
JURISPRUDENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

Extracto de sentencias de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario

Recopilada por Roberta Núñez Díaz y Andrés Halvorssen Villegas

Fecha: 25 de junio de 2014

Expediente: AP41-U-2014-000013

Sentencia: 033/2014

Caso: OPTIMA INTEGRATED MARKETING, C.A.

**Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario
de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas**

Juez: Raúl Gustavo Márquez Barroso

De las pruebas que demuestran la procedencia de gastos reembolsables y comisiones percibidas por agencias de publicidad a los efectos de los ingresos brutos que conforman la base imponible del impuesto sobre actividades económicas.

“(…) Examinados los argumentos invocados por la sociedad recurrente OPTIMA INTEGRATED MARKETING, C.A., y las defensas expuestas por la representación del MUNICIPIO CHACAO DEL ESTADO MIRANDA, este Tribunal observa que el asunto planteado queda circunscrito a decidir respecto a la procedencia de las siguientes denuncias: i) violación al debido proceso; y ii) falso supuesto de hecho, al asumir la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, a través de la Resolución número 110/2013, que los montos que se corresponden a gastos reembolsables de la recurrente, son ingresos brutos y consecuentemente los toma como base de cálculo del Impuesto sobre Actividades Económicas a pagar; violación de los principios de no confiscatoriedad y de la capacidad contributiva.

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

1) En cuanto a la violación del principio constitucional que garantiza el debido proceso, la recurrente expresa que la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao, viola directamente este principio al no hacer una valoración de las

pruebas en su integridad, ya que en la evaluación realizada por la ciudadana Rosanna Crescente, en su condición de Auditor Fiscal de la Alcaldía, existió una discordancia entre lo que efectivamente sucede y su conclusión.

Señala, que la Administración Tributaria Municipal omitió y lesionó este derecho de la recurrente al basar su decisión únicamente en afirmaciones y dejando de evaluar la actividad que desarrolla como agente publicitario, partiendo de la premisa de que ésta factura un cien por ciento (100%) y es omitido a su ingreso bruto a declarar ante la Administración, cuando la realidad es que la recurrente firma un contrato con cada uno de sus clientes, donde éste la autoriza a pactar y contratar servicios en tercera persona, y es la recurrente quien paga la totalidad del servicio solicitado y luego es reembolsado por el cliente, siendo que en la factura además del reembolso, se incluye la comisión de la recurrente por el servicio prestado como intermediario.

(...).

ii) Con relación a la denuncia acerca del vicio de falso supuesto de hecho, al asumir la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, a través de la Resolución número 110/2013, que los montos que se corresponden a gastos reembolsables de la recurrente, son ingresos brutos y consecuentemente los toma como base de cálculo del impuesto sobre actividades económicas a pagar y la violación de los principios de no confiscatoriedad y de la capacidad contributiva, este Tribunal observa:

La recurrente manifiesta con respecto a este particular, que actúa como intermediario en la realización de actividades publicitarias, soportando gastos que no le son propios en nombre del tercero mandante, que luego serían reembolsados por éste, no formando parte de los ingresos brutos percibidos por la recurrente y quedando excluidos de la base imponible utilizada para calcular el impuesto a las actividades económicas a pagar.

Señala que la realidad es que la recurrente firma un contrato con cada uno de sus clientes, donde éste la autoriza a pactar y contratar servicios en tercera persona, y es la recurrente quien paga la totalidad del servicio solicitado y luego es reembolsado por el cliente, siendo que en la factura además del reembolso, se incluye la comisión de la recurrente por el servicio prestado como intermediario.

Con respecto al presente caso, se observa de los autos que mediante Resolución número 110/2013 de fecha 24 de octubre de 2013, se declaró sin lugar el Recurso Jerárquico interpuesto por la sociedad recurrente el 01 de febrero de 2010, contra la Resolución número 284/2009 del 14 de diciembre de 2009, que confirma el Acta Fiscal D.A.T.G.A.F.: 663-272-2029 de fecha 30 de junio de 2009, mediante la cual se formula un reparo fiscal a la recurrente por la cantidad de Bs. 72.116,58; multa por la cantidad de Bs. 42.988,16, por la comisión del ilícito tributario de disminución de ingresos tributarios

para los ejercicios fiscales 2003, 2004, 2005 y 2006, así como por la no presentación de las declaraciones estimadas de los ejercicios fiscales 2004, 2005 y 2006.

Así se observa que al iniciarse el procedimiento de fiscalización y determinación, se designó a la ciudadana Rosanna Crescente, titular de la cédula de identidad número 14.575.596, en su carácter de auditora fiscal, para fiscalizar y determinar oficiosamente el impuesto sobre actividades económicas, industriales o de servicios en jurisdicción del Municipio Chacao, por la sociedad mercantil Optima Integrated Marketing, C.A. Posteriormente, procedió a practicar la auditoría fiscal en los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros contables de la sociedad recurrente, a objeto de determinar la sinceridad de las ventas, ingresos y demás actividades económicas que la misma ha venido desarrollando en esa jurisdicción durante los ejercicios 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008, además de verificar el cumplimiento del deber formal de presentación de la declaración estimada del ejercicio fiscal 2009; lo cual arrojó como resultado, diferencias entre el impuesto sobre actividades económicas causado y el efectivamente liquidado, lo que dio lugar a la formulación del reparo fiscal por la cantidad de Bs.F. 72.116,58.

Al respecto, la sociedad recurrente alega que es una empresa dedicada al ejercicio de la actividad publicitaria, siendo su esencia producir piezas publicitarias o manejar campañas de publicidad que implican la contratación de servicios que son prestados por terceros, la compra de bienes que se utilizan como material publicitario, de talentos, así como la compra de espacios publicitarios, pero siempre por cuenta de terceros.

Expresa, que debe facturar al cliente estos gastos, soportados en un 100% por ella en nombre del tercero, ante el proveedor por la prestación de servicios que le serán reembolsados, y adicionalmente, incluir en la factura los honorarios generados por esta labor de intermediario que ejecuta al contribuyente. Señala, que estos gastos reembolsables corresponden a pagos realizados al proveedor por la recurrente, en nombre del cliente, quien es quien solicita y recibe el servicio prestado; por ello, considera que estos gastos reembolsables no forman parte de los ingresos brutos percibidos por la recurrente y que, por lo tanto, quedan excluidos de la base imponible utilizada para calcular el impuesto a las actividades económicas a pagar.

Indica, que la realidad es que la recurrente firma un contrato con cada uno de sus clientes, donde éste la autoriza a pactar y contratar servicios en tercera persona, y es la recurrente quien paga la totalidad del servicio solicitado y luego es reembolsado por el cliente, siendo que en la factura además del reembolso, se incluye la comisión de la recurrente por el servicio prestado como intermediario.

Destaca que la actividad que realizan la agencias de publicidad en Venezuela, como es el caso de la recurrente, es que todos los pagos que reciben no constituyen un ingreso bruto; y que los artículos 207, 212 y 213 de la Ley Orgánica de Poder Público Municipal, publica-

da en Gaceta Oficial número 38.204 de fecha 08 de junio de 2005, establecen el hecho imponible del Impuesto sobre Actividad (sic) Económicas y la base imponible del mismo.

A los fines de solventar la presente controversia, el Tribunal aprecia de los autos que la base de las pretensiones de nulidad en el presente caso, están fundamentadas, entre otros, en el artículo 213 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, tal y como se aprecia del escrito recursorio.

Dicho esto, el Tribunal considera necesario transcribir el contenido de la mencionada norma, siendo del siguiente tenor:

'Artículo 213. Se entiende por ingresos brutos, todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.

En el caso de agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles, corredores de seguro, agencias de viaje y demás contribuyentes que perciban comisiones o demás remuneraciones similares, se entenderá como ingreso bruto sólo el monto de los honorarios, comisiones o demás remuneraciones similares que sean percibidas' (...).

En este sentido, se observa que la regla general en el caso de los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, es que la base imponible de este impuesto recae sobre los ingresos brutos, esto es, sin deducciones de ningún tipo, o sin que se le pueda restar costos o gastos, aspecto este que se trae a colación en el presente asunto, debido a que la representación fiscal municipal, señaló entre otros aspectos, que la sociedad mercantil recurrente aprovecha el 100% del crédito fiscal que se genera cuando subcontrata a terceros, y que por lo tanto, tales erogaciones representan un costo de la actividad económica desplegada por la recurrente. También señala la representación municipal, que en todo caso, el débito fiscal establecido en la factura que emite la recurrente, no le corresponde a esta sino al tercero, sin embargo, afirma que en el presente caso la recurrente hace suyo la totalidad del débito fiscal, lo cual no se encuentra acorde con la forma de cálculo del citado impuesto municipal.

Luego, tal como se aprecia del artículo transcrito, el legislador excluyó de esos proventos o caudales, aquellas cantidades que sean objeto de restitución y que no sean consecuencia de un préstamo, así, en el primer aparte, consideró que la base imponible en el caso de las agencias de publicidad, administradoras, corredoras de bienes inmuebles, corredores de seguros, agencias de viaje y demás contribuyentes que reciban comisio-

nes, se considerará como ingreso bruto sólo el monto de las comisiones, honorarios o demás remuneraciones similares.

Ahora bien, la interpretación que le ha dado el recurrente a la norma, no encaja dentro de los supuestos fácticos, puesto que no es absolutamente cierto que las agencias de publicidad sólo perciban comisiones, honorarios o remuneraciones similares.

Este Juzgador, en base a la experiencia común, debe señalar que en los casos de las agencias de publicidad, cuando la ocasión lo amerita, compran anticipadamente espacios publicitarios en los canales de televisión o emisoras radiales y luego trasladan el precio a los anunciantes, este proceder permite la obtención de un 10% de descuento, que en algunos casos se le denomina rebaja o comisión. Así, de ese 100%, la agencia de publicidad sólo paga 90% a la televisora o radioemisora y al cobrar el 100% al anunciante, le resta una comisión de un 10%; pero esa es una de las operaciones de las agencias de publicidad y sobre esta se debe aplicar la alícuota respectiva, conforme a lo pautado en el artículo 213 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. En otras palabras, su provento es por la comisión, la cual en este ejemplo es de un 10%.

Además de lo anterior, el mercado publicitario puede tener diferentes e innumerables operaciones cuyo ingreso bruto sea fruto de una comisión, pero no es cierto que por el simple hecho de ser agencia de publicidad, debe pagar sólo por porciones equivalentes a comisiones, en los casos en los cuales le haya ingresado a su patrimonio la totalidad del monto de la operación, como por ejemplo, la prestación de un servicio.

Por lo tanto se debe concluir, que no todos los ingresos brutos provenientes de las agencias de publicidad consisten única y exclusivamente el monto de las comisiones o demás remuneraciones similares, puesto que para que realmente le sea dado el tratamiento de comisión, debe necesariamente restituirse un porcentaje a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero o se debe realizar un negocio a cuenta de un tercero bajo la promesa de una comisión.

La Sala Políticoadministrativa (sic) de nuestro Máximo Tribunal, en casos similares, al disertar sobre la problemática de las comisiones, ha señalado:

'En efecto, advierte la Sala que si bien se debatía en el presente caso la base imponible del tributo, a saber, los ingresos brutos obtenidos por la venta de vehículos, si éstos estaban representados por el precio total de la venta o sólo por una porción o porcentaje de ésta, ello se encontraba íntimamente asociado a una situación de hecho, cuya sola alegación no es suficiente, sino que inexorablemente debía demostrarse la condición bajo la cual la contribuyente desarrollaba dicha actividad, para el período objetado, a fin de aplicar la norma correspondiente con su respectiva alícuota'. (Vid. sentencia 0946 del 01 de agosto de 2012) (...).

Además, de no ser así, cómo se sabrá el porcentaje obtenido en una operación que corresponde a una comisión, si sólo se aprecian facturas cuyos montos ingresan en su totalidad al patrimonio de un contribuyente; por lo tanto este Tribunal ratifica que para que se aplique el contenido del artículo 213 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, debe existir un contrato o negocio jurídico que coloque al contribuyente como comisionista y siendo así y sólo así, la base imponible de ese negocio será la comisión y no el total de la operación.

Por otra parte, es cierto, en primer lugar, que para que aplique el artículo 213 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, debe el sujeto pasivo dedicarse a la actividad de publicidad y es importante recalcar que la representación fiscal municipal, reconoce expresamente que la reparada es una agencia de publicidad y le ha dado para su ejercicio la correspondiente Licencia de Actividades Económicas, aspecto este que el Tribunal acepta que no es objeto del debate. En segundo lugar, deben realizarse actividades de comercio o similares regidas por un contrato o negocio jurídico que genere una comisión. El resto de las operaciones que no cumplan con lo antes señalado, se regirán por la norma general, esto es, constituirán en su totalidad un ingreso bruto.

Ahora bien, con respecto al caso sub iudice, se desprende del expediente judicial y de las copias certificadas del expediente administrativo, específicamente, del Acta Fiscal D.A.T.-G.A.F: 663-272-2009, de fecha 30 de junio de 2009, y de las Resoluciones impugnadas, que a través de la revisión practicada para los ejercicios fiscales 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008, la fiscalización observó que la sociedad recurrente Optima Integrated Marketing, C.A., ejerce actividades económicas en jurisdicción del Municipio Chacao del Estado Miranda, desde junio de 2003, y que obtuvo sus ingresos brutos en jurisdicción de este Municipio, por el ejercicio y desarrollo de las actividades económicas dirigidas al servicio de publicidad, lo cual se observó de la facturación de la recurrente y de la inspección efectuada. También se determinó que la actividad desarrollada por la recurrente se corresponde con la actividad autorizada en su Licencia de Actividades Económicas.

De esta manera, la funcionaria actuante procedió al cálculo de la base imponible, para lo cual se tomaron como ingresos brutos los montos reflejados en los libros de ventas desde junio 2003 hasta diciembre 2008, señalando que para los periodos comprendidos desde enero 2006 hasta diciembre 2008, se excluyeron de los ingresos gravados los montos por ventas internas exentas reflejadas en dichos libros de ventas, por corresponder a gastos reembolsables; señala, que dichos ingresos fueron comprobados mediante la comparación y revisión de las Planillas del Impuesto al Valor Agregado y las facturas emitidas por la recurrente. Destaca, que para los periodos comprendidos desde junio 2003 a diciembre 2005, por no presentar los libros de ventas la separación de ventas internas exentas, se consideró como gravable el 100% de los ingresos reflejados en dichos

libros de ventas, por lo cual, para el resto de los períodos comprendidos en los años 2006, 2007 y 2008, la funcionaria auditora no tomó en cuenta para el cálculo de la base imponible dichos montos registrados como ventas no gravadas, al discriminarse en el Libro de Ventas para estos períodos, aquellas ventas no gravadas (gastos reembolsables), es decir, la Administración Tributaria Municipal determinó que los ingresos asentados por la recurrente en su libro de ventas se corresponden con los ingresos percibidos, descontando de la base imponible las ventas internas no gravadas para aquellos períodos en los cuales la recurrente efectuó la separación correspondiente.

Considerando lo expuesto, este Juzgador observa que ciertamente, como lo señala la representación municipal, la sociedad recurrente reflejó sus ingresos en el Libro de Ventas para los ejercicios fiscales 2003, 2004 y 2005, como propios, ya que no efectuó la discriminación de las ventas exentas (gastos reembolsables), para estos ejercicios, como por el contrario, sí lo hizo para los ejercicios fiscales 2006, 2007 y 2008, siendo que para estos ejercicios, la Administración Tributaria Municipal no tomó en cuenta los gastos reembolsables para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondiente y sólo tomó en cuenta las comisiones percibidas por la recurrente.

Podemos concluir de lo expuesto, que en el caso de marras, la sociedad recurrente no logró demostrar que los ingresos reflejados en su Libro de Ventas para los ejercicios fiscales 2003, 2004 y 2005, correspondían a gastos reembolsables, no gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas, vale decir, no demostró la existencia de ingresos que correspondían a terceros y que no eran gravables con el impuesto en cuestión; por lo tanto, este Tribunal aprecia que la determinación efectuada por la Administración Tributaria Municipal se encuentra ajustada a derecho, al determinar diferencias entre los ingresos declarados por la recurrente y los investigados por la auditora fiscal, para los ejercicios 2003, 2004 y 2005, observando igualmente, que la recurrente no presentó declaraciones definitivas para estos ejercicios, motivo por el cual se determinó el impuesto causado y no pagado y la imposición de las multas correspondientes.

A la par, este Tribunal tampoco observa de las facturas emitidas por la recurrente, las cuales constan en el expediente judicial y administrativo, en copias fotostáticas, la obligación de pagar o restituir a un tercero parte de lo obtenido. Al mismo tiempo, de ser cierto que de ellos se obtiene una comisión, no se especifica o se discrimina el porcentaje para poder aplicar la tarifa correspondiente a esa base imponible especial. Por lo tanto, mal podría aplicarse el contenido del artículo 213, tantas veces mencionado.

Además de lo anterior, tal situación pretendida por la recurrente no se ve reflejada contablemente y no se encuentra amparada por un contrato que así lo disponga, de hecho son contratos de servicios distintos a aquellos que tienen por provento una comisión.

En razón de lo anterior, el Tribunal no aprecia la existencia del vicio de falso supuesto de hecho, ya que, al contrario de lo señalado por la recurrente, no se trata de probar que es un comisionista, puesto que no todas las operaciones producen ingresos por comisión, se trata de probar que realmente esos montos forman parte de una restitución, además de demostrar contractual y contablemente que hubo una detracción de las cantidades recibidas, las cuales no formarían parte de su patrimonio. Por lo tanto, no es cierto que todos los ingresos de las compañías de publicidad deban calcularse sobre la base de comisiones, no solo por las precisiones legales señaladas, sino que es imposible conocer cuál es el porcentaje, si no hay evidencia contable o contractual de la comisión, lo cual aunado a que esas cantidades están reflejadas en la contabilidad como ingresos brutos, confirman la tesis fiscal. Así se declara.

En consecuencia, no aprecia el Tribunal que el acto recurrido esté viciado del falso supuesto, debido a que se apreciaron correctamente los hechos y se aplicaron las disposiciones conforme a esa apreciación, lo cual a su vez genera la sanción por omisión de ingresos tributarios.

El Tribunal considera que, al contrario de lo que señala la sociedad recurrente, el problema central radica en que siendo agencia de publicidad, sus ingresos por comisión no están discriminados o en el mejor de los casos, no fueron probados, tampoco se probó el porcentaje de esas comisiones, como tampoco se demostró que se restituyera contable o contractualmente parte de ese dinero a un tercero. Por lo que es improcedente esta denuncia de la recurrente. Así se declara.

En virtud de la declaratoria que antecede, este Tribunal declara igualmente improcedente la denuncia acerca de la violación a la capacidad contributiva y al principio de no confiscatoriedad, ya que, en todo caso, sería necesario una revisión minuciosa e integral de toda la relación jurídico impositiva que el administrado mantiene con el Fisco Nacional, pues sólo así podría establecerse con certeza la medida de su capacidad para soportar cargas fiscales, siendo ello una circunstancia de obligatoria probanza para la parte que pretende servirse de este alegato y siendo que la recurrente nada aportó al presente proceso con el objeto de que este sentenciador apreciase tal situación, debe desecharse el alegato presentado en este punto y debe declararlo improcedente, por considerar este Tribunal que la Administración Tributaria Municipal no vulneró los principios aludidos por la recurrente. Así se declara.

(...)"

Fecha: 2 de julio de 2014
Expediente: KP02-U-2010-000090
Sentencia: 007/2014
Caso: TELCEL, C.A.

Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental
Juez: Edwin Johan Calixto

Constitucionalmente la República no tiene reservado de manera exclusiva y excluyente la potestad tributaria sobre la actividad de telecomunicaciones, en consecuencia, no puede relegarse el resto de las potestades tributarias estatales y municipales pues éstas coexisten en el sistema tributario.

“(...).

1) De la Nulidad por pretender gravar la actividad de telecomunicaciones:

En esta oportunidad corresponde señalar que la Potestad Tributaria, es un poder propio del Estado, distribuido entre la República, los estados y los municipios, razón por la cual tienen la facultad jurídica de crear tributos, siendo exigible a todos aquéllos que se encuentren en su ámbito espacial.

Así, la Potestad Tributaria tiene su origen en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y a su vez tiene sus limitaciones en los principios constitucionales que informan al sistema tributario, en consecuencia, los tres niveles de tributación político territorial en sus facultades jurídicas para crear tributos desarrollan sus funciones legislativas, pero sujetándose a los principios previstos en los artículos 21, 133, 316 y 317 de nuestra Carta Magna, de los cuales se derivan los principios de: Igualdad, Generalidad, Capacidad Contributiva, Justicia, Progresividad, Protección de la Economía Nacional y la elevación del nivel de vida de la población, Impuestos no pagaderos en servicios personales, Legalidad, entre otros.

En tal sentido, la Potestad Tributaria constituye una prerrogativa exclusiva del Poder Legislativo del Estado, debiendo ejercitarse mediante actos con carácter y valor formal de ley, de modo que al legislar debe atenderse los principios constitucionales que informan al sistema tributario, para establecer los elementos integradores de la obligación tributaria.

Ahora bien, es propio destacar en base a las circunstancias que rodean el caso sometido a consideración en el ámbito municipal, que la Potestad Tributaria Municipal, es la facultad que tienen los municipios, debidamente habilitados mediante ley formal, para crear unilateralmente tributos en relación a las actividades que se desarrollan en su respectiva jurisdicción o sobre los bienes ubicados en los municipios, con las limitaciones previstas en la Constitución y las Leyes. Así lo plasmó la Sala Constitucional del Tribunal

Supremo de Justicia, en sentencia N° 406 de fecha 8 de marzo de 2002, Caso: Constructora Pedeca, C.A, en los siguientes términos:

(...).

En este orden, corresponde indicar que el numeral 28 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, prevé la competencia del Poder Nacional para regular el servicio de correo y de las telecomunicaciones, así como el régimen y la administración del espectro electromagnético, sin embargo, tal competencia está relacionada directamente con la Potestad reguladora y no la Potestad Tributaria, prevista en los numerales 12 y 14 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en consecuencia, no puede inferirse que ante la Potestad Reguladora de la Nación se excluya la Potestad Tributaria Municipal, por cuanto de la propia disposición Constitucional, no se desprende una reserva tributaria inherente al Poder Nacional en forma expresa, sino una reserva legal destinada a facultarlo para dictar normas, organizar y controlar determinadas materias o actividades, en este caso para la regulación de la actividad de las telecomunicaciones, quedando a salvo la potestad tributaria de los municipios para gravar las actividades lucrativas que se realicen desde su jurisdicción y que encuadren en el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar.

En efecto, del contenido del encabezamiento del artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se extrae la diferencia y la autonomía de la Potestad Tributaria Municipal frente a la Potestad Reguladora Nacional y Estatal, por lo que las competencias reconocidas a la República conforme al artículo 156 en sus treinta y tres numerales, únicamente se refiere a la materia tributaria en los numerales 12, 13 y 14 del citado artículo constitucional, bajo esta interpretación no debe entenderse implícita la Potestad Tributaria en las materias determinadas en el resto de los numerales del artículo 156 eiusdem ni excluyente de la Potestad Tributaria de los municipios.

Igualmente cabe advertir que la competencia residual prevista en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, tiene que ver con la atribución de crear impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los estados y municipios, ahora bien, en el presente asunto existe potestad tributaria municipal relativa al impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, en consecuencia no puede la recurrente amparar su defensa respecto al poder residual establecido en nuestra Carta Magna, por otra parte, se precisa que de acuerdo a lo establecido en el artículo 183 numeral 1 eiusdem, se tiene que en el asunto de marras no se trata de la invasión de la potestad tributaria nacional referente al impuesto sobre telecomunicaciones, toda vez que el municipio grava las actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar generadoras del hecho imponible del tributo municipal, por lo que se trata de impuestos distintivos (sic) cuyas competencias corres-

ponde para uno de los casos al Poder Nacional y en el caso sujeto a consideración se circunscribe al impuesto sobre actividades económicas, de industria, comercio, servicio o de índole similar correspondiente a la Potestad Tributaria del Municipio Iribarren del estado Lara.

En virtud de las consideraciones anteriores y el carácter vinculante de la sentencia N° 1453, de fecha 3 de agosto de 2004, dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, quien decide concluye que la Alcaldía del Municipio Iribarren del estado Lara actuó en virtud de la potestad tributaria originaria, prevista en el artículo 179 numeral 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, gravando la actividad económica generada por la prestación del servicio de telecomunicaciones, siendo ésta una actividad configuradora del hecho imponible correspondiente al impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, en jurisdicción del Municipio Iribarren, por lo que se desecha el argumento expuesto por la recurrente, en cuanto a la incompetencia del Municipio Iribarren del estado Lara, para gravar la actividad que desarrolla su representada, por no tratarse de una actividad expresamente excluida para ser gravada por los municipios. Así se decide.

2) Consideraciones en relación al marco jurídico aplicable bajo la Constitución de 1961, frente a los períodos impositivos reparados noviembre y diciembre de 1999:

(...).

Del texto de la norma citada ut supra, se aprecia las competencias reconocidas a la República conforme al artículo 136 en sus veinticinco numerales, de los cuales, únicamente se refieren a la materia tributaria en los numerales 8 y 9 del citado artículo constitucional derogado, en tal sentido no debe entenderse implícita la Potestad Tributaria en las materias determinadas en el resto de los numerales del artículo 136 eiusdem ni excluyente de la Potestad Tributaria de los municipios.

Así, se infiere del numeral 22 del artículo 136 de la Constitución de la República de Venezuela de 1961, que el Poder Nacional tenía la potestad reguladora respecto de las telecomunicaciones destinada para dictar normas, organizar y controlar dicha actividad, cuya potestad no limita la potestad tributaria municipal que faculta a los municipios para gravar las actividades lucrativas que constituyan el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, (antiguamente Patente de Industria y Comercio).

De igual modo, se aprecia que la sociedad mercantil Telcel, C.A., suficientemente identificada, encargada de prestar un servicio de telefonía celular, desarrolla una actividad que tiene como contraprestación una remuneración, siendo en consecuencia un servicio de naturaleza mercantil que configura el hecho imponible del impuesto municipal considerado así, en los términos establecidos en el artículo 2 de la Ordenanza de Reforma de la Ordenanza Sobre Patente de Industria y Comercio, publicada en Gaceta Municipal

Extraordinaria N° 1.311, en fecha 30 de octubre de 1998, vigente *rationae temporis*, cuya norma establecía:

‘Artículo 2.- El hecho imponible del impuesto de patente de industria y comercio es el ejercicio, en o desde la jurisdicción de este Municipio, de una actividad industrial, comercial o económica de índole similar, con fines de lucro o remuneración.

Parágrafo Único.- A los efectos de esta Ordenanza se considera:

1. **ACTIVIDAD COMERCIAL:** Toda actividad comercial que tenga por objeto la circulación y distribución de productos, bienes y servicios entre productores y consumidores, para la obtención de lucro o remuneración, y los derivados de los actos de comercio considerados, objetiva o subjetivamente, como tales por la legislación mercantil, salvo prueba en contrario (...).

En este orden, se desprende que la actividad desarrollada por la sociedad mercantil Telcel, C.A., está constituida como una actividad sujeta a gravamen por el impuesto de actividades económicas de Industria, Comercio, Servicio o de Índole Similar (antiguamente Patente de Industria y Comercio), en virtud de la potestad tributaria reconocida en el artículo 31 de la Constitución de la República de Venezuela, cuya actividad es de naturaleza mercantil en los términos establecidos en los artículos 3 y 200 del Código de Comercio, enmarcándose en el hecho imponible, previsto en la Ordenanza de Reforma de la Ordenanza Sobre Patente de Industria y Comercio, publicada en Gaceta Municipal Extraordinaria N° 1.311, en fecha 30 de octubre de 1998, vigente *rationae temporis*, por lo que se desecha lo argumentado por la recurrente. Así se decide.

3) Consideraciones en relación al marco jurídico aplicable bajo la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 frente a los periodos impositivos reparados entre enero de 2000 y diciembre de 2005.

3.1) De la falta de aplicación de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones:

Afirma la recurrente que los municipios están sujetos a las limitaciones establecidas en el Texto Fundamental y el artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, razón por la cual los municipios no pueden gravar la actividad de las telecomunicaciones, no obstante, es pertinente acotar que el artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, hace referencia a una limitación únicamente con respecto a la actividad de telecomunicaciones propiamente dicha, referida a la restricción de gravar el uso del espectro radioeléctrico o explotación del servicio de telecomunicaciones, ahora bien, a los efectos del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, se debe precisar como ya se ha establecido que el gravamen versa sobre el ejercicio de la actividad económica desplegada por la sociedad mercantil Telcel, C.A., en el territorio del municipio Iribarren del estado Lara, distinto del hecho imponible del grava-

men previsto en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, no existiendo norma constitucional que limite la potestad tributaria de los municipios.

Para ahondar en lo expuesto, se tiene que dentro del marco constitucional, le corresponde al Poder Nacional la potestad reguladora en materia de telecomunicaciones, de conformidad con lo previsto en el numeral 28 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en este sentido le compete el régimen de las telecomunicaciones, de acuerdo a lo previsto en el artículo 3 de la Ley de Telecomunicaciones. Ahora bien, define el artículo 4 de la Ley supra mencionada, la actividad de telecomunicaciones como:

‘... toda transmisión, emisión o recepción de signos, señales, escritos, imágenes, sonidos o informaciones de cualquier naturaleza, por hilo, radioelectricidad, medios ópticos, u otros medios electromagnéticos afines, inventados o por inventarse. Los reglamentos que desarrollen esta Ley podrán reconocer de manera específica otros medios o modalidades que pudieran surgir en el ámbito de las telecomunicaciones y que se encuadren en los parámetros de esta Ley.

A los efectos de esta Ley se define el espectro radioeléctrico como el conjunto de ondas electromagnéticas cuya frecuencia se fija convencionalmente por debajo de tres mil gigahertz (3000 GHz) y que se propagan por el espacio sin guía artificial.

El espectro radioeléctrico se divide en bandas de frecuencias, que se designan por números enteros, en orden creciente. Las bandas de frecuencias constituyen el agrupamiento o conjunto de ondas radioeléctricas con límite superior e inferior definidos convencionalmente. Estas a su vez podrán estar divididas en subbandas’.

De igual modo, en el artículo 7 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, establece que el espectro radioeléctrico es un bien del dominio público de la República, cuyo uso y explotación requiere obligatoriamente de la respectiva concesión, de conformidad con la ley.

De las referidas disposiciones jurídicas se verifica que la actividad de telecomunicaciones está reservada a la República en cuanto a la potestad reguladora, sin embargo no se reservó la potestad tributaria a los fines de ejercer una competencia absoluta y excluyente de las potestades tributarlas estatales y municipales.

Ahora bien, constitucionalmente la República no tiene reservado de manera exclusiva y excluyente la potestad tributaria sobre la actividad de telecomunicaciones, en consecuencia, no puede relegarse el resto de las potestades tributarias estatales y municipales, pues éstas coexisten en el sistema tributario al no existir reserva exclusiva de la

potestad tributaria, pudiendo ser gravado con el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre telecomunicaciones, en este caso con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar.

(...).

De igual modo, es oportuno citar el contenido del artículo 206 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, cuya norma establece:

'Artículo 206: Este impuesto es distinto a los tributos que corresponden al Poder Nacional o Estatal sobre la producción o el consumo específico de un bien, o al ejercicio de una actividad en particular y se causará con independencia de éstos. En estos casos, al establecer las alícuotas de su impuesto sobre actividades económicas, los municipios deberán ponderar la incidencia del tributo nacional o estatal en la actividad económica de que se trate.

Este impuesto se causa con independencia de los tributos previstos en la legislación general o la dictada por la Asamblea Nacional'.

En este sentido, se tiene que el impuesto sobre Actividades económicas de industria, Comercio, Servicio o de Índole Similar, es independiente de los tributos nacionales, en el caso concreto, de los tributos que recaigan sobre la actividad de las telecomunicaciones, razón por la cual quien decide estima improcedente lo alegado por la recurrente y en consecuencia no se patentiza la violación de los derechos de propiedad, el ejercicio a la actividad lucrativa de su preferencia y la capacidad contributiva, previstos en los artículos 112, 115 y 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Así se decide.

3.2 De la inaplicabilidad al caso concreto de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal:

Se advierte que en el presente caso, la Administración Tributaria Municipal se apoyó en diferentes normas jurídicas de rango constitucional y legal, sin embargo se puede constatar de la propia Resolución impugnada en el presente asunto que, en principio el procedimiento de fiscalización se inició para los periodos fiscales: 2000-2001, noviembre y diciembre de 2001, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2002, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2003, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005, ahora bien, de la revisión del acto administrativo de carácter tributario se precisa que el ente tributario únicamente reseñó en la parte primigenia de la Resolución N° 153-2010, los artículos 1, 2 y 3 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, a los efectos de amparar el poder de actuación de la funcionaria que suscribió dicho acto,

en su condición de Alcaldesa del Municipio Iribarren del estado Lara, máxima representación Jerárquica de la Alcaldía para ejercer la autonomía como unidad política primaria de la organización nacional de la República, cuyas normas no afectan el contenido del reparo fiscal, toda vez que para el momento en que se emitió el acto administrativo suscrito por la Alcaldesa estaba en vigencia la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y las normas legales empleadas en el encabezado de la Resolución impugnada no se relacionan con el poder tributario de la Alcaldía del Municipio Iribarren del estado Lara, ya que dicha potestad fue ejercida bajo el amparo de los artículos 179 numeral 2 y 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así como de las disposiciones jurídicas previstas en las Ordenanzas que regularon el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, para los períodos fiscales objeto de reparo, tal y como se estableció en el punto precedentemente ventilado respecto al Poder Tributario Municipal frente a la potestad reguladora del Poder Nacional.

Del contenido de la resolución N° 153-2010, se deslinda una somera referencia de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en respuesta del alegato invocado por la contribuyente en el recurso jerárquico con respecto a la inobservancia del artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, en este sentido, se desprende que la Administración Tributaria Municipal a lo largo de la decisión administrativa reseña: '...La Ley Orgánica del Poder Público Municipal permite que coexistan el impuesto a la actividad de telecomunicaciones establecido en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones con el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, no obstante, no parece fácil diferenciar el hecho imponible contenido en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, vale decir, el ejercicio de la actividad económica de telecomunicaciones en un período determinado, constituyendo la base de este tributo los ingresos brutos obtenidos, del hecho imponible del tributo municipal, igualmente, el ejercicio de la actividad económica de telecomunicaciones en un período determinado, constituyendo la base de este tributo, los ingresos brutos obtenidos. Sosteniéndose que la diferencia entre uno y otro, es que el primero grava el ejercicio específico de la actividad de telecomunicaciones, mientras que el segundo grava el ejercicio en general de una actividad económica...'. En este sentido se advierte que la Administración Tributaria Municipal hizo referencia a la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, con fines ilustrativos según lo venían haciendo a través de una reseña histórica sobre la tributación en el área de las telecomunicaciones.

Corresponde destacar, que lo anteriormente transcrito concierne a un aspecto meramente referencial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, enunciado realizado posteriormente al sustento legal efectuado por la Administración Tributaria Municipal para desestimar lo alegado por la contribuyente recurrente, toda vez que la fundamenta-

ción jurídica que empleó el ente tributario municipal se basó en el artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, para desentrañar que el Poder Tributaria (sic) Municipal y la Potestad Tributaria Nacional es distinta y que no existe una reserva exclusiva sobre la actividad de telecomunicaciones con respecto al Poder Nacional.

igualmente, se observa que el sustento jurídico de la actuación fiscal ha sido principalmente el ordenamiento legal municipal basado constitucionalmente y el Código Orgánico Tributario, así se verifica del Acta de Reparación N° 028-2008, de fecha 17 de junio de 2008, notificada el 18 de junio de 2008, como también se advierte de la Resolución N° 020F-2009, de fecha 18 de marzo de 2009, notificada el 04 de mayo de 2009, en la cual, únicamente se hace referencia a la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, según se verifica del texto de los folios 143 y 144 de este expediente, para justificar su aplicabilidad en función de la imputación de la sanción, a los fines de comparar la cuantía de las multas por mandato de lo previsto en el numeral 4 del artículo 162 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, aspecto este que beneficia al contribuyente a los efectos de aplicar la sanción más benigna.

Finalmente, se desprende que a lo largo del contenido de la Resolución recurrida en esta causa, el fundamento legal de la Administración Tributaria Municipal se basó en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en las Ordenanzas que regula el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, sin que se evidencie en forma alguna que la Administración Tributaria Municipal hubiere aplicado retroactivamente la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, como asidero jurídico para determinar el impuesto municipal en el presente procedimiento de fiscalización, en consecuencia, resulta improcedente las aseveraciones efectuadas por la recurrente en este particular. Así se determina.

(...)"

Fecha: 8 de julio de 2014
Expediente: AP41-U-2011-000402
Sentencia: 0038/2014
Caso: Banco Provincial, S.A., Banco Universal
Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción
Judicial del Área Metropolitana de Caracas
Juez: Ricardo Caigua Jiménez

Para poder determinar el impuesto sobre los dividendos que se paguen o abonen a cuentas, se hace necesario determinar, primeramente, el excedente que se produce al restar a la Renta Neta (aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, según lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta), la Renta Neta Fiscal Gravada (aquella sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en la ley); y la renta neta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas. Sólo de esa forma se producirá el excedente, si es que lo hay, para los fines de pagar o abonar los dividendos.

(...) Del contenido del acto recurrido; de las alegaciones en su contra, expuestas por el contribuyente, en su escrito recursivo; y de las observaciones, consideraciones y alegaciones expuestas por la representación judicial de la República, en su escrito del acto de informes, el Tribunal delimita la controversia en tener que decidir sobre la legalidad de la Resolución distinguida con las letras y números SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2011-0642, de fecha 28 de julio de 2011, emanada de la Gerencia General de Servicios Jurídicos, del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual, al declarar sin lugar el recurso jerárquico interpuesto contra la Resolución SNAT/INTI/GRTICER/DSA/2008-133 de fecha 31 de octubre de 2008, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), confirma el reparo formulado a la contribuyente, en su carácter de Agente de Retención, 'Por no retener ni enterar el impuesto sobre ganancias de capital', en el ejercicio fiscal 2004, y exige:

1. El impuesto dejado de retener por la cantidad de Bs.F. 13.751.959,94
2. Impone multa porcentual, por la cantidad de Bs.F. 27.503.859,88, la cual al ser convertida en multa en unidades tributarias, alcanza el monto de Bs. 51.221.763,00
3. Se determinan intereses moratorios, por la cantidad de Bs.F. 13.885.737,60.

Así delimitada la litis el Tribunal pasa a decidir y; al respecto, observa:

Del reparo confirmado.

Con el acto recurrido se confirma el reparo formulado al contribuyente, en el ejercicio fiscal 2004, por no retener y enterar el impuesto sobre la renta, por la cantidad de Bs.F. 13.751.94 (sic), generado por dividendos sobre ganancias de capitales.

Considera la Administración Tributaria que el contribuyente Banco Provincial, C.A., no retuvo ni enteró el impuesto sobre ganancias de capital correspondiente al mencionado ejercicio 2004.

Tal hecho obedeció, según se señala en el acto recurrido, a que el mencionado contribuyente procedió a aplicar el orden de imputación de los dividendos pagados o abonados en cuenta, previsto en el artículo 70 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, considerando como primer orden de imputación la renta exenta total (Bs. 188.423.037,83) y los dividendos recibidos de terceros (Bs. 4.457.122,77). Luego, al precisar el contribuyente que la sumatoria de ambos conceptos (Bs. 192.880.160,60) excedió el total de los dividendos decretados (Bs. 172.804.284,38), concluyó que no procedía la retención de impuesto.

Para el contribuyente, una correcta interpretación de las normas de la Ley de Impuesto sobre la Renta '...que regulan los dividendos y, en especial, de su artículo 68, debe llegar necesariamente a concluir que, para la determinación del enriquecimiento neto por dividendos, deberán excluirse, en primer lugar, de las cantidades pagadas a tal título, la parte correspondiente, a los dividendos pagados con cargo a las rentas exentas o exoneradas, obtenidas por la empresa pagadora en ejercicio fiscal inmediatamente anterior a aquél en que se realizó el pago...'.

Además, considera que '...el artículo antes citado establece una primera regla de imputación de los dividendos pagados o abonados en cuenta, adicional a las previstas en el artículo 70 eiusdem, de acuerdo con la cual, éstos deben imputarse, en primer término, a las rentas exentas o exoneradas, pues, en caso contrario, se dejaría sin efecto el beneficio otorgada (sic) por el legislador (o por el Ejecutivo Nacional previa autorización de aquél), de no gravar esta porción de la renta'.

El Tribunal a los fines de emitir su pronunciamiento, se permite hacer las siguientes precisiones:

En primer lugar, considera la necesidad de aclarar que el impuesto sobre ganancias de capitales, previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta, contiene definiciones y conceptos que son exclusivamente del capítulo destinado al tratamiento de estos dividendos sobre ganancias de capitales y; en consecuencia, deben ser interpretados de una forma que permita entenderlos a

los fines de su gravabilidad que, indistintamente, han venido teniendo un tratamiento impositivo distinto en las diferentes leyes del impuesto sobre la renta.

En ese sentido, se debe considerar como ganancias de capital, el rendimiento (o retribución) que genera una inversión en una actividad económica cualquiera, ya sea efectuada por una persona natural o una persona jurídica.

El Código de Comercio hace distinciones entre lo que debe entenderse como actos de comercio o actos mercantiles, por una parte y, luego, en sus artículos 200 al 244, establece diferencias entre los actos que realizan las sociedades de personas y los que realizan las sociedades de capital, tal como lo establece, en el primer aparte de su artículo 200, al señalar:

‘...Sin perjuicio de lo dispuesto por Leyes especiales, las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada tendrán siempre carácter mercantil, cualquier que sea sus objeto...’(sic), lo que significa que las personas naturales y las sociedades de personas no siempre realizan actividades o efectúan inversiones de carácter mercantil, cuyas ganancias se puedan catalogar como ‘Ganancias de Capital’. De tal manera, cuando se habla de estas ganancias, a los efectos del impuesto sobre la renta, se debe restringir su definición y entender por dichas ganancias aquellos beneficios que provengan de inversiones efectuadas en compañías o empresas de capital.

Estas ganancias, por lo general, se le denominan dividendos cuando la inversión esté representada en acciones de compañías, pero también podrían estar representadas por participaciones en consorcios o en aquellas empresas que se asimilen a compañías anónimas.

En segundo lugar, se debe tener presente que la renta neta fiscal gravable para la declaración del impuesto sobre la renta, se determina y calcula de acuerdo con la ley de la materia y su reglamento, mientras que la renta neta financiera, antes del impuesto sobre la renta (muchas veces llamada utilidad según libros), se determina y calcula según los principios contables generalmente aceptados.

Por eso, la renta neta fiscal gravable y renta neta financiera, a los fines del impuesto sobre dividendos tienen una diferencia que debe ser tomada en cuenta a los fines impositivos, pues la utilidad gravable y la utilidad financiera antes del impuesto, son diferentes.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, el Tribunal encuentra que en el primer aparte del artículo 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se indica que ‘A todos los efectos de este Capítulo, se considerará renta neta aquella que es aprobada en la Asamblea de accionistas y que sirve de base para el reparto de dividendos...’.

En el mismo artículo, se señala que ‘...se considerará como renta neta fiscal gravada, la sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en esta Ley diferente a los aplicables a los dividendos conforme a lo previsto en este Capítulo’.

Luego, para un mejor entendimiento de estos conceptos, el Tribunal se permite el siguiente ejemplo:

Una compañía anónima, constituida y domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, durante el ejercicio fiscal 2013, obtuvo Renta neta (Financiera), aprobado por su Asamblea de Accionistas, por la cantidad de Bs. 100.000,00. Y una Renta Neta Fiscal Gravada de Bs. 90.000,00.

Una explicación del porque (sic) la renta neta (financiera) y la renta neta fiscal gravada no son iguales, viene dada por diferentes causas. Pudiera ser:

1. La depreciación para fines de informes financieros, la cual se calcula con el método de línea recta, pero para fines de impuestos se calcula con un método acelerado.
2. Para fines de informes la utilidad se reconoce con el método de acumulación (ventas), pero se puede reconocer con el método de ventas a plazos para fines de impuesto.
3. Los costos de garantías se reconocen en el ejercicio que se incurre en ellos (asociados con el Ingreso de las ventas) para fines de informes financieros, pero para fines de impuestos se reconocen cuando se pagan.

Estas diferencias afectan la utilidad gravable y el impuesto a pagar.

Luego, continuando con el ejemplo, al monto de la Renta Neta Fiscal Gravada (Bs. 90.000,00), se le aplica la tarifa No. 2, prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Para el impuesto sobre los dividendos que esta empresa debe repartir o repartirá, se procede de la siguiente manera:

A la Renta Neta aprobada por la Asamblea de Accionistas (Bs. 100.000,00), se le resta la Renta Neta Fiscal Gravada (Bs. 90.000,00). También se rebajará o restará de la renta neta financiera, la renta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas, en caso que ésta se hubiese producido, supongamos, dentro del ejemplo propuesto, que esta sea de Bs. 4.000,00, tal lo dispone el artículo 69 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En este caso, surge un excedente de Bs. 6.000,00, sobre esta cantidad (Bs. 6.000,00) se aplicará el impuesto proporcional del 34%, a cada accionista por el dividendo que se le pague o abone en cuenta.

A este excedente entre la Renta Neta Financiera, la Renta Neta Fiscal Gravada y la Renta de derivada (sic) de los dividendos recibidos de otras empresas, en el caso del ejemplo,

está representada por la cantidad de Bs. 6.000,00, es al que se refiere el artículo 69 de la misma Ley, cuando señala:

'El excedente de renta neta a considerar a los fines de la determinación del dividendo gravable, será aquel que resulte de restarle a ésta la renta neta fiscal gravada y la renta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas'.

Ahora bien, hechas estas consideraciones y observaciones, entiende el Tribunal que el pagador de los dividendos, en este caso el contribuyente (Banco Provincial), debe determinar su renta neta financiera, aplicando los principios de contabilidad general (sic) aceptados y la misma requiere se (sic) aprobada por la Asamblea de Accionistas.

Al mismo tiempo, debe determinar su renta neta fiscal gravada, siguiendo los parámetros previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento y; al mismo tiempo, señalar la renta derivada de los dividendos de otras empresas.

En el acta GRTICE-RC-DF-0038/3007-10 de fecha 29/04/2008, con la cual se formuló el reparo; posteriormente, confirmado por el acto recurrido, el Tribunal encuentra que la Administración Tributaria, a los fines de determinar el impuesto sobre los dividendos pagados por el contribuyente Banco Provincial en ejercicio fiscal 2004, procedió de la siguiente manera:

a. Determinación del Impuesto al dividendo pagado el 01-03-2004.

En este caso: a la Renta Neta Financiera del ejercicio fiscal 2003 (Bs. 291.513.179,50) le restó (i) la Renta neta exenta del año 2003 (Bs. 188.423.037,83), (ii) la Renta neta fiscal gravada del año 2003 (0); y (iii) y la renta de los Dividendos recibido de terceros la Renta neta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas. (Bs. 4.457.122,77), determinando así la cantidad Bs. 98.633.018,00, como cantidad de la renta neta excedente de la renta neta fiscal gravada.

Advierte el Tribunal que la manera de determinar este excedente (Bs. 98.633.018,00) se aparta de lo previsto en el artículo 67 y 69 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 67 eiusdem, el impuesto sobre dividendos, para su existencia, requiere de una de renta neta financiera que exceda de la renta neta fiscal gravada, pues en su encabezamiento el referido artículo señala: '... Se crea, en los términos establecidos en este Capítulo un gravamen proporcional a los dividendos originados en la renta neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada'.

Entonces, estima el Tribunal que la primera prioridad para el impuesto sobre dividendos requiere precisar o determinar esa cantidad de renta neta que exceda de su renta neta

fiscal gravada, la cual vendrá dada cuando de la renta neta se reste la renta neta fiscal gravada y la renta neta derivada de los dividendos recibidos de terceras empresas.

Es a esto a lo que se refiere el artículo 69, cuando expresa: 'El excedente de renta neta a considerar a los fines de la determinación del dividendo gravable, será aquel que resulte de restarle a ésta la renta neta fiscal gravada y la renta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas'.

De tal manera, aprecia el Tribunal que para poder determinar el impuesto sobre los dividendos que se paguen o abonen a cuentas, se hace necesario determinar, primeramente, ese excedente que se produce al restarle a la Renta Neta (aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, según lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta), la Renta Neta Fiscal Gravada (aquella sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en la ley); y la renta neta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas. Sólo de esa forma se producirá el excedente, si es que lo hay, para los fines de pagar o abonar los dividendos.

Entonces, ante la necesidad de precisar si la Administración Tributaria, procedió en forma correcta al determinar ese excedente, el Tribunal observa:

A la Renta Neta (financiera) del ejercicio fiscal 2003, (Bs. 291.513.179,50), en principio, antes que cualquier otro concepto, se le debe restar la renta neta fiscal gravada y; posteriormente, la renta de los dividendos recibidos de otras empresas.

Ahora bien, no encuentra el Tribunal en la determinación que se hace en la referida acta; tampoco en el acto recurrido, que la Administración Tributaria haya procedido de la manera indicada; por el contrario, advierte que en dicha acta se procede a restar de la renta neta financiera (renta neta), una renta exenta (Bs. 188.423,037,829,00)(sic), y; posteriormente, la renta neta fiscal gravada, la cual señala en un monto o cantidad de Cero Bolívares (Bs. 0) y; por ultimo, deduce o resta la renta neta de los dividendos recibidos de otras empresas (Dividendos recibidos de terceros: Bs. 4.457.122.770,00).

Ahora bien, aprecia el Tribunal que en el artículo 67 eiusdem, no hay indicación para que a la Renta Neta Financiera se le reste la renta exenta, tal como lo hizo la Administración Tributaria, razón por la cual el Tribunal considera que la cantidad de Bs. 98.633.018,90, determinada por la Administración Tributaria como renta neta que excede de la renta neta fiscal gravada, en el ejercicio fiscal 2003, luce erradamente determinada. Así se declara.

b. Determinación del Impuesto sobre dividendo pagado el 21-09-2004

En este caso: a la Renta Neta Financiera del primer semestre del ejercicio fiscal 2004, según balances, (Bs. 191.288.233,00) le restó (i) la Renta neta exenta del año 2004

(Bs. 140.862.367,60), (ii) la Renta neta fiscal gravada del año 2004 (0); y (iii) los Dividendos recibidos de terceros la Renta neta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas. (Bs.19.795,55), determinando así la cantidad Bs. 40.406.069,85, como cantidad de la renta neta que excede de la renta neta fiscal gravada.

Advierte el Tribunal que la manera de determinar este excedente (Bs. 40.406.069,85) se aparta de lo previsto en el artículo 67 y 69 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 67 eiusdem, el impuesto sobre dividendos, para su existencia, requiere de un excedente de renta neta financiera, pues en su encabezamiento el referido artículo señala: '...Se crea, en los términos establecidos en este Capítulo un gravamen proporcional a los dividendos originados en la renta neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada'.

Por su parte el artículo 69, expresa: 'El excedente de renta neta a considerar a los fines de la determinación del dividendo gravable, será aquel que resulte de restarle a ésta la renta neta fiscal gravada y la renta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas'.

De tal manera, aprecia el Tribunal que para poder determinar el impuesto sobre los dividendos que se paguen o abonen a cuentas, se hace necesario determinar, primeramente, ese excedente que se produce al restarle a la Renta Neta (aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, según lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta), la Renta Neta Fiscal Gravada (aquella sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en la ley); y la renta neta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas. Sólo de esa forma se producirá el excedente, si es que lo hay, para los fines de pagar o abonar los dividendos.

Entonces, ante la necesidad de precisar si la Administración Tributaria, procedió en forma correcta a determinar ese excedente, el Tribunal observa:

A la Renta Neta (financiera) del ejercicio fiscal 2004, (Bs. 40.406.069,85), en principio, antes que cualquier otro concepto, se le debe restar la renta neta fiscal gravada y; posteriormente, la renta de los dividendos recibidos de otras empresas.

Ahora bien, no encuentra el Tribunal en la determinación que se hace en la referida acta; tampoco en el acto recurrido, que la Administración Tributaria haya procedido de la manera indicada; por el contrario, advierte que en dicha acta se procede a restar de la renta neta financiera (renta neta), una renta exenta, y; posteriormente, la renta neta fiscal gravada, la cual señala en un monto o cantidad de Cero Bolívares (Bs. 0) y; por ultimo, deduce o resta la renta de los dividendos recibidos de otras empresas (Dividendos recibidos de terceros).

Ahora bien, aprecia el Tribunal que en (sic) artículo 67 eiusdem, no hay indicación para que a la Renta Neta Financiera se le reste la renta exenta y la renta exonerada, tal como lo hizo la Administración Tributaria, razón por la cual el Tribunal considera que la cantidad de Bs. 40.406.069,85, determinada por la Administración Tributaria como renta neta que excede de la renta neta fiscal gravada, en el ejercicio fiscal 2004, luce erradamente determinada. Así se declara.

Sobre la base de las precedentes declaratorias, el Tribunal precisa y considera que en el presente caso la Administración Tributaria no hizo una adecuada aplicación de la normativa de la Ley de impuesto sobre la Renta para determinar, desde la renta neta, el excedente de la renta neta fiscal gravada, a los fines del impuesto sobre dividendos en el ejercicio fiscal 2004 (por ganancias de capital), del contribuyente Banco Provincial, C.A.

Sobre la base de las precedentes declaratorias, el Tribunal considera que el impuesto sobre dividendo pagado el 01-03-2004, determinado por la Administración Tributaria partiendo del excedente de renta neta fiscal gravada (Bs. 98.633,018.994,00) (sic), por la cantidad de Bs. 11.233,543,31(sic) y el impuesto sobre dividendo pagado el 21-09 -2004, determinado por la Administración Tributaria partiendo del excedente de renta neta fiscal gravada (Bs. 40.406.069,85), por la cantidad de Bs. 2.513.386,63, cuyas determinaciones son confirmadas en el acto recurrido, por la totalidad de Bs. (sic) Bs.F. 13.751.959,94, como impuesto dejado de retener en el ejercicio fiscal 2004, es improcedente. Así se declara.

De la misma manera, considera improcedente la multa impuesta por la cantidad de Bs.F. 27.503.859,88 y los intereses moratorios determinados, por la cantidad de Bs.F. 13.885.737,60. Así se declara.

Ahora bien, no obstante las precedentes declaratorias sobre la errada manera como la Administración Tributaria determina el excedente de renta neta fiscal gravada, a los fines del impuesto sobre dividendos pagados en el año 2004, el Tribunal advierte que tampoco el contribuyente hizo una correcta aplicación de la normativa prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta, a los fines de determinar el excedente sobre el cual se debe calcular y pagar los dividendos.

En ese sentido, el Tribunal se permite revisar la forma y manera como procedió la contribuyente para determinar ese excedente, según lo plasmado en el acta de reparo y en el acto recurrido, objeto de revisión para dictar esta sentencia.

Parte la contribuyente de la misma renta neta (financiera), la cual denomina utilidad financiera del período: Bs. 291.513.179.503,00.

De esta renta neta (Bs. 291.513.179.503,00), procede a restar (i) los dividendos decretado del período (Bs. 172.804.284.379.379) (sic), (ii) la renta exenta (Bs. 188.423.037.829) (sic) (...)."

Fecha: 18 de julio de 2014
Expediente: AP41-U-2013-000497
Sentencia: 039/2014
Caso: PEPSICO ALIMENTOS, S.C.A.
Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción
Judicial del Área Metropolitana de Caracas
Juez: Raúl Gustavo Márquez Barroso

Es perfectamente exigible a través del recurso jerárquico, la revisión del pago objeto de allanamiento, ya que, eventualmente, podría tratarse de un pago indebido sujeto a repetición, de ser procedente.

“(…) Examinados los argumentos tanto de la sociedad recurrente, Pepsico Alimentos, S.C.A., como de la representación de la República Bolivariana de Venezuela, este Tribunal aprecia que la controversia se circunscribe al análisis de la pretensión de nulidad de la Resolución SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0583, al i) obviar el pronunciamiento sobre la existencia del crédito fiscal derivado de la aceptación parcial bajo protesta del reparo; así como la denuncia por ii) falso supuesto al desconocer la existencia de un error de derecho excusable como eximente de responsabilidad penal tributaria. iii) Improcedencia de los intereses moratorios y iv) El ajuste de las sanciones conforme a la Unidad Tributaria, al igual que la concurrencia de infracciones prevista en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario.

Delimitada la litis el Tribunal pasa a pronunciarse en los términos siguientes:

i) Con respecto a la pretensión de nulidad de la Resolución SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0583, dictada por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), al omitir pronunciamiento sobre la reclamación del crédito fiscal, derivado de la aceptación parcial bajo protesta, este Tribunal observa que el punto objeto de discusión se origina por la exigencia de la Administración Tributaria a través de reparo formulado y como consecuencia del allanamiento parcial de la sociedad recurrente, el cual formuló bajo protesta.

En efecto, el reparo se fundamenta en la omisión de practicar retenciones de Impuesto al Valor Agregado para los periodos de mayo y junio de 2004, por un monto total de Bs.F. 2.418.009,27; e igualmente por haber enterado extemporáneamente retenciones de dicho impuesto por la cantidad de Bs.F. 1.661.709,99; cantidades sobre las cuales pagó Bs.F. 922.456,78, procediendo la Administración Tributaria a emitir la Resolución Culminatoria de Fiscalización Aceptación Parcial del Reparó y Pago del Tributo Omitido, en la cual se le aplicaron multas y se le exigió el pago de intereses moratorios. Resolución contra la cual interpuso Recurso Jerárquico, cuya decisión impugnan ante esta instancia judicial.

En este sentido, el Código Orgánico Tributario establece en el artículo 242, que el Recurso Jerárquico podrá interponerse contra actos de efectos particulares que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten los derechos de los administrados, por lo tanto, es perfectamente exigible a través de ese medio de impugnación, la revisión del pago objeto de allanamiento, ya que, eventualmente, podría tratarse de un pago indebido sujeto a repetición, de ser precedente.

Así de los autos se desprende, que ciertamente la sociedad recurrente, a través del Recurso Jerárquico, solicitó pronunciamiento sobre su obligación en el pago de retenciones sobre las cuales se encontraba liberado, en virtud de la inclusión del contribuyente –objeto de retención– en su declaración del Impuesto al Valor Agregado, razón por la cual considera que su obligación se encontraba extinguida y en consecuencia, no era viable considerarlo solidario con dicha cantidad no retenida en su oportunidad.

De esta forma, este Tribunal considera que la Administración Tributaria erró al establecer que la "... aceptación total o parcial del reparo tiene como consecuencia conferir firmeza e inmutabilidad al Acta Fiscal e implica para el sujeto fiscalizado la renuncia a ejercer los medios de defensa e impugnación que le reconoce la ley. Por ello, una vez que el contribuyente decide aceptar el reparo en los términos establecidos en dicha Acta no podrá, posteriormente, atacar la determinación efectuada por la Administración". Debido a que los pagos que se hagan están sometidos al Principio de Legalidad y de Legalidad Tributaria, postulados sobre los cuales no puede cobrarse una cantidad de dinero superior o menor a la que corresponde.

Por ello, el Código Orgánico Tributario cuando trata el procedimiento de repetición de pago, legitima a su ejercicio a aquellos contribuyentes o responsables a pedir la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos (artículo 194), incluso sin la necesidad de pagar bajo protesta (artículo 196), por lo que la Administración Tributaria debía pronunciarse, ya que el pago de lo indebido requiere en primer lugar, el reconocimiento legal de la autoridad administrativa en su función objetiva de legalidad y en segundo lugar, puede formularse en cualquier tiempo, mientras no haya operado la prescripción.

Con base a ese Principio de Legalidad Objetiva, resulta obligatorio para la Administración proteger al particular en la determinación de sus derechos e intereses, así lo ha señalado también la Sala Constitucional de nuestro Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia número 3435 de fecha 08 de diciembre de 2003, cuando señaló:

‘También ha insistido en que la autoridad administrativa llamada a decidir los recursos interpuestos, se rige por el principio de la legalidad objetiva, en el sentido de que el procedimiento administrativo no sólo tiende a la protección del particular en la determinación de sus derechos e intereses, sino también a la defensa de la norma jurídica objetiva, con el fin de mantener el

imperio de la legalidad y justicia en el funcionamiento administrativo, a lo que debe sumarse a fortiori, la defensa de los derechos garantizados por la Constitución y los Tratados Internacionales de Protección de los Derechos Humanos, so pena de incurrir en responsabilidad penal, civil y administrativa (art. 23 y 25 del Texto Constitucional), de lo cual se sigue que el funcionario público se haya constitucionalmente dispuesto, tanto para no violar o menguar los derechos constitucionales de los administrados, cuanto para reparar la injuria nacida de la violación del debido procedimiento administrativo o del menoscabo causado por actos dictados en ejercicio del Poder Público’.

Así y a título ilustrativo se debe indicar, que el procedimiento de repetición de pago no es el único, puesto que como se recalcó, ante el superior jerarca se pueden impugnar actos determinativos o sancionatorios que afecten la esfera subjetiva de sujetos pasivos (artículo 253 del Código Orgánico Tributario), y como superior jerarca también le correspondería la decisión de los procedimientos de repetición de pago (artículo 197 del Código Orgánico Tributario); estando obligado no solo a dar una oportuna y adecuada respuesta, sino también a practicar todas las diligencias de investigación (artículo 251 del Código Orgánico Tributario) y a solicitar del propio contribuyente o representante las informaciones adicionales que juzgue necesarias (artículo 252 del Código Orgánico Tributario).

Como corolario de lo anterior, también se debe recordar que la Administración Tributaria puede reconocer de oficio o a solicitud de los particulares la nulidad absoluta de los actos dictados por ella (artículo 239 del Código Orgánico Tributario), y con base a lo expuesto debía pronunciarse sobre la legalidad de lo exigido a través del Acta de Reparación GRTICE-RC-DF-624/2008-05, por cualquiera de los medios de impugnación previstos en el Código Orgánico Tributario.

En ese actuar conforme a la legalidad objetiva, se evita que la Administración Tributaria actúe de manera parcializada, puesto que puede convertirse a través de esa herramienta en juez y parte utilizando los argumentos de firmeza, cosa juzgada o inmutabilidad, para evitar emitir un acto que no analiza los argumentos presentados por el investigado o sus pruebas y evadir la verdad material, con la finalidad de que la situación fáctica no sea apreciada por un solo punto de vista o negar la existencia de un crédito fiscal, en razón de la invulnerabilidad de la cosa juzgada, lo cual a su vez resulta violatorio de los principios de Globalidad y Exhaustividad de los actos administrativos.

Además el artículo 62 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, norma isomórfica, para los asuntos tributarios, plantea la obligación de que en el acto ‘... que decida el asunto resolverá todas las cuestiones que hubieren sido planteadas, tanto inicialmente como durante la tramitación...’, por lo que la decisión cuya nulidad se preten-

de es violatoria del texto constitucional en su artículo 51, al no apreciar en su totalidad los argumentos esgrimidos.

El Tribunal concluye, que la Administración Tributaria debía pronunciarse adecuadamente sobre los aspectos relacionados con el pago indebido de las retenciones, siendo procedente su denuncia, lo cual acarrea la nulidad de la Resolución impugnada, en lo que se refiere a la declaratoria de inmutabilidad o cosa juzgada administrativa para desconocer la existencia del crédito fiscal. Así se declara.

Con respecto al crédito fiscal cuyo reconocimiento pretende la sociedad mercantil Pepsico Alimentos, S.C.A., el Tribunal debe destacar en primer lugar, que la recurrente se encontraba obligada a realizar la respectiva retención sobre los pagos por concepto de Impuesto al Valor Agregado, en los términos expresados en las distintas disposiciones, incluyendo la Providencia Administrativa aplicable en razón del tiempo, para los meses de mayo y junio de 2004, debido a que si bien es cierto, la decisión de la Corte Primera de lo Contencioso Tributario suspendió los efectos y los extendió en su condición de tercero, no es menos cierto, que esa decisión fue anulada y como consecuencia de su anulación, quedó sin efecto jurídico desde el 21 de abril de 2004.

No obstante, es de advertir que el Código Orgánico Tributario plantea la solidaridad de los sujetos pasivos denominados responsables, conforme al artículo 27, el cual es necesario transcribir para fundamentar el presente fallo:

‘Artículo 27: Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Los agentes de retención o de percepción que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarlas que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente.

Parágrafo Primero: Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establez-

ca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto.

Parágrafo Segundo: Las entidades de carácter público que revistan forma pública o privada, serán responsables de los tributos dejados de retener, percibir o enterar, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la persona natural encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo'.

(...).

De la norma transcrita, se observa que los responsables para los casos en los cuales no cumplan con su obligación de retener, se encuentran obligados en el mismo plano que el contribuyente sobre las cantidades objeto de retención, sin embargo, en ejercicio de este derecho a exigir a cualquiera de los coobligados, no puede obtener dos veces la misma cantidad por el simple hecho de que al existir pago o cualquier medio de extinción de obligaciones formales y pecuniarias, de la misma manera se extingue la obligación para el responsable que en su oportunidad no la cumplió.

En caso similar la Sala Político-administrativa (sic), mediante sentencia número 1162 de fecha 31 de agosto de 2004, señaló:

'De tal manera que, la sentencia recurrida aduce en realidad que la Administración estaba conminada a realizar un proceso de verificación, por el cual debía primero verificar la obligación de contribuir, por parte de las personas que debían soportar retención, para luego realizar la detracción de las cantidades respectivas y enterarlas después al Fisco Nacional. En este orden, la Sala advierte, en primer lugar, que el fallo recurrido incurre en falso supuesto, al pretender exigir no la obligación de demostrar la condición de contribuyente, sino el cumplimiento por parte de éste de la obligación tributaria principal, con lo cual el juzgador incurrió en una apreciación incorrecta del supuesto que debe estar encuadrado en la norma'.

Del fallo parcialmente transcrito se observa, que la Administración Tributaria no se encuentra obligada a verificar previamente el cumplimiento de las obligaciones principales por parte de los contribuyentes, sin embargo, no le está prohibido al responsable demostrar que la obligación principal se ha cumplido, no sólo por el Principio de Libertad Probatoria, sino para evitar que se obtenga por parte del sujeto activo una cantidad que ya ha sido pagada, el cual viene reforzado por el predominio de la justicia material sobre la formal y de legalidad de las actuaciones del Poder Público, quien en su actuar debe observar la legalidad objetiva, tantas veces mencionada en la presente decisión.

De esta forma se observa de los autos que la sociedad recurrente Pepsico Alimentos, S.C.A., antes denominada Snacks América Latina Venezuela, S.R.L., durante la etapa

probatoria promovió la prueba de informes, para que la prestadora de los servicios Comercializadora Snacks, S.R.L., señalase a este Tribunal sobre si durante los meses de mayo y junio realizó ventas o prestaciones de servicio a la sociedad recurrente y si dicha operación fue registrada en su Libro de Ventas, a lo cual respondió:

‘1. Confirmamos que durante el mes de mayo de 2004 sí facturamos comisiones a PEPSICO ALIMENTOS, S.C.A., soportadas por el documento que a continuación se identifica:

Fecha Nº Nota Débito Nº Control Total compras con IVA Base Imponible IVA
31-05-2004 0014 0014 3.884.964.020,53 3.314.624.155,63 530.339.864,90

Se anexa copia de la Nota de Débito Nº 0014, marcada ‘C’.

2. Confirmamos que dicha operación y el débito fiscal correspondiente sí fueron registrados en nuestro Libro de ventas para el período impositivo mayo de 2004. Se anexan marcadas ‘D’ y ‘E’, copias del Libro de Ventas y de la declaración del IVA del período en el que se incluyó la operación.

3. Confirmamos que durante el mes de junio de 2004 sí facturamos comisiones a PEPSICO ALIMENTOS, S.C.A., soportadas por el documento que a continuación se identifica:

Fecha Nº Nota Débito Nº Control Total compras con IVA Base Imponible IVA
30-06-2004 0015 0015 4.082.146.878,32 3.519.092.222,69 563.054.755,63

Se anexa copia de la Nota de Débito Nº 0015, marcada ‘F’.

4. Confirmamos que dicha operación y el débito fiscal correspondiente sí fueron registrados en nuestro Libro de ventas para el período impositivo junio de 2004. Se anexan marcadas ‘G’ y ‘H’, copias del asiento correspondiente del Libro de Ventas y de la declaración del IVA del período en el que se incluyó la operación’.

(...).

Así se puede apreciar, que la Administración Tributaria en sus funciones de fiscalización exigió a la sociedad recurrente la porción de retención que le correspondía, desconociendo sobre si la sociedad contribuyente Comercializadora Snacks, S.R.L., hubiese utilizado los montos objeto de retención para la determinación de la cuota tributaria del Impuesto al Valor Agregado. Si bien conforme a la sentencia antes citada no tiene obligación de hacerlo, lo cierto es que se comprobó la exigencia del pago de una porción proveniente de una retención que no se hizo, pero que había sido utilizada para el contribuyente, el obligado principal, para el pago del impuesto, por lo que se comprobó igualmente que esa obligación se encontraba extinguida conforme al proceso de determinación de la cuota tributaria de la exacción indirecta.

En razón de lo anterior y conforme al artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Tribunal debe declarar que de la cantidad pagada en virtud del allanamiento, la sociedad recurrente demostró que el prestador del servicio Comercializadora Snacks, S.R.L., cuyas facturas estaban sujetas a retención, las incluyó para el pago de la cuota tributaria de los meses de mayo y junio de 2004, por lo que declara que Pepsico Alimentos, S.C.A., posee crédito fiscal por pago de lo indebido por la cantidad de Bs.F. 820.046,00. Así se declara.

Igualmente el Tribunal debe aclarar, que no forman parte del resto del debate procesal, las objeciones hechas por la Administración Tributaria mediante reparo por las retenciones no practicadas, por cuanto no se demostró que el resto de los contribuyentes hayan utilizado dichas cantidades para el cálculo de la cuota tributaria, subsistiendo la responsabilidad solidaria por estos conceptos. Se declara (...)."