sic).

En fecha 26 de febrero de 2010 el órgano fiscal emitió el “*Acta de Retenciones*” Núm. GRTI/RG/DF/028 de fecha 26 de febrero de 2010, notificada a la empresa accionante ese mismo día, a través de la cual se realizaron objeciones fiscales en materia de impuesto al valor agregado por los siguientes montos y conceptos:

“(…)

Anexo No.	Referencia	Monto (Bs)	Multa (Bs F.)
1	Retenciones enteradas fuera del plazo	468.877,32	214.801,81
2	Retenciones omisas	13.472,72	27.286,53
		482.350,04	242.088,34

(…)”. (Negritas de la cita).

El 27 de abril de 2010, la representación en juicio de la empresa accionante ejerció los descargos contra la *supra* “Acta de Retenciones” Núm. GRTI/RG/DF/028, de fecha 26 de febrero de 2011.

En fecha 29 de marzo de 2011, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana conjuntamente con la División del Sumario Administrativo del prenombrado Servicio Autónomo, dictó la Resolución “Culminatoria de Sumario Administrativo” Núm. SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2011-0020, a través de la cual confirmó parcialmente el “Acta de Retenciones” Núm. GRTI/RG/DF/028 de fecha 26 de febrero de 2010, en materia de impuesto al valor agregado, notificada a la contribuyente de autos en esa misma fecha, y se impusieron las objeciones fiscales antes referidas, tal como se describen de seguidas:

“(…)

RETENCIONES ENTERADAS CON RETARDO

<i>Períodos</i>	<i>Quincena</i>	<i>Multa a pagar artículo 113 del C.O.T.</i>	<i>Multa 76 U.T.</i>	<i>Intereses Moratorios</i>
01/2009	II	387,19	535,04	20,57
02/2009	I	1.291,97	1.785,24	69,49
02/2009	II	5.031,44	6.952,48	268,44
03/2009	I	4.612,21	6.373,36	240,68
03/2009	II	1.697,78	2.346,12	84,02
04/2009	I	10.957,99	15.142,24	512,53
04/2009	II	3.711,83	5.129,24	178,78
05/2009	I	3.444,13	4.759,12	177,10
05/2009	II	7.975,26	11.020,00	382,63
06/2009	I	11.935,56	16.492,76	552,57
06/2009	II	4.739,33	6.548,92	212,79
07/2009	I	7.276,15	10.054,04	322,93
07/2009	II	11.488,59	15.874,88	530,34
08/2009	I	17.041,15	23.547,84	754,62
08/2009	II	11.092,61	15.327,68	490,38
09/2009	I	23.782,36	32.863,16	1.029,61
09/2009	II	7.556,59	10.441,64	316,33
10/2009	I	10.337,92	14.284,96	441,17
10/2009	II	18.423,98	25.838,48	735,27
11/2009	I	17.988,02	24.855,80	780,12
11/2009	II	4.909,59	6.784,52	195,73
12/2009	I	7.282,94	10.063,92	316,46
12/2009	II	2.188,73	3.024,80	94,81
09/2009	I	19.638,48	27.136,56	847,81
Totales		214.801,81	297.182,80	8.526.599,61

RETENCIONES OMISAS

<i>PERÍODO FISCAL</i>	<i>75% DEJADO DE RETENER</i>	<i>Multa a pagar (200%)</i>
Agosto 2009 I quincena	178,39	356,78
Diciembre 2009 II Quincena	301,41	602,82
Total	479,80	959,60

(...)”. (Negrillas de la cita y añadidos de esta Superioridad).

En fecha 26 de abril de 2011, el abogado Julio Cesar Díaz Valdez, antes identificado, actuando como apoderado judicial del sujeto pasivo, interpuso ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) “(no penal) civil” de la jurisdicción del Estado Bolívar, recurso contencioso tributario, exponiendo los argumentos de hecho y de derecho que se muestran de seguidas:

Solicitó “(...) la nulidad parcial de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo No. SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2011720 de fecha 29 de marzo de 2011, pues [son] CONNIVENTES y aceptamos el reparo referidos a RETENCIONES OMISAS, tal y como quedó determinado en dicha Resolución página 23/26 y 25/26; impuesto dejado de retener Bs. 479,80, [sanción de] multa Bs. 1.545,84 e intereses moratorios Bs, 914,00 (...)”. (Sic) (Agregado de esta Sala).

Asimismo, denunció los vicios de falso supuesto de hecho y de derecho, dado que “(...) la resolución recurrida no alega nada nuevo, sino que acoge los dichos de la funcionaria fiscal, con la excepción de algunas jurisprudencias sobre falso supuestos, que apuntalan la razón de [su] representada (...)”. (Sic). (Interpolados de esta Alzada).

Concatenado con el argumento anterior, sostuvo que “(...) la actuación de la funcionaria fiscal Actuante incurre en un falso supuesto de hecho al considerar que su representada ‘...realizaba registros Contables, en el momento en que le daba entrada a la mercancía, generando a su vez asiento nominativo a favor de sus acreedores...’; y que ello constituía un ‘abono en cuenta’ (...)”. (Sic). (Corchetes de esta Superioridad).

Asimismo agregó, que en “(...) el Acta de Reparación N° GRTI/RG/DF/028, así como en los recaudos y anexos que forman parte integral de la misma, la fiscalización no determina cuando ocurrió el abono en cuenta (...)”. (Interpolados de esta Alzada).

Señaló “(...) que (...) del anexo 01, del Acta GRTI/RG/DF/028, que consolida las Cédulas secundarias representadas por los anexos N° 01-01 al 01-25 y así lo opone[n], **no** [se] **determina cuándo ocurre el ‘abono en cuenta’ en la contabilidad de [su] representada**, del mismo se determina que la fiscalización considera el ‘abono en cuenta’ la fecha de recibo de la mercancía y en otros casos la fecha de emisión de la factura (...)”. (Corchetes de esta Máxima Instancia).

En virtud de lo anterior, manifestó que “(...) rechaza[n] y contrad[icen] tal argumentación sostenida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana en el Acta de Reparación y luego en la resolución aquí recurrida, pues (...) **SERVICAUCHOS EL TORO II, C.A., registra el ‘abono en cuenta’ en su contabilidad en la oportunidad en que la factura es registrada en el libro de compra, al serle operativamente imposible registrarla al momento de facturarla el proveedor, pues son variadas las circunstancias que se puedan generar a su recibo, tales como variación de las cantidades, certeza del producto solicitado, diferente calidad, oferta, compensaciones, devoluciones y otras (...)**”. (Mayúsculas y negrillas del texto citado y añadidos de la Sala).

Finalmente, arguyó que la Administración Tributaria “(...) solo se limita a señalar que ocurrió primero el ‘abono en cuenta’ pero no lo deja determinado en el Acta, ni probado con ningún otro elemento capaz de hacerlo; (...) si era consideración de la fiscalización, que [su] representada generó asientos nominativos a favor de sus acreedores en los periodos investigados, esta debió probarlo y no simplemente suponerlo o deducirlo (...)”. (Corchete de esta Sala).

De igual manera, solicitó se declare la nulidad de las sanciones de multa así como de los intereses moratorios impuestos por el órgano fiscal por la “(...) franca violación del derecho a la defensa y al debido proceso, pues la Resolución de marras se limita a señalar en un cuadro las cantidades sin referencia alguna de porcentaje, días o meses sobre el cual se aplica; (...) la unidad tributaria contenida en la Resolución de marras no es la aplicable, por esta no ser un acto administrativo firme, cuyo pago de las obligaciones pecuniarias sean exigibles; en consecuencia deben ser desestimados por este Tribunal (...)”.

Por último, peticionó se declare la improcedencia del pago de los intereses moratorios, por cuanto el órgano recaudador procede a determinarlos, “(...) *sin señalar la tasa de interés aplicable a la fecha en que nace la obligación y por ser en el presente caso, supuestas retenciones realizadas y enteradas fuera del plazo, con el enteramiento se extingue la obligación por lo que en todo caso, sería esa la fecha a considerar y no la fecha de emisión de la Resolución tal como fue determinada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana (...)*”. (Interpolados de esta Sala).

II
DECISIÓN APELADA

En fecha 24 de marzo de 2015, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, mediante la sentencia definitiva Núm. PJ0662015000054, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido, en los términos que se señalan a continuación:

“(…)

*Visto el contenido de los actos recurridos y de las denuncias formuladas en su contra por la contribuyente **SERVICAUCHOS EL TORO II, C.A.**, en su escrito recursivo; así como las alegaciones expuestas por la Administración Tributaria en su respectivo escrito de Informes, a este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana le corresponde verificar la legalidad de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/ RG/DSA/2011/20 de fecha 29 de marzo de 2011, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la cual se confirmó parcialmente los reparos efectuados por la fiscalización y que se hayan contenidos en el Acta de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado N° GRTI/RG/DF/028, correspondiente a los periodos fiscales que van desde enero de 2009 hasta diciembre de 2009.*

*Como punto previo al análisis de fondo que corresponde realizar en el caso sometido a examen, observa esta Juzgadora que la recurrente solicitó la nulidad parcial de la Resolución Culminatoria antes señalada, con respecto a las **RETENCIONES ENTERADAS CON RETARDO** determinadas por la Administración Tributaria, debido a que convino en pagar los montos correspondientes a las **RETENCIONES OMISAS**, conforme fuesen detalladas la precitada Resolución, de la siguiente manera:*

*Primero: Por las Retenciones Enteradas con Retardo, la cantidad de **DOSCIENTOS CATORCE MIL OCHOCIENTOS UN BOLÍVARES CON OCHENTA Y UN CÉNTIMOS (Bs. 214.801,81)** por concepto de Multa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario; la cantidad de **DOSCIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL CIENTO OCHENTA Y DOS BOLÍVARES CON OCHENTA CÉNTIMOS (Bs. 297.182,80)** por concepto de [sanción de] Multa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 76 del Código Orgánico Tributario y la cantidad de **OCHO MILLONES QUINIENTOS VEINTISEIS MIL BOLÍVARES CON SESENTA CÉNTIMOS (Bs. 8.526,60)** por concepto de Intereses Moratorios .*

*Segundo: Por las Retenciones Omisas, la cantidad de **CUATROCIENTOS SETENTA Y NUEVE BOLÍVARES CON OCHENTA CÉNTIMOS (Bs. 479,80)** por concepto de Impuesto dejado de Retener; la cantidad de **UN MIL CIENTO DIECINUEVE BOLIVARES CON CINCUENTA CÉNTIMOS (Bs. 1.119,50)** por concepto de Multa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario; la cantidad de **UN MIL QUINIENTOS CUARENTA Y CINCO BOLÍVARES CON OCHENTA Y CUATRO CÉNTIMOS (Bs. 1.545,84)** por concepto de Multa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 76 del Código Orgánico Tributario y la cantidad de **NOVECIENTOS CATORCE BOLÍVARES (Bs. 914,00)** por concepto de Intereses Moratorios.*

*De lo antes señalado, y de los alegatos esgrimidos por **SERVICAUCHOS EL TORO II, C.A.** en su escrito recursivo, se observa que alegó (...) que ‘...pues somos conniventes y aceptamos el reparo referido a **RETENCIONES OMISAS**; en consecuencia procedemos a cancelar los mismos por ante una Oficina Receptora del Tesoro Nacional correspondiente, tan pronto como sean emitidas por la Administración Tributaria...’, por lo que con tal argumento, la recurrente conviene en el pago de las cantidades por concepto de Retenciones Omisas, de lo que al no haber contradictorio en éste sentido, y habiendo convenido la referida empresa en el pago de las cantidades por el concepto antes señalado, este Tribunal deja firme lo tocante a la obligatoriedad de la recurrente, al pago de las siguientes cantidades: **CUATROCIENTOS SETENTA Y NUEVE BOLÍVARES CON OCHENTA CÉNTIMOS***

(Bs. 479,80) por concepto de Impuesto dejado de Retener; la cantidad de UN MIL CIENTO DIECINUEVE BOLIVARES CON CINCUENTA CÉNTIMOS (Bs. 1.119,50) por concepto de [sanción de] Multa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario; la cantidad de UN MIL QUINIENTOS CUARENTA Y CINCO BOLÍVARES CON OCHENTA Y CUATRO CÉNTIMOS (Bs. 1.545,84) por concepto de [sanción de] Multa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 76 del Código Orgánico Tributario y la cantidad de NOVECIENTOS CATORCE BOLÍVARES (Bs. 914,00) por concepto de Intereses Moratorios, y [A]sí se decide.-

En sintonía con la declaratoria que precede, pasa esta Sentenciadora a pronunciarse con respecto a las cantidades por concepto de Retenciones Enteradas con Retardo, establecidas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana, en la Resolución (Culminatoria del Sumario) N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2011/20, de fecha 29 de marzo de 2011, y cuya nulidad absoluta se pretende, en primer término, sobre la base del vicio de Falso Supuesto de Hecho y de Derecho.

...Omissis...

Ante esta denuncia, advierte esta Juzgadora que en el caso de marras, resulta imperativo analizar si son procedentes o no los reparos formulados por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

...Omissis...

De lo que se concibe que la litis en el presente caso, no se haya trabada con respecto a si se realizaron o no las retenciones por la referida empresa, sino a si éstas se realizaron dentro o fuera del plazo legal, lo cual permitirá determinar la procedencia o no de los reparos formulados por el ente exactor; y de manera subsiguiente, la imposición de las respectivas multas e intereses moratorios.

Aprecia esta Juzgadora que corren insertos en los autos, las siguientes probanzas: Asientos de Diario de Contabilidad debidamente Sellados por ante el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Estado Bolívar correspondientes al Ejercicio Económico fiscalizado (2009); 2) Originales de los Libros de Compras correspondientes al Ejercicio Económico 2009; 3) Relación detallada (factura por factura) que describe las fechas de 'emisión', de 'recepción', de 'retención de Impuesto al Valor Agregado' y de 'enteramiento' correspondientes al Ejercicio Económico 2009 y 4) Copias fotostáticas de las Planillas de Pago de las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado correspondientes al Ejercicio Económico 2009.

De lo que observa esta Sentenciadora que en el Resumen del Libro Diario General y de los Libros de Compras, correspondiente al período comprendido entre el mes de Enero a Diciembre de 2009 (período fiscal investigado), consignados como pruebas por la recurrente, se aprecia que ésta, efectivamente registró en el Libro de Diario General, los valores de las compras determinados en el Libro de Compras, y que a su vez las facturas de compras fueron asentadas en el Libro de Compras en la fecha en que las mercancías fueron registradas en el señalado Libro de Compras, es decir, en el momento en que la mercancía, efectivamente, ingresó al Inventario de Mercancías de la empresa recurrente.

Así, tal como bien lo señala la Administración Tributaria cuando estableció en la Resolución recurrida que 'la retención debe realizarse cuando se efectúe el pago o abono en cuenta lo que ocurra primero', se aprecia con meridiana claridad que, efectivamente, la recurrente efectuó la retención del Impuesto al Valor Agregado, en el momento en que la mercancía fue ingresada al Inventario de Mercancías, mediante el correspondiente asiento de registro en el Libro de Compras llevado por la recurrente.

Al respecto, los artículos 32, 34 y 35 del Código de Comercio señalan lo siguiente:

...Omissis...

Se desprende de las normas precedentes que la obligación de todo comerciante es llevar en idioma castellano no sólo los Libros de Diario y de Inventarios, sino adicionalmente, debe y puede llevar 'todos los libros auxiliares que estimara conveniente para el mayor orden y claridad de sus operaciones' (artículo 32 del Código de Comercio), siendo que, por disposición de la normativa regulada por la Ley de Impuesto al Valor Agregado, Los Libros de Compras y los Libros de Ventas, son libros auxiliares que todo comerciante está obligado a llevar a los fines de determinar, mediante el

sistema de débitos y/o créditos fiscales, el monto del Impuesto al Valor Agregado; de manera que concatenando ambos textos legales (el Código de Comercio y la Ley de Impuesto al Valor Agregado) debe concluirse, de manera forzosa que los Libros de Compras y los Libros de Ventas, son libros auxiliares que todo comerciante está obligado a llevar, al igual que los Libros de Diario General y de Inventarios de Mercancías.

De tal manera, que el comerciante, al asentar las compras realizadas en el respectivo Libro de Compras, es cuando efectivamente registra contablemente tales operaciones, porque las mismas se registraran en el Libro de Diario General, una vez que el comerciante haya determinado la totalidad de las compras realizadas en el correspondiente mes (período de imposición del Impuesto al Valor Agregado), por consiguiente, es al momento en que se registran las compras en el señalado Libro Auxiliar cuando, efectivamente se realiza la acreencia con el proveedor de la mercancía, y por lo tanto, es en ese momento cuando contablemente, se realiza el 'abono en cuenta', pues de los totales que de compras y de ventas obtenidos de los Libros de Compras y de los Libros de Ventas (al final de cada mes o período de imposición del Impuesto al Valor Agregado), es que se determinan los créditos y débitos fiscales, respectivamente, de cuya diferencia se obtiene el monto del Impuesto al Valor Agregado, que debe pagar (si es el caso), el comerciante, montos estos últimos que son reflejados en el respectivo asiento contable, que mensualmente registra la recurrente en el Libro de Diario General.

Por otra parte, los actuales sistemas automatizados de contabilidad, al momento de registrar los asientos en los señalados Libros de Compras y los Libros de Ventas, de manera automática le dan entrada en la Cuenta de Inventario, de las mercancías adquiridas por el comerciante reflejadas en las facturas de compras, lo cual se refleja, generalmente y también de manera automática, al final del mes en el correspondiente reporte mensual del Libro de Diario General, con lo que el registro contable mediante el cual se le da entrada a la mercancía en el correspondiente asiento de contabilidad, es el momento en que, efectivamente, el comerciante realiza el asiento contable en el respectivo Libro de Compras y/o Libro de Ventas, lo que genera el abono en cuenta (si es que se registra como un crédito a favor del acreedor de la empresa adquirente del bien o servicio) ó bien si la referida factura se pagó de contado. En, consecuencia, en éstos dos últimos casos, cuando se realiza el correspondiente asiento de registro en el Libro de Compras, es cuando efectivamente se realiza el asiento contable en el cual debe generarse automáticamente, la Retención del Impuesto al Valor Agregado, pues es en ese momento cuando se le da entrada a la mercancía tanto en la Cuenta de Inventario de Mercancías como en la contabilidad de la empresa, y así lo estableció la propia Administración Tributaria, cuando la propia fiscal actuante en el procedimiento señaló en su Informe Fiscal, y cita el Tribunal:

'...En cuanto al sistema de control interno y Contable del Agente de Retención se pudo verificar que el mismo utiliza el sistema operativo SAINT para la parte administrativa en la cual registra la totalidad de sus compras especificando la condición de las mismas (contado o crédito), cargando a su vez la entrada de unidades de mercancías al inventario, el cual seguidamente arroja el Reporte de Compras indicando aquellas que son de contado o a crédito. De este modo, los libros de compras y ventas son cargados y emitidos a través del programa de Excel. De esta manera las retenciones de IVA son elaboradas y levadas a través del programa de Excel...'. (Cursivas, negrillas y subrayado del Tribunal).

Por tal razón, no hay dudas en lo que respecta a lo establecido anteriormente por este Tribunal, en cuanto a que, efectivamente, la contribuyente realizó la Retención del Impuesto al Valor Agregado en el momento en que realizó el correspondiente asiento de registro en el Libro de Compras, con lo que la recurrente, legalmente, realizó la correspondiente retención en el momento del 'abono en cuenta'.

De hecho, la fiscal actuante señaló también, y cita el Tribunal: '...Omissis...'

La Fiscalización se basó en el análisis de las Retenciones de IVA registradas en los Libros de Compras de los períodos impositivos comprendidos entre Enero 2009 hasta Diciembre 2009, para luego ser confrontadas con las declaraciones Electrónicas Forma 99035, efectuadas por la contribuyente a través de los reportes TXT, así como también los originales de las facturas, todo esto para determinar que los impuestos retenidos fueron aplicados en la fecha reglamentaria para ello y su posterior enteramiento en las fechas establecidas en el calendario anualmente publicado según Providencia Administrativa SNAT/INTI/GR/RCC/N° 0308 de fecha 26-12-2008 y Providencia Administrativa SNAT/INTI/GR/RCC/N° 0069 publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 39.226 de fecha 22-07-2009 que rige a los sujetos pasivos especiales de acuerdo a la normativa

legal establecida... ...Omissis...La fiscalización procedió a confrontar los reportes TXT con los originales de las facturas de compras y/o servicios, comprobantes de retención, registros especiales de inventario, el mayor analítico de cuentas por pagar y el reporte de compras el cual especifica la condición de la misma indicando si es de contado o a crédito: donde se constató que las retenciones se registraban en los Reportes TXT en el momento en que el Agente de Retención cancelaba la factura, pero ésta fiscalización constató que el Sujeto Pasivo Especial realizaba registros contables, en el momento en que se le daba entrada a la mercancía, generando a su vez un asiento nominativo a favor de sus acreedores, por lo tanto con este asiento se genera el nacimiento de la disponibilidad de aplicar la retención del IVA, debido a que fue el abono en cuenta lo que ocurrió primero por lo cual se debió efectuar y enterar la retención respectiva en la fecha en que nació el derecho y ser declarado y enterado en la fecha establecida según lo dispuesto en el calendario de Sujetos Pasivos Especiales y Agentes de Retención...'. (Cursivas, negrillas y subrayado del Tribunal).

De lo que evidentemente, la propia fiscal actuante determinó, de forma clara y taxativa 'que los impuestos retenidos fueron aplicados en la fecha reglamentaria para ello y su posterior enteramiento en las fechas establecidas en el calendario anualmente publicado', por lo que resulta totalmente contradictorio el contenido de la señalada Acta Fiscal, puesto que por una parte señala que, efectivamente la contribuyente realizó el 'abono en cuenta' en el momento en que se le daba entrada a la mercancía, generando a su vez un asiento nominativo a favor de sus acreedores, y por la otra lo niega, es decir, en opinión esta Juzgadora la referida funcionaria cae en contradicción en su Informe Fiscal, ya que si ella misma constató que, efectivamente la recurrente efectuó la retención en el momento del 'abono en cuenta' ¿Cómo es que entonces la recurrente no realizó la respectiva retención en el momento del 'abono en cuenta'?

Habida cuenta de que, tal y como lo señala la recurrente en su escrito recursivo, no puede considerarse que el comerciante deba registrar en su Libro de Compras, las facturas, en la fecha en que la misma es emitida por el proveedor, por cuanto la fecha de emisión es la fecha en que la factura es emitida por el acreedor, pudiendo suceder que entre esa fecha y la fecha de recepción de la mercancía en los inventarios del adquirente, puedan suceder diversas circunstancias, como por ejemplo, devolución de la mercancía, compensaciones, rebajas, pérdida de la mercancía, etc., de manera tal, que es en el momento en que la mercancía es recibida en los Inventarios del adquirente, el momento en que debe realizarse el asiento de registro en la contabilidad de la empresa, y, en consecuencia es en ese momento cuando se debe realizar el correspondiente registro contable, cuando se genera la figura del 'abono en cuenta', que origina, indefectiblemente, la obligación de retener el correspondiente Impuesto al Valor Agregado.

...Omissis...

En conclusión, del análisis que hiciera esta Operadora de Justicia, tanto de los Libros de Compras como de los Registros de Comprobantes en el Libro Diario, y de las respectivas facturas promovidos por SERVICAUCHOS EL TORO II, C.A., en el correspondiente lapso probatorio, efectivamente, se aprecia que la recurrente, realizó las correspondientes retenciones de Impuesto al Valor Agregado, en el momento en que se asentaron las correspondientes facturas en el Libro de Compras, y que fue en ese momento en que se realizó la correspondiente Retención del Impuesto al Valor Agregado, por lo que, al ser el momento del registro de dichas facturas en el correspondiente Libro auxiliar señalado, el momento en que se le dio entrada, tanto en la contabilidad como en la respectiva cuenta de Inventario de Mercancías, por tal razón, en opinión de quien aquí decide, fue en ese momento en que se generó el 'abono en cuenta' y, consecuentemente, fue en ese momento en que se debió realizar la correspondiente Retención del Impuesto al Valor Agregado, tal como efectivamente lo realizó la contribuyente de autos, acogiendo este Tribunal el alegato de la recurrente; máxime cuando la Administración Tributaria no señaló en la Resolución recurrida, cual debió ser el momento en que debió operar el 'abono en cuenta', limitándose simplemente a señalar que la recurrente realizó las retenciones fuera del plazo legal, sin que señalara en qué fecha debió realizar la contribuyente, la respectiva retención, procediendo a sancionarla por hechos que no fueron debidamente probados por la Administración Tributaria, incurriendo de esta manera, en una falsa apreciación de los hechos, lo que, evidentemente vicia el contenido de la Resolución Administrativa impugnada. **Así se decide.-**

Así las cosas, con respecto al monto de Impuesto al Valor Agregado Retenido mensualmente por la recurrente, de un análisis de los Libros de Compras y de los comprobantes de Pago por concepto de

Retenciones del señalado tributo, éste Tribunal determinó que, efectivamente, la recurrente realizó el pago de las cantidades determinadas en los respectivos Libros de Compras, es decir, son coincidentes el monto del Crédito Fiscal determinado en los Libros de Compras con los Comprobantes de Pago realizados al Tesoro Nacional y con los Registros en el respectivo Libro de Diario General, apreciándose igualmente, que la recurrente también consignó como medio probatorio, tanto los Comprobantes de Retención entregadas a sus respectivos acreedores, como copia de los vouchers de cheques donde constan los pagos de las facturas reflejadas en los señalados Comprobantes de Retención, de lo que se pudo determinar que, efectivamente la contribuyente no sólo efectuó la retención en el momento del 'abono en cuenta' en los respectivos Libros de Compras, sino que adicionalmente cumplió con sus deberes formales de entregar a sus proveedores los respectivos Comprobantes de Retención del Impuesto al Valor Agregado, por lo que de un análisis realizado a las pruebas aportadas por la recurrente, no aprecia esta Juzgadora, que la recurrente no haya realizado las retenciones con el respectivo 'abono en cuenta', ni tampoco que haya enterado las retenciones fuera del plazo legal, tal como lo señala la Administración Tributaria en la Resolución recurrida.

En efecto, establece el artículo 15 de la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GR/RCC/N° 0308 de fecha 26 de Diciembre de 2008, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.087 de fecha 26 de Diciembre de 2008, y citamos:

...Omissis...

Así, de un análisis de los pagos realizados por la recurrente, podemos establecer sus respectivas fechas de pago, a saber:

...Omissis...

*Determinada así, la fecha de los pagos de las Retenciones de Impuesto al Valor Agregado por parte de la contribuyente de autos, y del análisis comparativo de las referidas fechas, con respecto a las fechas establecidas en el Calendario de Sujetos Pasivos Especiales y Agentes de Retención para aquellas obligaciones que deben cumplirse en el año 2009 establecido por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, publicada en la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GR/RCC/N° 0308 de fecha 26 de Diciembre de 2008, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.087 de fecha 26 de Diciembre de 2008, se observa que, efectivamente, la recurrente cumplió con el pago de sus obligaciones derivadas de las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado, dentro de las respectivas fechas de pago establecidas en el señalado Calendario Especial, por lo que resulta evidente que la Administración Tributaria incurrió en una falsa apreciación de los hechos que sirvieron de fundamento para la imposición del reparo fiscal a la contribuyente, contenidas en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2011/20, de fecha 29 de marzo de 2011(...) y **así se decide.**-*

*Corolario al criterio precedente en lo que refiere a la multa e intereses moratorios impuestos a la recurrente en la Resolución impugnada, quien suscribe, encuentra inoficioso pronunciarse sobre el resto de los argumentos planteados, pues ante la inexistencia de la obligación tributaria exigida, por vía de consecuencia los accesorios, intereses moratorios y multa, siguen la suerte de la principal (vid. sentencia N° 1.490 dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 13 de julio de 2007, caso: Telcel, C.A.). **Así se decide.***

-III-

DECISIÓN

*Por las razones anteriormente expuestas y cumplidos como han sido los requisitos legales en el presente juicio, este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana con Competencia en las Circunscripciones Judiciales de los Estados Amazonas, Bolívar y Delta Amacuro, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** el presente recurso contencioso tributario interpuesto por (...) la sociedad mercantil **SERVICAUCHOS EL TORO II, C.A.**, (...). En consecuencia:*

PRIMERO: *Se **CONFIRMA** la condenatoria a la recurrente, al pago de las siguientes cantidades y conceptos: por Retenciones Omisas, la cantidad de (...) (**Bs. 479,80**) por concepto de Impuesto dejado de Retener; la cantidad de (...) (**Bs. 1.119,50**) por concepto de Multa, de acuerdo a lo establecido en el*

artículo 112 del Código Orgánico Tributario; la cantidad de (...) (**Bs. 1.545,84**) por concepto de [sanción de] Multa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 76 del Código Orgánico Tributario [del año vigente para los períodos auditados] y la cantidad de (...) (**Bs. 914,00**) por concepto de Intereses Moratorios, los cuales deberán ser pagados en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales.

SEGUNDO: Se **ANULAN** las cantidades y conceptos establecidas la Resolución impugnada por concepto de Retenciones Enteradas con Retardo, la cantidad de (...) (**Bs. 214.801,81**) por concepto de Multa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario; la cantidad de (...) (**Bs. 297.182,80**) por concepto de [sanción de] Multa, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 76 del Código Orgánico Tributario y la cantidad de (...) (**Bs. 8.526,60**) por concepto de Intereses Moratorios.

TERCERO: Se **EXIME** de la condenatoria en costas, en virtud de la naturaleza del presente fallo, y así también se decide.-

CUARTO: Se **ADVIERTE** a las partes que de conformidad con el artículo 285 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario hoy vigente (publicado en la Gaceta Oficial N° 6.152, Extraordinaria del 18 de noviembre de 2014), esta sentencia admite apelación por cuanto el quantum de la causa excede de quinientas (500) unidades tributarias. (...). (Sic). (Mayúsculas y negrillas de la cita).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 3 de mayo de 2017, la abogada María Octavia Santiago Rondón, antes identificada, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, fundamentó la apelación en los términos siguientes:

Vicio de falso supuesto de hecho y de derecho

Invocó la apoderada del Fisco Nacional que el Juzgado de mérito incurrió en “(...) en una falsa apreciación del derecho al considerar que debía declararse nula la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo No. SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2011/20 de fecha 29 de marzo de 2011, que confirmó parcialmente el contenido del Acta de Reparación (por concepto de retenciones del impuesto al Valor Agregado) Núm. GRTI/RG/DF/029 del 26 de enero de 2010 (...).”.

Argumentó que “(...) la fiscalización procedió a confrontar los reportes TXT con los originales de las facturas de compras y/o servicios, comprobantes de retención, registros especiales de inventario, mayor analítico de cuentas por pagar y el reporte de compras el cual especifica la condición de la misma indicando si es de contado o a crédito, donde se constató que las retenciones se registraban en los reportes TXT en el momento en que el agente de retención cancelaba la factura; pero el sujeto pasivo especial realizaba el registro contable en el momento en que le daba entrada a la mercancía, generando a su vez un asiento nominativo a favor de sus acreedores por lo tanto con este asiento, se generaba el nacimiento de la disponibilidad de aplicar la retención del IVA, debido a que fue el abono en cuenta lo que operó primero, por lo cual se debió efectuar y enterar la retención respectiva en la fecha en que nació el derecho y ser declarado y enterado en la fecha establecida según lo dispuesto en el calendario de Sujetos pasivos especiales y Agentes de Retención (...).” (Sic).

En armonía con lo anterior señaló que “(...) El sujeto pasivo (agente de retención) está en la obligación de retener y enterar en el setenta y cinco por ciento (75%) del IVA de acuerdo con lo establecido en los artículos 14 y 15 de la Providencia Administrativa [Núm.] 0056 de fecha 27/01/2005; que entre otras cosas expresan que la retención debe realizar cuando se efectúe el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero, tomando en consideración que el abono en

cuenta ocurre cuando se acrediten en su contabilidad o registro las operaciones de adquisición de bienes y servicios gravados (...)”. (Corchetes de esta Alzada). (Sic).

La apoderada judicial del Fisco Nacional insiste que el Tribunal *a quo* “(...) *incurrió en una falsa apreciación del derecho, a considerar que las retenciones se registran en los reportes TXT en el momento en que el agente de retención cancelaba las facturas, cuando realmente la fiscalización constató que el sujeto pasivo realizaba registros contables en el momento en que se le daba entrada a la mercancía, generando un asiento nominativo a favor de sus acreedores por lo tanto con ese asiento se generaba el nacimiento de la disponibilidad de aplicar la retención del impuesto al Valor Agregado, debido a que fue el abono en cuenta lo que ocurrió primero (...)*”. (Corchetes de esta Sala).

Concluyó que quedó plenamente demostrado que la Jueza de instancia incurrió en los citados vicios de falso supuesto de hecho y de derecho “(...) *al considerar que la contribuyente cumplió con el pago de las obligaciones derivadas de las retenciones del impuesto al valor agregado dentro de las respectivas fechas de pago establecida en el calendario especial, observando (...) que en el presente caso operó la obligación de practicar las retenciones en el momento del abono en cuenta que fue la primera operación que ocurrió, con lo cual se determinó que el Agente de retención practicó fuera del lapso las retenciones conforme a lo establecido en el calendario de contribuyentes especiales por la cantidad de doscientos catorce mil ochocientos Uno, con ochenta y Un Céntimos (Bs. 214.801,81) (...)*”. (Negrillas de la cita e interpolados de esta Superioridad).

IV
CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse sobre del recurso de apelación ejercido por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva Núm. PJ0662015000054 de fecha 25 de marzo de 2015, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto el día 26 de abril de 2011, por la representación judicial de la contribuyente.

Preliminarmente, esta Alzada advierte que el Tribunal de instancia estimó no controvertido el hecho de que la recurrente enteró extemporáneamente las obligaciones en materia de impuesto al valor agregado, por considerar que el reconocimiento de tal incumplimiento se desprende del escrito recursivo, en el cual señaló lo siguiente: “(...) *somos conniventes y aceptamos el reparo referido a [las] RETENCIONES OMISAS; en consecuencia procedemos a cancelar los mismos por ante una Oficina Receptora del Tesoro Nacional correspondiente, tan pronto como sean emitidas por la Administración Tributaria (...)*” y por tanto, procedentes los reparos por los montos siguientes: **i)** la suma de cuatrocientos setenta y nueve bolívares con ochenta céntimos (Bs. 479,80), reexpresados en la suma de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por concepto de impuesto dejado de retener; **ii)** la cantidad de un mil ciento diecinueve bolívares con cincuenta céntimos (Bs. 1.119,50), actualmente la cifra de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por concepto de sanción de multa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*; **iii)** la cantidad de un mil quinientos cuarenta y cinco bolívares con ochenta y cuatro céntimos (Bs. 1.545,84), reexpresada actualmente en la suma de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por concepto de sanción pecuniaria aplicada de conformidad con en el artículo 76 del Código Orgánico Tributario *eiusdem* y; **iv)** la cantidad de novecientos catorce bolívares (Bs. 914,00), actualizada a la cifra de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por concepto de intereses moratorios, a tenor de lo establecido en el artículo 66 *ibidem*. **Así se determina.**

En el presente caso observa la Alzada que la controversia se circunscribe a determinar si el Juzgado *a quo* incurrió en los vicios de falso supuesto de hecho y de derecho al considerar erróneamente que el sujeto pasivo, actuando como agente de retención, debió retener y enterar el impuesto al valor agregado es “(...) *en el momento en que el agente de retención*

cancelaba las facturas, cuando realmente la fiscalización constató que el sujeto pasivo realizaba registros contables en el momento en que se le daba entrada a la mercancía, generando un asiento nominativo a favor de sus acreedores por lo tanto con ese asiento se generaba el nacimiento de la disponibilidad de aplicar la retención del Impuesto al Valor Agregado, debido a que fue el abono en cuenta lo que ocurrió primero (...)”.

Delimitada así la *litis*, pasa esta Sala a decidir y al respecto observa:

Invocó la apoderada del Fisco Nacional que el Juzgado de mérito incurrió en una falsa apreciación del derecho al declarar la nulidad de “(...) *la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo No. SNAT/INTI/GRTI/RG/DSA/2011/20 de fecha 29 de marzo de 2011, que confirmó parcialmente el contenido del Acta de Reparación (por concepto de retenciones del impuesto al Valor Agregado)* Núm. GRTI/RG/DF/029 del 26 de enero de 2010 (...)”.

Argumentó que “(...) *la fiscalización procedió a confrontar los reportes TXT con los originales de las facturas de compras y/o servicios, comprobantes de retención, registros especiales de inventario, mayor analítico de cuentas por pagar y el reporte de compras el cual especifica la condición de la misma indicando si es de contado o a crédito, donde se constató que las retenciones se registraban en los reportes TXT en el momento en que el agente de retención cancelaba la factura; pero el sujeto pasivo especial realizaba el registro contable en el momento en que le daba entrada a la mercancía, generando a su vez un asiento nominativo a favor de sus acreedores por lo tanto con este asiento, se generaba el nacimiento de la disponibilidad de aplicar la retención del IVA, debido a que fue el abono en cuenta lo que operó primero, por lo cual se debió efectuar y enterar la retención respectiva en la fecha en que nació el derecho y ser declarado y enterado en la fecha establecida según lo dispuesto en el calendario de Sujetos pasivos especiales y Agentes de Retención (...)*”. (Sic).

En armonía con lo anterior, señaló que “(...) *El sujeto pasivo (agente de retención) está en la obligación de retener y enterar en el setenta y cinco por ciento (75%) del IVA de acuerdo con lo establecido en los artículos 14 y 15 de la Providencia Administrativa [Núm.] 0056 de fecha 27/01/2005; que entre otras cosas expresan que la retención se debe realizar cuando se efectúe el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero, tomando en consideración que el abono en cuenta ocurre cuando se acrediten en su contabilidad o registro las operaciones de adquisición de bienes y servicios gravados (...)*”. (Corchetes de esta Alzada). (Sic).

Concluyendo la abogada fiscal que quedó plenamente demostrado que la Jueza de instancia incurrió en los citados vicios de falso supuesto de hecho y de derecho “(...) *al considerar que la contribuyente cumplió con el pago de las obligaciones derivadas de las retenciones del impuesto al valor agregado dentro de las respectivas fechas de pago establecida en el calendario especial, observando (...) que en el presente caso operó la obligación de practicar las retenciones en el momento del abono en cuenta que fue la primera operación que ocurrió, con lo cual se determinó que el Agente de retención practicó fuera del lapso las retenciones conforme a lo establecido en el calendario de contribuyentes especiales por la cantidad de doscientos catorce mil ochocientos Uno, con ochenta y Un Céntimos (Bs. 214.801,81) (...)*” (Negrillas de la cita e interpolados de esta Superioridad).

Así las cosas, se observa que la controversia en el caso de autos, radica en dilucidar el momento a partir del cual el sujeto pasivo, actuando como agente de retención, tiene que retener y enterar el impuesto al valor agregado, por lo que resulta necesario revisar lo establecido en el artículo 11 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de fecha 26 de febrero de 2007, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 38.632, y artículos 14 y 15 de la Providencia Administrativa Núm. 0056 de fecha 27 de enero de 2005, publicada en la Gaceta Oficial Núm. 38.136 del 28 de febrero de ese mismo año, dictada por el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante las cuales se designan “Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado” .

Ahora bien, en el caso de autos la sociedad mercantil Servicauchos El Toro II, C.A. posee el carácter de agente de retención, de acuerdo a lo previsto en el artículo 11 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado *supra* señalada, así como el artículo 1° de la Providencia Administrativa Núm. SNAT/2002/0056 del 27 de enero de 2005, en virtud de su condición de contribuyente especial designado por el aludido Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

A los fines de determinar si la contribuyente incumplió la obligación de llevar a cabo las retenciones de impuesto al valor agregado del período investigado, correspondientes al ejercicio fiscal del año 2009, esta Sala Político-Administrativa juzga necesario transcribir de manera parcial y a título de ejemplo, el anexo 1/25 del “*Acta de Retenciones*” Núm. GRTI/RG/DF/028 del 26 de febrero de 2010, que corre inserto al folio 1240 del expediente judicial, emitida por el órgano fiscal que consolida las cédulas secundarias representadas por los anexos Núms 01-01 al 01-25 el cual se muestran de seguidas:

“(…)

Anexo 1/2

Agente de Retención	J302424372	Servicauchos El Toro II, C.A.
Declaración N°	09900023571	
Período	01/2009	
Fecha de carga	02/02/2009	
Monto	28.436,36	

(1)	(2)	(1-2)			
Fecha declaración TXT	Fecha original Declaración calendario (2)	Días de mora	Monto de retención de IVA (Bs F)	Multa a pagar (Bs. F)	Fecha de recepción Factura en contabilidad
02/02/2009	26/01/2009	7	73.02	8,52	13/01/2009
02/02/2009	09/02/2009	0			
02/02/2009	09/02/2009	0			
02/02/2009	09/02/2009	0			
02/02/2009	09/02/2009	0			
02/02/2009	09/02/2009	0			
02/02/2009	09/02/2009	0			
02/02/2009	26/01/2009	7	2.737,38	319,36	15/01/2009
02/02/2009	09/02/2009	0			
02/02/2009	26/01/2009	7	43,29	5,05	09/01/2009
02/02/2009	26/01/2009	7	53,19	6,21	09/01/2009
02/02/2009	26/01/2009	7	150,00	17,50	13/01/2009
02/02/2009	26/01/2009	7	113,40	13,23	20/01/2009
02/02/2009	09/02/2009	0			
02/02/2009	26/01/2009	7	148,50	17,33	14/01/2009
			<u>3.318,78</u>	<u>387,19</u>	

(…)” (Negrillas y subrayados de la cita, folio 115, cuarta pieza del expediente judicial).

De la transcripción anterior, que comprende el período fiscal de enero de 2009, observó esta Superioridad el incumplimiento de los deberes materiales a que estaba obligada la empresa Servicauchos El Toro II, C.A., en calidad de agente de retención, al enterar en forma extemporánea las retenciones de impuesto al valor agregado efectuadas, que comprendían desde el mes de enero hasta diciembre de 2009, ambos inclusive, incurriendo en el ilícito establecido en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, así como la obligación de pagar los

intereses moratorios generados de conformidad con lo establecido en el artículo 66 *eiusdem*. (Vid., sentencia de esta Sala Núm. 00195 de fecha 21 de febrero de 2018, caso: *Venecia Ship Service C.A., (Vesca)*).

Considera necesario esta Alzada traer a colación lo proferido en su sentencia Núm. 00025 del 14 de enero de 2003, caso: *SURAL, C.A.*, respecto a lo que debe ser entendido como “abono en cuenta” a los efectos tributarios, para lo cual se transcribe lo siguiente:

“(…) se debe definir el término ‘abono en cuenta’, para lo cual se juzgó conveniente consultar las acepciones, contenida en el Diccionario de Lengua Española de la Real Academia Española, Vigésima Segunda edición 2001:

- ‘ABONAR:…//. 6. Tomar en cuenta un pago.//
- 7. Pagar (// dar o satisfacer lo que se debe) //
- 8. Pagar (// dar derechos los géneros).//
- 9. Asentar en las cuentas corrientes las partidas que corresponden al haber’.

En el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo I, - A-B, 15ta. Edición, Editorial Heliasta SRL, de G. Cabanellas y L. Alcalá-Zamora:

*‘ABONO: Aseguramiento de algo. // Admisión en cuenta de una cantidad ...
abono en cuenta: Asiento o anotación que se efectúa en una cuenta por las partidas o cantidades que se le acreditan al titular.’*

Así como en el Diccionario Enciclopédico El Pequeño LAROUSSE ilustrado, 1998, en color:

‘ABONO:.....// 6. CONTAB. Anotación registrada en el haber de una cuenta.’(…)”.

Destaca esta Máxima Instancia de la sentencia parcialmente citada que el “abono en cuenta” consiste en “(…) la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre de una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir (…)”.

Visto lo anterior, esta Superioridad constata que el Juzgado de instancia consideró erróneamente que la empresa de autos, actuando como agente de retención, cumplió oportunamente con la retención en materia de impuesto al valor agregado en el momento en que “cancelaba las facturas”; no obstante, en base al criterio sostenido por este Alto Tribunal en el fallo Núm. 0025 del 14 de enero de 2003, caso: *Sural, C.A.*, ratificada en los pronunciamientos Núms. 01887, 0160 y 00500 del 21 de noviembre de 2007, 13 de febrero de 2008 y 9 de mayo de 2017, casos: *Sural, C.A., Inversiones Sindoni, C.A., Insecticidas Internacionales C.A., (INICA)*, parcialmente transcrito *supra*, **se aprecia acertado el alegato de la representación en juicio del Fisco Nacional atinente a “que el sujeto pasivo realizaba registros contables en el momento en que se le daba entrada a la mercancía, generando un asiento nominativo a favor de sus acreedores por lo tanto con ese asiento se generaba el nacimiento de la disponibilidad de aplicar la retención”.**

En efecto, tal como se viene analizando, en el momento en el que la contribuyente realizó el registro de la entrada de las mercancía se generó el “abono en cuenta” y no como lo declaró el Juzgado *a quo*, al estimar que “no puede considerarse que el comerciante deba registrar en su Libro de Compras, las facturas, en la fecha en que la misma es emitida por el proveedor, por cuanto la fecha de emisión es la fecha en que la factura es emitida por el acreedor, pudiendo suceder que entre esa fecha y la fecha de recepción de la mercancía en los inventarios del adquirente, puedan suceder diversas circunstancias, como por ejemplo, devolución de la mercancía, compensaciones, rebajas, pérdida de la mercancía, etc., de manera tal, que es en el momento en que la mercancía es recibida en los Inventarios del adquirente, el momento en debe realizarse el asiento de registro en la contabilidad de la empresa, y, en consecuencia es en ese momento cuando se debe realizar el correspondiente registro contable, cuando se genera la figura del ‘abono en cuenta’, y en base al criterio de la

sentencia *supra* señalada, por lo que la sentencia de instancia incurrió en los vicios de falso supuesto de hecho y de derecho denunciados por la República, motivo por el cual, esta Sala Político-Administrativa la **revoca. Así se decide.**

En virtud de lo anterior esta Superioridad declara **sin lugar** el recurso contencioso tributario incoado por la empresa Servicauchos El Toro II, C.A., contra la Resolución “*Culminatoria del Sumario Administrativo*” Núm. SNAT/GGSJ/RG/DSA/2011/20 de fecha 29 de marzo de 2011, notificada a la contribuyente de autos el 30 de marzo de eses mismo año, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana conjuntamente con la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), acto administrativo que queda **firme. Así se dispone.**

Finalmente, se condena en costas procesales a la accionante en un monto del cinco por ciento (5%) del recurso contencioso tributario interpuesto a tenor de lo dispuesto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así finalmente se determina.**

V
DECISIÓN

Sobre la base de lo precedentemente expuesto, 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 el pronunciamiento del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana que estimó no controvertido el hecho de que la recurrente enteró extemporáneamente las obligaciones en materia de impuesto al valor agregado, por considerar que el reconocimiento de tal incumplimiento se desprende del escrito recursivo en el cual señaló lo siguiente: “(...) *somos conniventes y aceptamos el reparo referido a [las] RETENCIONES OMISAS; en consecuencia procedemos a cancelar los mismos por ante una Oficina Receptora del Tesoro Nacional correspondiente, tan pronto como sean emitidas por la Administración Tributaria (...)*” y por tanto, procedentes los reparos por los montos siguientes: **i)** la suma de cuatrocientos setenta y nueve bolívares con ochenta céntimos (Bs. 479,80), reexpresados en la suma de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por concepto de impuesto dejado de retener; **ii)** la cantidad de un mil ciento diecinueve bolívares con cincuenta céntimos (Bs. 1.119,50), actualmente la cifra de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por concepto de sanción de multa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*; **iii)** la cantidad de un mil quinientos cuarenta y cinco bolívares con ochenta y cuatro céntimos (Bs. 1.545,84), reexpresada actualmente en la suma de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por concepto de sanción pecuniaria aplicada de acuerdo a lo previsto en el artículo 76 del Código Orgánico Tributario *eiusdem* y; **iv)** la cantidad de novecientos catorce bolívares (Bs. 914,00) actualizada a la cifra de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por concepto de intereses moratorios, a tenor de lo establecido en el artículo 66 *ibidem*.

2.- CON LUGAR la apelación ejercida por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Núm. PJ0662015000054 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana en fecha 25 de marzo de 2014, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil **SERVICAUCHOS EL TORO II, C.A.**, la cual se **REVOCA**.

3.- SIN LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la referida sociedad mercantil, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SNAT/GGSJ/RG/DSA/2011/20 de fecha 29 de marzo de 2011, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana conjuntamente con la División de Sumario Administrativo adscrita a la prenombrada Gerencia Regional del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, la cual queda **FIRME**.

SE CONDENA EN COSTAS PROCESALES a la sociedad mercantil accionante de conformidad con lo establecido en la presente decisión.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, al primer (1) día del mes de agosto del año dos mil diecinueve (2019). Años 209° de la Independencia y 160° de la Federación.

La Presidenta,
MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL

El Vicepresidente,
MARCO ANTONIO MEDINA SALAS

La Magistrada,
BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO

El Magistrado,
INOCENCIO FIGUEROA ARIZALETA

La Magistrada - Ponente
EULALIA COROMOTO GUERRERO RIVERO

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

En fecha seis (6) de agosto del año dos mil diecinueve, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00499.

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD