



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **EULALIA COROMOTO GUERRERO RIVERO**
Exp. Núm. 2015-0814

Mediante Oficio Núm. 210/2015 de fecha 25 de junio de 2015, recibido en esta Sala Político-Administrativa el 6 de agosto del mismo año, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió el expediente Núm. AP41-U-2013-000328 (de su nomenclatura), contentivo del recurso de apelación interpuesto en fecha 7 de mayo de 2015, por el abogado Ramón Andrés Salas Flores, INPREABOGADO Núm. 43.569, actuando como sustituto del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según documento poder inserto en los folios 78 al 81 de las actas procesales; contra la sentencia definitiva Núm. 015/2015 de fecha 15 de abril de 2015, dictada por el aludido Órgano Jurisdiccional, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto el 19 de junio de 2013 por la sociedad de comercio **MALLAS DEL CENTRO MALLACENTRO, C.A.**, inscrita ante el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda), en fecha 7 de octubre de 1997, bajo el Núm. 37, Tomo 476-A.

El mencionado recurso contencioso tributario fue incoado contra la Resolución Núm. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0241 de fecha 30 de abril de 2013, notificada el 6 de junio del referido año, suscrita por el Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que declaró sin lugar el recurso jerárquico incoado contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/2011-000070 de fecha 24 de mayo de 2011, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del aludido órgano fiscal, que confirmó parcialmente el contenido del Acta de Reparación Núm. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DF/ISLR-IVA-RETEN/2009-7562-0330 de fecha 2 de agosto de 2010, y en consecuencia, formuló objeciones fiscales “*para los periodos de imposición de Enero de 2008 a Noviembre de 2009 por concepto de Retenciones Descontadas y No Soportadas por la cantidad de Bs.F. 63.284,14*”, en materia de impuesto al valor agregado.

Por auto del 25 de junio de 2015 el *a quo* oyó en ambos efectos la apelación incoada y remitió el expediente a este Máximo Tribunal, a través del precitado Oficio.

En fecha 11 de agosto de 2015 se dio cuenta en Sala, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se designó ponente al Magistrado Emiro García Rosas y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

El 1° de octubre de 2015 el abogado Javier Prieto Arias, INPREABOGADO Núm. 33.487, actuando como sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, cuya representación consta a los folios 132 al 141 del expediente, consignó escrito de fundamentación de la apelación. No hubo contestación.

Por auto del 15 de octubre de 2015, de conformidad con lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y vencidos los lapsos para la fundamentación y contestación de la apelación, se dejó constancia que la presente causa entró en estado de sentencia.

Mediante diligencia del 24 de febrero de 2016, el representante de la República solicitó sentencia.

En fecha 25 de febrero de 2016 se hizo constar 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 la última de las fechas mencionadas. Asimismo, se reasignó la ponencia a la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

En fechas 30 de junio y 18 de octubre de 2016 y 5 de abril de 2017, la representación judicial del Fisco Nacional solicitó pronunciamiento.

El 6 de abril de 2017 se dejó constancia que en fecha 24 de febrero de 2017 se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Realizado el estudio del expediente, pasa esta Sala a decidir previas las siguientes consideraciones.

I ANTECEDENTES

Mediante Acta de Reparación Núm. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DF/ISLR-IVA-RETEN/2009-7562-0330 de fecha 2 de agosto de 2010, los funcionarios actuantes en el procedimiento de fiscalización realizado a la contribuyente Mallas del Centro Mallacentro, C.A., hicieron constar que de *“la revisión practicada a los comprobantes físicos de las retenciones del Setenta y Cinco por Ciento (75%) del monto del IVA cobrado a los clientes, los cuales fueron emitidos por dichos clientes, la Fiscalización determinó que en su gran mayoría se encontraban en fotocopias y no en originales”*, razón por la cual procedieron a rechazar la cantidad de quinientos veintinueve mil cuatrocientos setenta y un bolívares con cuarenta céntimos (Bs.

529.471,40), “del monto total de las retenciones descontadas por la Contribuyente, en los períodos Enero 2008 hasta Noviembre de 2009”.

Según consta en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/2011-000070 de fecha 24 de mayo de 2011, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la contribuyente presentó escrito de descargos el 27 de septiembre de 2010. En consecuencia, una vez analizado el aludido escrito y demás recaudos contenidos en el expediente administrativo, la referida Gerencia procedió “a confirmar parcialmente el reparo efectuado por la actuación fiscal para los períodos de imposición de Enero de 2008 a Noviembre de 2009 por concepto de Retenciones Descontadas y No Soportadas por la cantidad de Bs.F. 63.284,14 y a revocar de conformidad con lo establecido en el Artículo 237 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 82 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, la cantidad de Bs. F. 466.384,78”.

El reparo confirmado está referido a las razones siguientes: **1)** Comprobantes de retención presentados en copia simple por la cifra de sesenta y un mil doscientos sesenta y nueve bolívares con sesenta y nueve céntimos (Bs. 61.269,69), y **2)** Comprobantes de retención que presentan inconsistencias en su información por el monto de dos mil catorce bolívares con cuarenta y cinco céntimos (Bs. 2.014,45).

En fecha 30 de abril de 2013, el Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) declaró sin lugar el recurso jerárquico incoado el 21 de septiembre de 2012 por la recurrente, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/2011-000070 de fecha 24 de mayo de 2011, al decidir que “las copias simples aun cuando contengan el sello húmedo de los presuntos emisores, constituyen medios impertinentes que bajo ningún concepto pueden desvirtuar las imputaciones que constan en la resolución impugnada, la cual surte plena fe y por consiguiente, plenos efectos legales, en virtud de la presunción de legalidad de que gozan los actos administrativos, quedando entendido que los documentos consignados por la recurrente no tienen valor ‘erga omnes’ y por tanto no pueden ser oponibles frente a terceros, debido a que no fueron confrontados con los originales, por el funcionario competente, por lo que mal puede haberse configurado el vicio de falso supuesto, invocado por la recurrente”.

El 19 de julio de 2013 el abogado Ernesto Estévez García, INPREABOGADO Núm. 92.662, actuando como apoderado judicial de la contribuyente, cuya representación consta en poder cursante en los folios 12 al 18 del expediente, interpuso recurso contencioso tributario ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante el cual alegó lo siguiente:

Que “el thema decidendum en este caso, versa sobre la validez de las constancias de retención de IVA detentadas por MALLACENTRO, en copia simple, debidamente convalidadas por un representante de la persona jurídica que las practicó”. (Mayúsculas del escrito).

Que de acuerdo al criterio de la Administración Tributaria, su representada “pierde su derecho a

imputar una retención efectivamente practicada y el Estado recibe un beneficio económico que no estaba supuesto a recibir, pues no lo quiso así el legislador”. (Sic).

Que “*bajo el espíritu de la lógica, debe concebirse la posibilidad que un particular, una persona jurídica de derecho privado, pueda emitir una copia certificada/avalada de un documento privado*”. (Sic).

Que, si bien los comprobantes de retención del impuesto al valor agregado no son regulados en la Providencia Administrativa que establece las Normas Generales de Emisión de Facturas y Otros Documentos del 8 de noviembre de 2011, debe aplicarse en este caso por analogía, lo previsto en el artículo 43 de dicha providencia, en concordancia con los artículos 6 y 7 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para los períodos investigados.

Que “*ante la pérdida o extravío de los originales, se les debió haber dado pleno valor probatorio, por aplicación analógica, (...) a los comprobantes de retención de IVA presentados por [su] representada*”; al no hacerlo, la Administración Tributaria incurrió en falso supuesto de derecho. (Agregado de la Sala).

II DECISIÓN APELADA

Mediante sentencia definitiva Núm. 015/2015 de fecha 15 de abril de 2015, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil Mallas del Centro Mallacentro, C.A., en los términos siguientes:

“(...) Examinados los argumentos invocados por la recurrente y las defensas expuestas por la representación de la República Bolivariana de Venezuela, este Tribunal observa que el asunto planteado queda circunscrito a decidir respecto a la procedencia de la denuncia por falso supuesto de derecho por no haber apreciado la Administración Tributaria las copias simples de los comprobantes de retenciones de impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos enero de 2008 a noviembre de 2009. Siendo necesario aclarar que la Resolución impugnada es la SNAT/GGSJ/GR/DRAAT /2013-0241 y no como señala la sociedad recurrente SNAT/GGSJ/GR/DRAAT /2013-1521, por cuanto, esta última es el oficio mediante el cual se notifica la primera de las nombradas.

(...) Ahora bien, se observa que la sociedad recurrente conjuntamente con el escrito de descargos anexó y promovió los comprobantes de retenciones correspondientes a las diferencias determinadas para cada uno de los períodos impositivos investigados (páginas 14 y 15 de la Resolución impugnada que cursa a los folios 44 y 45 del presente asunto), sustentando de igual manera sus alegatos con tres decisiones emitidas dos de ellas por la Sala Políticoadministrativa del Tribunal Supremo de Justicia y la otra por un Tribunal en lo Contencioso Administrativo Recurso Contencioso Tributario, de los cuales unos se encontraban en original y otros en copias simples con sello húmedo, a los fines de permitir aclarar la verdadera situación fiscal de la recurrente, específicamente por el reparo formulado por concepto de retenciones en materia de impuesto al valor agregado.

De dichos comprobantes solo fueron tomados en cuenta los originales, más no así los

presentados en copia simple, pese a poseer sello húmedo de los presuntos emisores, por considerar la Administración que la información fotocopiada no se encuentra revestida de la fuerza probatoria suficiente para demostrar lo alegado por la contribuyente, por no poder ser las mismas oponibles a terceros, motivos por los cuales procedió a confirmar parcialmente el contenido del Acta de Reparación SNAT/INTI/GRTI/RCA/DF/ISLR-IVA-RETEN/2009-7562-0330, de fecha 02 de agosto de 2010.

Es importante recordar que las declaraciones de retenciones, tanto de personas jurídicas como naturales, se realiza por medios informáticos y la decisión administrativa fue dictada con fundamento en la situación fáctica imperante para el momento de su emisión. Situación distinta se aprecia en el presente caso cuando se emite la Providencia Administrativa SNAT/GGSJ7GR-DRAAT-2013-0241, de fecha 12 de junio de 2013, la cual es la consecuencia del recurso jerárquico interpuesto por la recurrente, debido a que la Administración Tributaria pudo hacer uso de las atribuciones conferidas en el artículo 174 del Código Orgánico Tributario, requiriendo información a los sujetos pasivos, con el fin de buscar la verdad material, mucho más cuando se pretende demostrar si en efecto transgredió el contenido del artículo 145 del Código Orgánico Tributario, en cuanto a los deberes formales referidos a los contribuyentes, a los fines de declarar la procedencia del reparo formulado bajo la denominación 'Retenciones descontadas y No Soportadas', en materia de impuesto al valor agregado, debiendo respetarse el Derecho a la Defensa conforme al texto constitucional.

En este mismo hilo argumental si las declaraciones se realizan a través de procesos electrónicos, la Administración Tributaria en caso de dudas está obligada a verificar o determinar, según sea el caso, a través de los procedimientos previstos en el Código Orgánico Tributario, la veracidad, puesto que hay una controversia. O en dado caso requerir, como se señaló, las pruebas que estime pertinentes prudentes o necesarias, dentro de la legalidad objetiva, siendo una obligación proteger al particular en la determinación de sus derechos e intereses.

(...) En síntesis, si no requiere o no se impulsa el procedimiento administrativo con la idea de apreciar los hechos tal y como son, y no se analizan los argumentos presentados por el investigado o sus pruebas, se traduce en la evasión de la verdad material. Además existen una serie de normas que en su aplicación pudieron evitar un litigio innecesario, puesto que a través del requerimiento de información se pudiera conocer la verdad de los hechos, esto es, la verificación de la documentación presentada en copias fotostáticas con sus respectivos sellos húmedos correspondientes a las retenciones que le fueron aplicadas por sus clientes.

(...) Lo que se quiere alertar, es que para probar que las copias fotostáticas con sello húmedo aportadas por la recurrente corresponden a las retenciones de impuesto al valor agregado, que le fueron aplicadas por sus clientes en los meses investigados, se puede materializar esta demostración a través de diversos medios de prueba como lo son las facturas o los egresos en la contabilidad. Argumento este que rige igualmente para la Administración Tributaria al momento de sustentar su decisión, puesto que no es suficiente negar la prueba para lograr un resultado apartado de la realidad, puesto que lo que se quiere conocer, con certeza, es si el contribuyente debe o no debe, ya que para este Juzgador es igualmente ilegal que se pague de mas o de menos. Al aplicar ese criterio al caso de marras la Administración Tributaria carecía de pruebas para confirmar parcialmente el reparo efectuado por la actuación fiscal, ya que es un deber buscar la verdad material de los hechos.

Ahora, en el presente caso la Administración Tributaria parte de una premisa errada, por cuanto si bien es cierto las copias fotostáticas aportadas por la recurrente en vía administrativa, aún cuando contienen el sello húmedo de sus presuntos emisores, no son medios pertinentes que puedan desvirtuar las imputaciones que constan en la resolución impugnada, debió requerir en búsqueda de la verdad material, elementos para corroborar los mismos, incurriendo de este modo en el vicio en la causa, por lo que debe este Tribunal declarar la nulidad de las actuaciones y ordenar a la Administración Tributaria, realizar una nueva verificación en el período investigado conforme al Código Orgánico Tributario, a los fines de establecer si hubo o no disminución en el saldo de las retenciones no aplicadas cuyas copias fotostáticas fueron rechazadas. Así se declara.

*(...) Por las razones antes expuestas, este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara **CON LUGAR** el Recurso Contencioso Tributario interpuesto (...).*

*Se **ANULA** el acto impugnado, según los términos expuestos; así como también la Resolución que le dio origen. Se **ORDENA** a la Administración Tributaria verificar los hechos conforme al Código Orgánico Tributario y los términos expresados en el presente fallo.*

No hay condenatoria en costas, en observancia de los privilegios y prerrogativas procesales previstos en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.”. (Sic.). (Mayúsculas y negrillas del texto).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 26 de mayo de 2015 el abogado Javier Prieto Arias, ya identificado, actuando como sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional fundamentó la apelación, alegando el vicio de falso supuesto de hecho y consecuentemente, falta de aplicación de la normativa, bajo los argumentos siguientes:

Que “(...) el Juez a quo yerra en considerar que la contribuyente no lesionó el control del Fisco Nacional, cuando se evidencia que pretendió dar como válidas copias simples fotostáticas de los soportes necesarios para justificar las retenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que le fueran aplicadas por sus clientes, en segundo lugar, se pudo evidenciar en la verificación fiscal la existencia de errores invocados por la contribuyente (...) por lo que fue imposible realizar el correspondiente cruce de información que vinculara las diferentes operaciones realizadas, lo que causa evidentemente un perjuicio al Estado”.

Que “la contribuyente debió demostrar su afirmación con prueba suficiente para dejar sin efecto la actuación de la Administración Tributaria, todo de acuerdo con el principio de libertad probatoria que en materia tributaria consagra el artículo 156 del Código Orgánico Tributario de 2001”, aplicable en razón del tiempo.

Que “el Juzgador de instancia no puede cercenar las legítimas potestades de la Administración Tributaria, tal como acontece en la sentencia accionada”.

Que “no se puede aducir como lesiva la actuación de la Administración Tributaria, puesto que, como se desprende de autos, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria - SENIAT, actuó con estricto apego a la legalidad, de acuerdo a lo pautado en el ordenamiento jurídico”.

Con fundamento en el vicio denunciado, solicitó a esta Sala declare con lugar el presente recurso de apelación, y en caso contrario, “exima de las costas procesales a la República”.

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de la apelación incoada por la representación en juicio del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Núm. 015/2015 dictada el 15 de abril de 2015 por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante la cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la empresa Mallas del Centro Mallacentro, C.A., contra la Resolución Núm. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT /2013-0241 de fecha 30 de abril de 2013, notificada el 6 de junio del referido año, suscrita por el Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado, observa esta Alta Instancia que la controversia planteada queda circunscrita a verificar si el *a quo* incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho y consecuentemente, falta de aplicación del artículo 156 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, que consagra el principio de libertad probatoria en materia tributaria.

No obstante, la Sala advierte que la contribuyente nada argumentó en el escrito del recurso contencioso tributario respecto a los comprobantes de retención que presentan inconsistencias en su información, por el monto de dos mil catorce bolívares con cuarenta y cinco céntimos (Bs. 2.014,45); por consiguiente, al no ser desfavorable a la República, queda firme el rechazo de las retenciones por este concepto. Así se decide.

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

Vicios de falso supuesto de hecho y de derecho.

Esta Sala Político-Administrativa en fallos Núms. 00183, 00039, 00618 y 00278 de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio de 2010 y 11 de abril de 2012, respectivamente, casos: *Banesco, Banco Universal, C.A., Alfredo Blanca González, Shell de Venezuela, S.A. y Automóviles El Marqués III, C.A.*, sobre el falso supuesto en las decisiones judiciales ha sostenido lo siguiente:

“(...) resulta menester acotar que de acuerdo a pacífica y reiterada jurisprudencia de esta Sala, el vicio de suposición falsa en las decisiones judiciales se configura, por una parte, cuando el Juez, al dictar un determinado fallo, fundamenta su decisión en hechos inexistentes, falsos o que no guardan la debida vinculación con el o los asuntos objeto de decisión, verificándose de esta forma el denominado falso supuesto de hecho. Por otro lado, cuando los hechos que sirven de fundamento a la decisión

existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el órgano jurisdiccional al emitir su pronunciamiento los subsume en una norma errónea o inexistente en el derecho positivo, o incurre en una errada interpretación de las disposiciones aplicadas, se materializa el falso supuesto de derecho (...)". (Destacado de la Sala).

Visto que los vicios de falso supuesto de hecho y de derecho se encuentran vinculados en cuanto a su justificación, este Alto Tribunal los analizará en forma conjunta para determinar así la procedencia del reparo. Así se establece.

El representante fiscal alegó que el juzgador de instancia incurrió en el vicio el falso supuesto de hecho y consecuencialmente, en falta de aplicación del derecho, al otorgarle valor probatorio a unas copias simples consignadas por la contribuyente en sede administrativa conjuntamente con el escrito de descargos contra el Acta de Reparación Núm. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DF/ISLR-IVA-RETEN/2009-7562-0330 de fecha 2 de agosto de 2010, obviando lo previsto en el artículo 156 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, respecto a los medios probatorios admitidos para desvirtuar la presunción de veracidad y legalidad de las actas fiscales.

Al respecto, se observa que la Administración Tributaria dejó constancia en la mencionada Acta, que de la revisión practicada a los comprobantes físicos de las retenciones del setenta y cinco por ciento (75%) del monto de impuesto al valor agregado (IVA) facturado a sus clientes, los cuales fueron emitidos por estos, se determinó que en su gran mayoría se encontraban en fotocopias y no en originales, lo que llevó a los fiscales actuantes a rechazar las cantidades contenidas en dichos documentos y determinar el reparo a las retenciones acumuladas por descontar declaradas durante los períodos comprendidos desde enero de 2008 hasta noviembre de 2009.

Sobre las objeciones efectuadas por la actuación fiscalizadora, advierte esta Alzada que la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/2011-000070, de fecha 24 de mayo de 2011, revocó gran parte de la determinación fiscal -que en el Acta de Reparación ascendía a la cifra de quinientos veintinueve mil cuatrocientos setenta y un bolívares con cuarenta céntimos (Bs. 529.471,40)-, por lo que quedó confirmado parcialmente ese reparo por la cantidad de sesenta y tres mil doscientos ochenta y cuatro bolívares con catorce céntimos (Bs. 63.284,14).

La sentencia apelada decidió que -en el presente caso- la Administración Tributaria partió de una premisa errada, por cuanto, si bien es cierto las copias fotostáticas aportadas por la recurrente en sede administrativa, aún cuando contienen el sello húmedo de sus presuntos emisores, no son medios pertinentes que puedan desvirtuar las imputaciones que constan en la resolución impugnada, debió requerir, en búsqueda de la verdad material, elementos para corroborar el contenido de los comprobantes consignados, incurriendo de este modo en el vicio en la causa, por lo que declaró la nulidad de las actuaciones y ordenó a la Administración Tributaria realizar una nueva verificación para los períodos investigados, a los fines de establecer si hubo o no disminución en el saldo de las retenciones acumuladas por descontar, cuyas copias fotostáticas no fueron valoradas.

Estima la Sala que la controversia se centra en establecer el valor que debe dársele a las copias simples de documentos privados.

En el caso de autos, la emisión de los comprobantes por los agentes de retención está prevista en la Providencia Administrativa Núm. SNAT/2005-0056 de fecha 27 de enero de 2005, que designó Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado a los sujetos pasivos calificados como especiales, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 38.136 de fecha 28 de febrero de 2005, vigente para los períodos investigados, la cual establece en sus artículos 7 y 18, lo siguiente:

“Descuento del impuesto retenido de la cuota tributaria por parte del proveedor

Artículo 7: Los proveedores descontarán el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención, ***siempre que tengan el comprobante de retención emitido por el agente conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de esta Providencia.***

Cuando el comprobante de retención sea entregado al proveedor con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente al período en el cual se practicó la retención, el impuesto retenido podrá ser descontado de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se produjo la entrega del comprobante.

En todo caso, si el impuesto retenido no es descontado en el período de imposición que corresponda según los supuestos previstos en este artículo, el proveedor puede descontarlo en períodos posteriores”.

“Emisión del comprobante de retención

Artículo 18: Los agentes de retención están obligados a entregar a los proveedores un comprobante de cada retención de impuesto que les practiquen. El comprobante debe emitirse y entregarse al proveedor a más tardar dentro de los primeros tres (3) días continuos del período de imposición siguiente, (...).

*El comprobante podrá emitirse por medios electrónicos o físicos, debiendo, en este último caso **emitirse por duplicado**. El comprobante debe registrarse por el agente de retención y por el proveedor en los Libros de Compras y de Ventas, respectivamente, en el mismo período de imposición que corresponda a su emisión o entrega, según corresponda.*

Parágrafo Primero: Cuando el agente de retención realice más de una operación quincenal con el mismo proveedor, ***podrá optar por emitir un único comprobante que relacione todas las retenciones efectuadas en dicho período.*** En estos casos, el comprobante deberá entregarse al proveedor dentro de los primeros tres (3) días continuos del período de imposición siguiente.

Parágrafo Segundo: Los comprobantes podrán ser entregados al proveedor en medios electrónicos, cuando este así lo convenga con el agente de retención. Los agentes de retención y sus proveedores ***deberán conservar los comprobantes de retención o un registro de los mismos, y exhibirlos a requerimiento de la Administración Tributaria***”.

(Destacado de la Sala).

A efecto de verificar el valor probatorio de las copias simples de estos comprobantes, los mismos deben ser concebidos como instrumentos de carácter privado, emitidos a nombre de la contribuyente por un

tercero que no es parte en el juicio, en este caso, clientes de la sociedad mercantil Mallas del Centro Mallacentro, C.A., y al respecto, este Alto Tribunal ha sostenido que “(...) *en acatamiento de la previsión contenida en el artículo 1.363 del Código Civil, que reza: ‘El instrumento privado reconocido o tenido legalmente por reconocido, tiene entre las partes y respecto de terceros, la misma fuerza probatoria que el instrumento público en lo que se refiere al hecho material de las declaraciones; hace fe, hasta prueba en contrario, de la verdad de esas declaraciones’; no puede darle valor probatorio a dicho instrumento en virtud de haberse consignado en copia simple, no siendo reconocido ni tenido legalmente como tal (...)*”. (Vid. sentencia Núm. 02068 del 10 de agosto de 2009, caso: *García Tuñon, C.A.*).

En este mismo sentido, la Sala es del criterio que al tratarse de copias simples de documentos privados impugnadas (no reconocidos ni tenidos legalmente por tales), ningún valor probatorio emerge de los mismos, a los fines pretendidos por la actora, por lo que sólo pueden tenerse como un principio de prueba a objeto de solicitar la exhibición de su original; es decir, le ha dado valor de indicio y, por ende, deberán ser adminiculadas con otras probanzas que permitan establecer la verdad de los hechos controvertidos. (Vid. sentencia Núm. 06051 del 2 de noviembre de 2005, caso: *Gustavo Adolfo Quintero Torrado*).

Por su parte, el artículo 156 del Código Orgánico Tributario de 2001, establece:

“Artículo 156: Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos cuando ella implique prueba confesional de la Administración.

Salvo prueba en contrario, se presumen ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras.”. (Resaltados de la Sala).

La norma transcrita contempla el principio de libertad probatoria en materia tributaria, con las excepciones allí previstas, por lo que -en el presente caso- la contribuyente pudo haber promovido los medios a su alcance para ser adminiculados con las copias simples de los comprobantes de retención, y de esta manera dar fe ante la Administración Tributaria del hecho material contenido en tales documentos.

En este sentido, la determinación del ilícito y la correspondiente sanción, requiere la verificación de la ocurrencia de los hechos por parte de la autoridad administrativa, por ser quien tiene la carga de la prueba en los procedimientos administrativos sancionatorios. No obstante, la Sala ha destacado que aun cuando la Administración tiene la potestad y la obligación de indagar la verdad de los hechos, desplegando la actividad probatoria que considere adecuada, tal circunstancia no implica que el administrado no tenga la carga de traer al expediente administrativo las pruebas que le permitan demostrar, la licitud de su actuación; claro está, tomando en consideración lo establecido en el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil, según el cual *“las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho”*. (Vid., sentencias Núms. 00607 de fecha 2 de junio de 2015, caso: *Alimentos Heinz, C.A.* y 00143 del 7 de marzo de 2017, caso: *Organización Líder 2000, C.A.*).

Contrariamente a lo expresado por el tribunal de instancia, esta Sala estima que es carga del sujeto pasivo desvirtuar el contenido de las actas fiscales. Especialmente tratándose de la demostración de las retenciones acumuladas por descontar, las cuales, de acuerdo a la norma contenida en el artículo 18 de la

Providencia Administrativa arriba citada, prevé modalidades y oportunidades diferentes. En efecto, el comprador podrá optar por emitir un único comprobante que relacione todas las retenciones efectuadas en una quincena con el mismo proveedor; así como también admite el registro en el Libro de Ventas en el período de imposición que corresponda a la recepción del referido documento; tales particularidades deben ser manejadas por el contribuyente y demostradas a la Administración Tributaria cuando así lo requiera.

Además es importante destacar que dicho artículo dispone que “*los agentes de retención y sus proveedores deberán conservar los comprobantes de retención*”, para lo cual instruye su emisión “*por duplicado*”, es decir, un original lo conserva el emisor del documento y otro el receptor, por lo que, en todo caso, al no poder mostrar la contribuyente su ejemplar, tenía la opción de promover la exhibición del “*duplicado*”. Igualmente estaba en libertad de promover cualquier otro medio probatorio, según lo establecido en el artículo 156 del entonces vigente Código Orgánico Tributario de 2001.

En efecto, advierte este Máximo Tribunal que la recurrente no hizo uso del lapso probatorio en el procedimiento previsto en la tramitación del recurso jerárquico ni en el recurso contencioso tributario. Esa circunstancia se evidencia tanto de la Resolución Núm. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0241, la cual expresa que “*al no promover prueba alguna, se prescinde de abrir el lapso probatorio establecido*” (folio 20); como de la sentencia apelada en la que el Juez *a quo* dejó constancia de la promoción de pruebas solo por parte de la República (folio 96). Por consiguiente, la ausencia de actividad probatoria imposibilitó a esta Alta Instancia para verificar los argumentos de la parte actora.

Sobre la base de lo expuesto, aprecia esta Alzada que al no comprobar la sociedad mercantil Mallas del Centro Mallacentro, C.A., -con medios probatorios fehacientes- los montos retenidos por descontar, y de esta manera desvirtuar el reparo efectuado por la Administración Tributaria, es imperativo concluir que el órgano exactor a través del acto impugnado actuó ajustado a las previsiones legales que regulan la materia. Así se establece.

Por consiguiente, el pronunciamiento contenido en el fallo apelado incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho al estimar que correspondía a la Administración Tributaria requerir, en búsqueda de la verdad material, elementos para corroborar la validez de los comprobantes consignados, en razón de que -como ya se dijo- la contribuyente tiene la obligación legal de conservar el comprobante y exhibirlo a requerimiento de la Administración Tributaria y ante la imposibilidad de mostrarlo, tenía la libertad de probar sus afirmaciones por otros medios; consecuentemente dicho fallo, también adolece de falta de aplicación del derecho. Así se decide.

En atención a las consideraciones antes expuestas, se impone a esta Sala declarar con lugar la apelación del Fisco Nacional, revocar el fallo Núm. 015/2015, dictado en fecha 15 de abril de 2015 por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas y, en consecuencia, declarar sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la recurrente. Por lo tanto, queda firme la Resolución impugnada. Así se determina.

Vinculado al pronunciamiento anterior, se condena a la empresa Mallas del Centro Mallacentro, C.A.

al pago de las costas procesales por un monto equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. Así finalmente se determina.

V DECISIÓN

En virtud de las razones expresadas, 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 al no haber sido objeto del recurso contencioso tributario y no desfavorecer los intereses de la República, el rechazo de las retenciones por el monto de dos mil catorce bolívars con cuarenta y cinco céntimos (Bs. 2.014,45), al estar soportadas en comprobantes que presentan inconsistencias en su información.

2.- CON LUGAR el recurso de apelación interpuesto por el **FISCO NACIONAL** contra la sentencia definitiva Núm. 015/2015 dictada el 15 de abril de 2015 por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **REVOCA**.

3.- SIN LUGAR el recurso contencioso tributario ejercido por la empresa **MALLAS DEL CENTRO MALLACENTRO, C.A.**, contra la Resolución Núm. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0241 de fecha 30 de abril de 2013, notificada el 6 de junio del referido año, suscrita por el Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual queda **FIRME**.

SE CONDENA EN COSTAS a la contribuyente de autos, conforme a lo expresado en el presente fallo.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los dos (02) días del mes de agosto del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente
**MARCO
ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada - Ponente
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD
En fecha tres (03) de agosto del año dos
mil diecisiete, se publicó y registró la
anterior sentencia bajo el N° 00929.

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD