



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **MALAQUÍAS GIL RODRÍGUEZ**
Exp. Nro. 2025-0029

Mediante Oficio Nro. 500/2024 de fecha 27 de noviembre de 2024, recibido en esta Sala el 17 de enero de 2025, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió a esta Sala Político-Administrativa el recurso de apelación ejercido el 14 de noviembre de 2024, por la abogada Luzmely Dayana Rey Hernández (INPREABOGADO Nro. 286.917), actuando con el carácter de apoderada judicial de la sociedad de comercio **SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, C.A.**, cuya última modificación estatutaria quedó inscrita, en el Registro Mercantil Cuarto del Distrito Capital el 3 de marzo de 2010, bajo el Nro. 45, Tomo 35-A-, representación judicial que se desprende de instrumento poder que cursa a los folios 76 al 78 del expediente, contra la sentencia definitiva Nro. 2364 del 30 de abril de 2024, dictada por el Tribunal remitente, que declaró **sin lugar** el recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, interpuesto por la representación judicial de la precitada sociedad mercantil el 27 de julio de 2022.

El referido medio de impugnación judicial fue incoado, contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/ RCA/DSA/21-AP-223/2022-00104 de fecha 3 de mayo de 2022, notificada el 13 de junio del mismo año, emitida por la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, en materia de impuesto al valor agregado, para los períodos impositivos comprendidos desde “*enero 2019 hasta abril 2021*” ambos inclusive, mediante la cual, se impuso a la contribuyente en su condición de “*agente de retención*” la obligación de pagar la suma total de “*veintidós millones seiscientos treinta y cuatro mil ciento sesenta y cinco bolívares con ochenta y cuatro céntimos (Bs. 22.634.165,84)*” por concepto de “*multa*” al determinar el incumplimiento de deberes formales y materiales por i) “*retenciones presentadas y enteradas fuera del plazo*”; y ii) “*enteramiento extemporáneo de impuesto*” y la cantidad de “*ciento veinte bolívares con ochenta y cuatro céntimos (Bs. 120,84)*” por “*INTERESES MORATORIOS*”, a tenor de lo establecido en los artículos 103, 115 numerales 3 y 4; y 66 del Código Orgánico Tributario de 2014 y 2020, destacando esta Alzada que los citados artículos son de idéntico contenido en ambos Códigos.

El 27 de noviembre de 2024, el prenombrado Juzgado Superior oyó en ambos efectos la apelación interpuesta y ordenó la remisión del expediente judicial a esta Sala Político-Administrativa, a través del precitado Oficio.

En fecha 29 de enero de 2025, se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, el Magistrado Malaquías Gil Rodríguez fue designado Ponente. Igualmente, se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

El 19 de febrero de 2025, la abogada Elina Pou Ruan, (INPREABOGADO Nro. 29.278), actuando como apoderada judicial de la sociedad mercantil Samsung Electronics de Venezuela, C.A., presentó escrito de fundamentación de la apelación.

El 6 de marzo de 2025, el abogado Ángel Alberto Díaz Santos (INPREABOGADO Nro. 216.430), actuando en representación de la República, según Oficio Poder que cursa al folio 228 de la pieza única del expediente judicial, presentó escrito de “*contestación al recurso de apelación*”.

Mediante auto del 11 de marzo de 2025, se dejó constancia, según lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, del vencimiento del lapso para la contestación de la apelación, por lo que la presente causa entró en estado de sentencia.

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

I ANTECEDENTES

Mediante Resolución identificada con letras y números SNAT/ INTI/GRTI/RCA/STIB/AF/FP/RETIVA/2021/128, de fecha 26 de abril de 2021, notificada el 27 de ese mismo mes y año, se autorizó a los funcionarios Carlos David Murillo Quijije y a la Coordinadora Thaina del Valle Camacho Álvarez, con cédulas de identidad números 22.916.032 y 16.509.001, respectivamente, adscritos a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a los fines de “*fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias para las semanas correspondientes a los períodos fiscales comprendidos [desde] enero 2019 hasta abril 2021, ambos inclusive, en materia de Impuesto al Valor Agregado en su condición de agente de retención, específicamente en su obligación de declarar y enterar en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales los impuestos retenidos*” de la sociedad de comercio Samsung Electronics de Venezuela, C.A.

En fecha 10 de agosto de 2021, la mencionada División de la Administración Tributaria, dictó el Acta de Reparación Nro. SNAT/INTI/GRTI/ RCA/STIB/AF/FP/IVA/2021/128/000092, notificada el 20 de ese mismo mes y año, en la cual se realizaron objeciones fiscales por incumplimiento de obligaciones formales y materiales por parte del contribuyente, por lo cual, se le impuso sanciones de multa, por “*retenciones presentadas y enteradas fuera del plazo*”; y el “*Enteramiento*

extemporáneo de impuesto”, conforme al artículo 115 numerales 3 y 4; y 66 del Código Orgánico Tributario de 2014 y 2020.

El 15 de octubre de 2011, la contribuyente presentó escrito de descargos contra el Acta de Reparación Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCA/STIB/AF/FP/IVA/2021/ 128/000092 de fecha 10 de agosto de 2021.

En fecha 3 de mayo de 2022, la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dictó la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/ RCA/DSA/21-AP-223/2022-00104, notificada el 13 de junio del mismo año, mediante la cual **confirmó** el Acta de Reparación Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCA/ STIB/AF/FP/IVA/2021/128/000092 de fecha 10 de agosto de 2021, en materia de impuesto al valor agregado, en su condición de agente de retención, determinando sanciones de multa de la siguiente manera:

(...)

De los Ilícitos Formales

En virtud de la comisión de los ilícitos formales antes referidos y confirmados, se procede a sancionar, de conformidad con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario, vigente para cada período de imposición respectivo tal como se señala a continuación:

Código Orgánico Tributario 2014

Art. 103

(...)

Art. 108

(...)

Es importante destacar que a tenor de lo dispuesto en el artículo 91 del Código Orgánico Tributario de 2014, por estar expresadas en unidad tributaria vigente para la fecha de la elaboración será aplicada empleando el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha de elaboración de la presente Resolución tal como seguidamente se demuestra:

SEMANA DESDE-HASTA	Nº Declaración	FECHA DE VENCIMIENTO PARA DECLARAR Y ENTERAR	FECHA DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO	DÍAS DE EXTENSIÓN LA DECLARACIÓN	SANCIÓN POR ILÍCITOS FORMAL EN U.T.	VALOR U.T.	TOTAL SANCIÓN POR ILÍCITO FORMAL EN BS.
29/04/2019 al 05/05/2019	1991870521	07/05/2019	09/05/2019	2,00	300,00	0,40	120,00
24/06/2019 al 30/06/2019	19927145561	01/07/2019	03/07/2019	2,00	300,00	0,40	120,00
26/08/2019 al 01/09/2019	2000371186	06/09/2019	31/01/2020	147,00	300,00	0,40	120,00
02/09/2019 al 08/09/2019	1905167957	13/09/2019	13/12/2019	91,00	300,00	0,40	120,00
09/09/2019 al 15/09/2019	1905167958	20/09/2019	13/12/2019	84,00	300,00	0,40	120,00
16/09/2019 al 22/09/2019	1905167959	27/09/2019	13/12/2019	77,00	300,00	0,40	120,00
30/09/2019 al 06/10/2019	1905167962	09/10/2019	13/12/2019	65,00	300,00	0,40	120,00
07/10/2019 al 13/10/2019	1905167963	14/10/2019	13/12/2019	60,00	300,00	0,40	120,00
14/10/2019 al 20/10/2019	1905167965	22/10/2019	13/12/2019	52,00	300,00	0,40	120,00
21/10/2019 al 27/10/2019	1905166943	29/10/2019	13/12/2019	45,00	300,00	0,40	120,00
28/10/2019 al 03/11/2019	2000406218	08/11/2019	03/12/2020	87,00	300,00	0,40	120,00
04/11/2019 al 10/11/2019	2000560809	15/11/2019	12/02/2020	89,00	300,00	0,40	120,00
11/11/2019 al 17/11/2019	2000561698	20/11/2019	12/02/2020	84,00	300,00	0,40	120,00
18/11/2019 al 24/11/2019	2000561739	27/11/2019	12/02/2020	77,00	300,00	0,40	120,00
25/11/2019 al 01/12/2019	2000561883	02/12/2019	12/02/2020	72,00	300,00	0,40	120,00
02/12/2019 al 08/12/2019	2000562006	10/12/2019	12/02/2020	64,00	300,00	0,40	120,00
09/12/2019 al 15/12/2019	2000562378	17/12/2019	12/02/2020	57,00	300,00	0,40	120,00
16/12/2019 al 22/12/2019	2000562539	23/12/2019	12/02/2020	51,00	300,00	0,40	120,00
23/12/2019 al 29/12/2019	2000562721	30/12/2019	12/02/2020	44,00	300,00	0,40	120,00
30/12/2019 al 05/01/2020	2000563106	09/01/2020	12/02/2020	34,00	300,00	0,40	120,00
06/01/2020 al 12/01/2020	2000563204	15/01/2020	12/02/2020	28,00	300,00	0,40	120,00
13/01/2020 al 19/01/2020	2000563483	21/01/2020	12/02/2020	22,00	300,00	0,40	120,00
20/01/2020 al 26/01/2020	2000563543	27/01/2020	12/02/2020	16,00	300,00	0,40	120,00
27/01/2020 al 02/02/2020	2000563559	05/02/2020	12/02/2020	7,00	300,00	0,40	120,00
03/02/2020 al 09/02/2020	2000932642	11/02/2020	11/02/2020	24,00	300,00	0,40	120,00
10/02/2020 al 16/02/2020	2000932680	17/02/2020	17/02/2020	18,00	300,00	0,40	120,00
17/02/2020 al 23/02/2020	2000932766	26/02/2020	26/02/2020	9,00	300,00	0,40	120,00
TOTAL					8.100		3.240,00
SEMANA DESDE-HASTA	Nº Declaración	FECHA DE VENCIMIENTO PARA DECLARAR Y ENTERAR	FECHA DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO	DÍAS DE EXTENSIÓN LA DECLARACIÓN	SANCIÓN POR ILÍCITOS FORMAL SEGÚN CÓDIGO 2020	TIPO DE CAMBIO (BCV) AL momento del cálculo de la sanción.	TOTAL SANCIÓN POR ILÍCITO FORMAL SEGÚN CÓDIGO 2020.
24/02/2020 al 01/03/2020	2000932798	05/03/2020	06/03/2020	1,00	300,00	4,73	1.419,00

Extemporaneidad en el Enteramiento de las Retenciones de IVA Períodos fiscales Mayo 2019 hasta la 1ra. semana de febrero 2020 COT 2014 Unidad Tributaria 8.100 Total Bolívares Bs. 3.240,00

Código Orgánico Tributario 2020

Art. 103

(...)

Art. 108

(...)

Es importante destacar que a tenor de lo dispuesto en el artículo 91 del Código Orgánico Tributario de 2020, la sanción será aplicada utilizando el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela a la fecha de elaboración de la presente Resolución tal como seguidamente se demuestra:

De los Ilícitos Materiales

En virtud de la comisión de los ilícitos materiales confirmados en esta Resolución Culminatoria, a continuación se procede a sancionar, de conformidad con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario 2014 y 2020, vigente para los períodos respectivos según la normativa siguiente:

TOTAL	300,00	1.419,00	Artículo 115
--------------	---------------	-----------------	---------------------

(...)

3.

(...)

4.

(...)

Artículo 121

(...)

Artículo 118

(...)

1.

(...)

Código Orgánico Tributario 2014Enteramiento extemporáneo de impuesto RET-IVA

SEMANA	Nº Declaración	Impuesto Enterado	Fecha de Vencimiento para Declarar Y Pagar	Fecha de Enteramiento	Días de Atraso	Cálculo de Sanción Menos De 100 Días 5% X Días de Atraso. Art. 115 # 3 Cot	Cálculo de Sanción Menos De 1000% X Art. 115 # 3 y 4 Cot
28/01/2019 al 03/02/2019	1990557553	0,53	05/02/2019	01/03/2019	24,00	0,64	
25/03/2019 al 31/03/2019	1991310938	2,24	02/04/2019	22/08/2019	142,00		22,35
29/04/2019 al 05/05/2019	1991870521	3,06	07/07/2019	22/08/2019	107,00		30,60
27/05/2019 al 02/06/2019	19922664558	2,41	05/06/2019	22/08/2019	78,00		9,40
24/06/2019 al 30/06/2019	1992714556	1,09	01/07/2019	22/08/2019	52,00		2,83
26/08/2019 al 01/09/2019	200371186	231,55	06/09/2019	19/06/2020	287,00		2.315,46
28/10/2019 al 03/11/2019	2000406218	7,30	08/11/2019	04/03/2021	482,00		73,03
06/01/2020 al 12/01/2020	2000563204	19,28	15/01/2020	19/06/2020	156,00		192,85
10/02/2020 al 16/02/2020	2000932680	17,90	17/02/2020	04/03/2021	381,00		179,03
TOTAL						12,87	2.813,32

Ahora bien, en atención a lo dispuesto en el artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2014, estas sanciones deben convertirse al equivalente de unidades tributarias que corresponda al momento de la comisión del ilícito para luego ser canceladas utilizando el valor de la unidad que estuviere vigente para el momento del pago tal como se demuestra a continuación:

Extemporaneidad en el Enteramiento de las Retenciones de IVA Periodos fiscales Enero 2019 hasta 3RA. semana de febrero 2020 Unidades Tributarias 56.548.474,73 Equivalente a Bs. 22.619.389,89

Ahora bien, en relación a los ilícitos materiales confirmados en esta Resolución Culminatoria, a continuación se procede a sancionar los periodos 31/08/2020 al 15/09/2020, 01/10/2020 al 15/10/2020, 01/11/2020 al 15/11/2020 y 01/12/2020 al 15/12/2020 (ambos inclusive), de conformidad con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario de 2020, vigente para los periodos respectivos, según la normativa siguiente:

Código Orgánico Tributario 2020

De tal modo, según lo dispuesto en el artículo 115 citado anteriormente, para el cálculo de las multas de los periodos impositivos semanales durante la vigencia del Código Orgánico Tributario 2020, se procede de acuerdo con las formulas indicadas a continuación:

En este mismo orden, el artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2020, instruye que las multas deben convertirse al equivalente al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco por el Banco Central de Venezuela que corresponde al momento de la comisión del ilícito y se cancelará utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago, tal como se demuestra a continuación:

SEMANA	Cálculo de Sanción Menos De 100 Días 5% X Días de Atraso. Art. 115 # 3 Cot	CÁLCULO DE SANCIÓN MENOS DE 1000% X ART. 115 # 3 Y 4 COT	U.T. INICIAL	Sanción en U.T.	U.T. FINAL	TOTAL SANCIÓN MATERIAL
28/01/2019 al 03/02/2019	0,64		0,000017	37.434,91	0,40	14.973,96
25/03/2019 al 31/03/2019		22,35	0,000050	447.023,76	0,40	178.809,51
29/04/2019 al 05/05/2019		30,60	0,000050	611.908,56	0,40	244.763,42
27/05/2019 al 02/06/2019	9,40		0,000050	188.033,53	0,40	75.213,41
24/06/2019 al 30/06/2019	2,83		0,000050	56.637,56	0,40	22.655,02
26/08/2019 al 01/09/2019		2.315,46	0,000050	46.309.275,43	0,40	18.523.710,17
28/10/2019 al 03/11/2019		73,03	0,000050	1.460.635,12	0,40	584.254,05
06/01/2020 al 12/01/2020		192,85	0,000050	3.856.907,06	0,40	1.542.762,82
10/02/2020 al 16/02/2020		179,03	0,000050	3.580.618,80	0,40	1.432.247,52
TOTAL	12,87	2.813,32		56.548.474,73		22.619.389,89

SEMANA	Nº Declaración	Impuesto Enterado	Fecha de Vencimiento para Declarar Y Pagar	Fecha de Enteramiento	Días de Atraso	Cálculo de Sanción Menos De 100 Días 5% X Días de Atraso. Art. 115 # 3 Cot	Cálculo de Sanción Menos De 1000% X Art. 115 # 3 y 4 Cot
--------	----------------	-------------------	--	-----------------------	----------------	--	--

Sanción Periodos 1Era. Quincena de Septiembre

31/08/2020 al 15/09/2020	2003720140	82,84	21/09/2020	04/03/2021	164,00	0,64	828,45
01/10/2020 al 15/10/2020	2004017562	15,15	22/10/2020	04/03/2021	133,00		151,50
01/11/2020 al 15/11/2020	2004282746	17,85	19/11/2020	08/03/2021	109,00		176,55
01/12/2020 al 15/12/2020	200453957	223,32	17/12/2020	10/03/2021	83,00	926,76	
TOTAL						926,76	1.158,50

2019 hasta 1RA. Quincena de Diciembre 2020 en Unidades Monetarias (Euros) 3.123,88 Equivalentes a Bs. 14.775,95 (...).

Y determinó la concurrencia y los intereses moratorios en los siguientes términos:

SEMANA	Cálculo de Sanción Menos De 100 Días 5% X Días de Atraso. Art. 115 # 3 Cot	CÁLCULO DE LA SANCIÓN 1000% ART. 115 # 3 Y 4	Valor Monetario. Inicial	Sanción en Valor Monetario	Valor Monetario Final	Sanción a la Presente Resolución	(...)
31/08/2020 al 15/09/2020		828,45	0,43	1.926,62	4,73	9.112,94	
01/10/2020 al 15/10/2020		151,50	0,53	285,86	4,73	1.352,10	
01/11/2020 al 15/11/2020		176,55	0,76	234,93	4,73	1.111,23	
01/12/2020 al 15/12/2020	926,76		0,37	676,47	4,73	23.199,68	
TOTAL	926,76	2.813,32		3.123,88		14.775,95	

SANCIONES QUE CONCURREN

DETERMINACION DE LA CONCURRENCIA ART. 82 DEL C.O.T.	
Sanción más Grave (Art. 115 #3 y 4)	22.634.165,84
Mitad de las demás sanciones (Art. 103 #3)	2.329,50
SANCIÓN MATERIAL CON CONCURRENCIA (ART. 82 DEL C.O.T.) A LIQUIDAR (Bs.)	Bs. 22.636.495,34

(...)

DE LOS INTERESES MORATORIOS

(...)

La procedencia para el cálculo de los intereses moratorios se limita a la existencia de créditos ciertos, líquidos, exigibles y de plazo vencido, por ello todos los casos en los que los créditos fiscales reúnan estas condiciones, serán perfectamente exigibles tales intereses moratorios.

En tal sentido, el artículo 66 del Código Orgánico Tributario vigente establece lo siguiente:

SEMANA DESDE - HASTA	Nro. DECLARACIÓN	IMPUESTO	FECHA DE VENCIMIENTO PARA DECLARAR Y ENTERAR	FECHA DE ENTERAMIENTO DEL IMPUESTO.	DÍAS DE EXTEM.	Determinación de los intereses moratorios
28/01/2019 al 03/02/2019	1990557553	0,53	05/02/2019	01/03/2019	24,00	0,01
25/03/2019 al 31/03/2019	1991310938	2,24	02/04/2019	22/08/2019	142,00	0,33
29/04/2019 al 05/05/2019	1991870521	3,06	07/07/2019	22/08/2019	107,00	0,31
27/05/2019 al 02/06/2019	19922664558	2,41	05/06/2019	22/08/2019	78,00	0,20
24/06/2019 al 30/06/2019	1992714556	1,09	01/07/2019	22/08/2019	52,00	0,06
26/08/2019 al 01/09/2019	200371186	231,55	06/09/2019	19/06/2020	287,00	61,82
28/10/2019 al 03/11/2019	2000406218	7,30	08/11/2019	04/03/2021	482,00	3,88
06/01/2020 al 12/01/2020	2000563204	19,28	15/01/2020	19/06/2020	156,00	2,42
10/02/2020 al 16/02/2020	2000932680	17,90	17/02/2020	04/03/2021	381,00	5,88
31/08/2020 al 15/09/2020	2003720140	82,84	21/09/2020	04/03/2021	164,00	17,18
01/10/2020 al 15/10/2020	2004017562	15,15	22/10/2020	04/03/2021	133,00	2,63
01/11/2020 al 15/11/2020	2004282746	17,85	19/11/2020	08/03/2021	109,00	2,48
01/12/2020 al 15/12/2020	2004539057	223,32	17/12/2020	10/03/2021	83,00	23,64
TOTAL						120,86

ARTÍCULO 85 (...)” del Código Orgánico Tributario de 2020 vigente.

La “(...) eximente de responsabilidad penal por causa de fuerza mayor por los incumplimientos y retrasos en la presentación de las declaraciones de las retenciones de IVA incurridos durante los meses en que tuvo lugar la falla eléctrica generalizada en el año 2019 y durante la vigencia de la declaratoria de Estado de Alarma por efecto de la pandemia del COVID-19, lo cierto es que se limita a aplicar dicha eximente, de manera inaplicable, sólo a los periodos semanales del 04 de marzo al 10 de marzo de 2019, por lo que respecta al apagón nacional, y a la semana comprendida desde el 09 de marzo al 15 de marzo de 2020, por lo que concierne al Estado de Alarma decretado en el marco de la pandemia del COVID-19, y, por ende, procede a confirmar la serie de objeciones formuladas por la actuación fiscal respecto de los demás periodos fiscales, aun cuando durante ellos seguían existiendo limitaciones y restricciones de movilidad que imposibilitan el normal cumplimiento de las obligaciones tributarias, que fueron las que llevaron a [su] representada a los retrasos evidenciados en la fiscalización, se imputan así la comisión de ilícitos formales y materiales a SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, C.A, sin considerar, que algunos de esos incumplimientos se ocasionaron por circunstancias que, insistimos, fueron reconocidas por la propia División de Sumario, y que constituyen eximentes de responsabilidad, que por tratarse de situaciones que no le pueden ser imputadas al no existir nexo causal entre tales circunstancias y la acción del contribuyente. No encuentra explicación lógica alguna el que se reconozca al apagón y al Estado de Alarma como una eximente para ciertos periodos y deje hacerse lo propio para el resto, cuando las circunstancias en su esencia no variaron.

Nos referimos a la fuerza mayor como circunstancia que exime de responsabilidad penal tributaria al infractor. En ese sentido, el legislador en el numeral tres del artículo 85 del COT, tanto de 2014 como de 2020, ha establecido el caso fortuito y la fuerza mayor como eximentes de responsabilidad penal tributaria. La causa extraña no imputable se configura como un incumplimiento involuntario del obligado en la relación

(...).

Por disconformidad con los actos administrativos antes identificados, el 27 de julio de 2022, la representación judicial de la contribuyente ejerció recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, ante Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, con base en los siguientes alegatos:

“(...)

1.- EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA CONTENIDA EN EL NUMERAL 3 DEL

tributaria que lo exime de responsabilidad con dichas obligaciones, eliminando la relación de causalidad existente entre la conducta del agente y el daño causado. Por tanto, la doctrina ha definido a la causa extraña no imputable a aquellas situaciones en las cuales la conducta culposa o no del agente, no fue la causa del daño, sino que esta debió a una causa distinta, extraña a la propia conducta o hecho del agente.

(...)

sobre la eximente de responsabilidad penal por causa extraña no imputable por razones de fuerza mayor, reconociendo que 'a fin de aplicar los principios constitucionales de equidad, igualdad y justicia en concordancia con las citadas disposiciones legales (...) no se puede desconocer estos hechos sin precedentes en nuestro país', refiriéndose a la falla eléctrica generalizada acaecida en nuestro país en el año 2019 y a la declaratoria de Estado de Alarma por efecto de la pandemia del COVID-19 durante el año 2020, reconociendo que dichas circunstancias imprevisibles afectaron el cumplimiento de las obligaciones de [su] representada, pese que incomprensiblemente sólo considera aplicable la eximente a los periodos semanales del 04 de marzo al 10 de marzo de 2019, por lo que respecta al apagón nacional y a la semana comprendida desde el 09 de marzo al 15 de marzo de 2020 por el decreto de Estado de Alarma por la pandemia del COVID-19. Adicionalmente, debe señalarse que bajo esa misma categoría de causas extrañas no imputables se encuentran las fallas registradas por el portal del SENIAT durante varios meses del año 2019 que se presumen fueron secuelas de las fallas eléctricas previamente experimentadas en el país.

En este sentido, nos permitimos insistir en que, tal como ha sido reconocido por la propia Administración Tributaria, existen dos grandes eventos, no imputables a la voluntad de los contribuyentes, que sirvieron de base para la verificación de una considerable cantidad de incumplimientos en las obligaciones (materiales y formales) tributarias durante las fechas en que quedan comprendidos los periodos fiscalizados, nos referimos, específicamente, al apagón nacional del año 2019 y a la declaratoria de Estado de Alarma en virtud de la emergencia sanitaria ocasionada por el COVID-19, hecho este último que, genero la suspensión de todas las actividades no esenciales, afecto prolongadamente la libre circulación y tránsito de los ciudadanos a lo largo de todo el territorio nacional y, agravado aún más la crisis en el país, traducándose en terribles deficiencias en los servicios básicos, tales como en el suministro de electricidad, fallas en la conectividad de las telecomunicaciones y banda ancha, restricciones de movilidad, inoperatividad de las instituciones bancarias, entre otras tantas que afectaron el normal y correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El año 2019 fue la fecha del primer evento que impidió el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de [su] representada, nos referimos en concreto a la falla eléctrica generalizada que afecto a todo el territorio nacional, comúnmente denominada como 'apagón nacional'. Esa circunstancia de gran magnitud fue un hecho público, notorio y comunicacional que inicio el 07 de marzo de 2019, lo cual se tradujo en el mayor apagón eléctrico en la historia de Venezuela, la falla eléctrica se prolongó por más de siete días continuos, con tiempos más prolongados dependiendo la zona del país o del propio Distrito Capital.

En efecto, como sabemos, una falla a esta escala no solamente afectó a la ciudad de Caracas, sino también, a los veintitrés estados de la República. La situación se agravó hasta el 12 de marzo de 2019, fecha a partir de la cual, el servicio eléctrico fue restituyéndose gradualmente en distintas zonas de Caracas. Sin embargo, el 25 de marzo del mismo año la electricidad se vio interrumpida por un nuevo apagón nacional, dejando paralizado al país durante dos días más, los cuales se prolongarían al quedar, al menos, 21 estados sin servicio eléctrico nuevamente, hasta finales del mes de abril de 2019, fecha en la que el servicio se restableció en su totalidad.

Al acontecer estas circunstancias, como es sabido, las operaciones bancarias estaban totalmente suspendidas, lo cual resultó en una imposibilidad material y funcional para la realización, por parte del personal contable de [su] representada, del cálculo de las retenciones, preparación de los comprobantes de retención y la posterior declaración y enteramiento de los tributos. Es menester dejar constancia, como podrá conocer este honorable despacho, que la declaración y enteramiento de las retenciones del IVA no se limitan a una mera operación aritmética, pues se requiere de un arduo proceso para arribar a su determinación y posterior declaración y, como todo proceso, requiere tiempo y soporte documental para el correcto desarrollo de las operaciones.

Como fue conocido, las redes de comunicaciones estuvieron inoperativas por la carencia de electricidad en los sistemas que soportan las conexiones telefónicas y de internet, razones por las cuales se imposibilitaron las comunicaciones habituales en circunstancias extraordinarias con el equipo de contabilidad para la realización de los cálculos y posterior declaración de los tributos y demás operaciones contables de la compañía.

(...)

[L]a propia Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital reconoce en el capítulo III de la resolución, específicamente en sección De los Descargos, que en marzo de 2019 el país vivió un apagón nacional, constituyéndose en una circunstancia cierta que impidió el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de [su] representada, por lo que no podían ser imputables al contribuyente estos hechos.

(...)

Ahora bien, adicionalmente, nos permitimos acotar, ciudadano Juez, que las consecuencias generadas por el apagón nacional no sólo tuvieron repercusiones durante el tiempo en que persistieron las fallas eléctricas, sino que las mismas afectaron el sistema en línea de la Administración Tributaria para el control y organización fiscal del país incluso en fechas posteriores. En efecto, los cortes eléctricos que se produjeron en las fechas anteriores señaladas, ocasionaron fallas persistentes a lo largo del año, agravándose la situación para los últimos trimestres del 2019, lo cual se tradujo en la imposibilidad material de la presentación de las declaraciones de impuestos retenidos en las fechas legalmente establecidas, circunstancias que derivaban de las constantes y serias fallas en el portal web del SENIAT, hecho que la propia Administración reconoció tal como se evidencia de la circulación de distintos comunicados, copia de los cuales anexamos al presente recurso, marcados con la letra 'D', dejando evidencia de las fallas imputables a su sistema. En tal sentido, los problemas informáticos presentados y agravados en la plataforma de la Administración Tributaria en los meses de septiembre, octubre noviembre y diciembre de 2019, también califican como eximentes de responsabilidad penal tributaria para [su] representada.

(...)

[T]al como argumentamos en el escrito de descargos presentados por [su] representada, en las fechas relativas al periodo impositivo comprendido entre el 26/08/2019 hasta 01/09/2019, las fallas presentadas por el portal web del SENIAT hicieron imposible procesar las declaraciones en línea, lo que impidió a los contribuyentes el normal cumplimiento de sus obligaciones tributarias dentro de los plazos legales previstos para ello, incurriendo involuntariamente en ilícitos tributarios. Producto de esa circunstancia, no fue sino hasta el 13 de diciembre de 2019 que [su] representada logro generar el compromiso de pago para el periodo (26/08/2019 al 01/09/2019) a través de la planilla 1905167950 por un monto de Bs. 7.303.175, 61, cuya copia simple anexamos al presente recurso marcada con la letra 'E' y que fue debidamente pagada en fecha 14 de enero de 2020.

Producto de las mismas fallas que impedían declarar tempestivamente los periodos fiscales subsiguientes, encontramos que, no fue sino hasta el 31 de enero de 2020 que [su] representada logró presentar la declaración correspondiente a los periodos comprendidos desde 28/10/2019 al 03/11/2019, 25/11/2019 al 01/12/2019, 09/12/2019 al 15/12/2019, 16/12/2019 al 22/12/2019 y 23/12/2019 al 29/12/2019. En efecto, luego de innumerables traslados al SENIAT, tanto a la Gerencia de Recaudación como a la división de informática, todo lo cual se contables de [su] representada, cuyas copias se anexan marcadas con la letra 'F'. La solución que propuso la Administración Tributaria para subsanar y regularizar la situación generada por las prolongadas fallas fue la presentación de una declaración única que agrupara las cantidades a enterar correspondientes a los periodos semanales omitidos. En vista de ello, siguiendo las instrucciones de las autoridades tributarias, [su] representada procedió a realizar una única

declaración donde se agrupó por un monto global de Bs. 231.546.377,14 (declaración y monto que comprendía las retenciones correspondientes a los periodos 28/10/2019 al 03/11/2019, 25/11/2019 al 01/12/2019 09/12/2019 al 15/12/2019, 16/12/2019 al 22/12/2019 y 23/12/2019 al 29/12/2019), según consta de planilla N° 2000371186.

(...)

[C]onsider[ó] necesario reiterar al juicio de este sentenciador, que dichos hechos efectivamente fueron ajenos a la voluntad de [su] representada y que afectan el cabal cumplimiento acostumbrado por **SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, C.A.**

En a efecto, nos referimos específicamente los incumplimientos en que incurrió la contribuyente, relativos a los periodos fiscales comprendidos entre el mes de marzo de 2020 hasta el mes de octubre de ese mismo año, puesto que ellos se verificaron en el marco de la pandemia del COVID-19, es decir, bajo el Estado de Alarma, declarado por el Ejecutivo Nacional el 13 de marzo de 2020, lo cual afectó el normal cumplimiento de sus operaciones y con ello de sus obligaciones tributarias.

Tal como argumentamos en el Escrito de Descargos y nos permitimos insistir en esta oportunidad, a partir del 13 de marzo de 2020, la Presidencia de la República inició una emisión cíclica y prolongada de Decretos de Estado de Alarma en los que se suspendió prácticamente la TOTALIDAD DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS, salvo por aquellas que, por su naturaleza, no podían ser suspendidas o detenidas, como lo eran: (i) sector de Energía Eléctrica, telefonía y telecomunicaciones, (ii) sector petrolero y gasífero, (iii) sector de la salud, tanto pública como privada, (iv) sector de traslado de valores, y, (v) sector de alimentos y distribución, entre los que no figuraba el ramo en el cual desarrolla actividades [su] representada.

Así las cosas, pese a que la Resolución reconoce que el Estado de Alarma decretado con ocasión a la pandemia del COVID-19 supone un hecho sin precedente y, por ende, declara con lugar la solicitud de eximente de responsabilidad penal durante los periodos afectados por las restricciones impuestas durante la vigencia del mismo, lo cierto es que, luego, al aplicar la eximente a específicamente el correspondiente a la semana comprendida un sólo periodo, desde el 09 de marzo de 2020 hasta el 15 de marzo de 2020 parece desconocer las especiales circunstancias en las cuales se encontró nuestro país durante todo el año 2020- e incluso desatendió y omitió el deber impuesto a la contribuyente -y a todo los ciudadanos de cumplir con las obligaciones establecidas en los Decretos de Estado de Alarma y sus sucesivas prórrogas, pues la contribuyente debía acatar lo dispuesto en el artículo 5-reiterado en todos los Decretos dictados por el Ejecutivo- conforme al cual 'Las personas naturales, así como las personas jurídicas privadas, están en la obligación de cumplir con lo dispuesto en este Decreto y serán individualmente responsable por el incumplimiento de la ciudadanía o la cabal ejecución de las disposiciones de este Decreto. Estas deberán prestar su concurso cuando, por razones de urgencia, sea requerido por las autoridades competentes'.

(...)

Como es del conocimiento general y, para todo el mundo, se convierte en un hecho público, notorio y comunicacional que, en fecha 10 de abril de 2020, el Consejo Ejecutivo de la Organización Mundial de la Salud declara al COVID-19 como una pandemia mundial. En respuesta inmediata a ello y, en el marco de esa coyuntura sanitaria, la Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela dictó el decreto No 4160 declarando el Estado de Alarma en todo el territorio nacional, Decreto que fue prorrogado en sucesivas oportunidades hasta su última extensión publicada en Gaceta Oficial No. 6.618 Extraordinario del 28/02/2021.

(...)

Ello, aunado a la suspensión de las actividades de prácticamente la totalidad de los sectores que hacen vida en el área económica del país, excluyendo aquellos esenciales o priorizados a que se refiere el artículo 9 del mencionado Decreto (es decir, aquellos que debían seguir operativos y prestando sus servicios pese a la situación sanitaria) condujo a una verdadera situación de colapso y paralización de la economía y de la mayor parte de los sectores productivos, cuyos nocivos efectos se verificaron hasta marzo de 2021.

Este Decreto fue prorrogado por (30) días más, mediante Decreto No 4186, fenecido el lapso de prórroga del anterior Decreto, en fecha 12 de mayo de 2020, se decretó nuevamente el Estado de Alarma en todo el país por treinta (30) días - prorrogables por 30 días más- (Decreto N° 4198) por considerar que persisten las circunstancias excepcionales, extraordinarias y coyunturales que motivaron en fecha 13 de marzo la declaratoria de Estado de Alarma por la epidemia mundial del coronavirus COVID-19, y que dichas circunstancias se han agravado en el orden mundial ascendiendo a más de cuatro millones de personas contagiadas en el mundo, siendo indispensable actuar con una mayor rigurosidad en la adopción de medidas con la finalidad de proteger y garantizar los derechos a la vida, la salud, la alimentación, la seguridad y otros derechos fundamentales.

Siguiendo la línea anterior y en miras de continuar resguardando a la ciudadanía se dictó el Decreto No 4247 9, dirigida al 'mantenimiento y rigurosidad de las medidas necesarias para asegurar la atención y el tratamiento oportuno de los casos sospechosos 0 efectivos de Covid-19. Posteriormente, considerando que persista la situación pandemia, ese decreto fue prorrogado por treinta (30) días más mediante el Decreto N° 4260.

La presidencia de la República, luego de vencidos los treinta (30) días de prórroga, dictó el Decreto No 4286 11, de fecha 06 de agosto de 2020, posteriormente prorrogado por treinta (30) días mediante el Decreto N° 4337 12. En vista de que la situación coyuntural sanitaria no había podido ser controlada, el Ejecutivo Nacional, en fecha 03 de noviembre de 2020, emitió el Decreto No 4361 13, el cual fue prorrogado por treinta (30) días mediante el Decreto 4. En vista de la continuidad de los nocivos efectos de la pandemia, nuevamente la Presidencia de la República, luego de vencidos los treinta (30) días de prórroga del decreto de noviembre de 2020 extendió la aplicación del mismo, mediante Decreto No 4428 de fecha 30 de enero de 2021 publicado en Gaceta Oficial No. 6.614 Extraordinario de esa misma fecha y que finalmente fue nuevamente prorrogado mediante Decreto No 4448, fechado 28/02/2021, publicado en Gaceta Oficial No. 6618 Extraordinario de esa misma fecha.

Es importante destacar que, para complementar la normativa dictada por la Presidencia de la República en los Decretos que hemos comentados y atendiendo también a las obligaciones establecidas en los artículos 1 y 2 de esos Decretos y a sus Disposiciones Finales Segundas y Terceras - la superintendencia de las instituciones del Sector Bancario de Venezuela (SUDEBAN), dictó una gama de circulares en las que instruyó una serie de lineamientos respecto del funcionamiento y operatividad de las instituciones que forman parte del sector bancario.

Así las cosas, y en el marco de esta pandemia, la SUDEBAN dictó la primera circular SIB-DSB-CJ-OD-02415, en fecha 15 de marzo de 2020, en la cual ordeno, '(...) la suspensión de manera temporal de todas las actividades que implicaran la atención directa al público a través de agencias, taquillas. Oficinas y sedes administrativas de las instituciones del sector bancario nacional.' Como evidenciamos más adelante, esta circular y las que comentaremos de seguidas, adquieren especial relevancia en el análisis y en la valoración del asunto sometido a la consideración de la Administración Tributaria.

La normativa a que nos hemos referido tanto los Decretos de Declaratoria de Estado de Alarma, como los lineamientos dictados por la SUDEBAN dentro de este contexto ponen de manifiesto la especial situación en la que se encontró el país entre el 13 de marzo de 2020 y el mes de marzo de 2021, en la que la normativa pendiente a desarrollar los lineamientos generales de estos Decretos marco, ha sido limitada y escasa, aunada a la intermitencia de la prestación del servicio bancario, cuestión que solici[ó] sea considerada por este tribunal al momento de decidir el presente recurso, pues no cabe duda de que durante lo vigencia de dichas restricciones [su] representada no pudo cumplir de manera normal con sus obligaciones fiscales por razones no imputables a ella.'

(...)

[N]o podemos dejar de referirnos al párrafo Único del artículo 10 del COT, conforme al cual, los días en que no laboren las instituciones financieras, se considerarán como días inhábiles a los efectos de la declaración y pago de las obligaciones tributarias, ello, se insiste, aunado a otras circunstancias que impidieron a [su] representada el normal cumplimiento de sus obligaciones desde marzo de 2020 hasta marzo de 2021.

Es importante destacar, ciudadano juez, que aun en los periodos de flexibilización el servicio bancario estuvo limitado y reducido, aplicando un calendario y horario sumamente restrictivo y con capacidad limitada de aforo en las oficinas bancarias, por lo tanto, aun en esos casos, no era posible el normal cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Adicionalmente, en el caso de [su] representada se verificó otra circunstancia que complicó aún más la posibilidad de cumplir con sus obligaciones tributarias, y es que [su] representada también se vio imposibilitada de realizar el enteramiento oportuno de las retenciones del IVA, por el hecho de que tales enteramientos normalmente los realiza en efectivo o a través de cheques de gerencia del Banco Provincial, entidad está en la que mantenía sus fondos, puesto que no posee cuentas bancarias en las instituciones financieras del Estado. Siendo ello así, no le era posible a [su] representada realizar pagos de tributos a través de las plataformas digitales de la banca pública, a saber, Banco de Venezuela, Banco del Tesoro y Banco Bicentenario.

(...)

Somos de la opinión que los hechos aquí descritos encuadran perfectamente como eximentes de responsabilidad por fuerza mayor y hecho del príncipe, aunado a que, conforme a lo establecido en el párrafo único del artículo 10 del COT, los días en que no laboren las instituciones financieras, se considerarán como días inhábiles a los efectos de la declaración y pago de las obligaciones tributarias, por lo que, existe respaldo suficiente, tanto de derecho como de hecho, para justificar los retrasos en que pudo incurrir la contribuyente por efecto de la declaratoria de alarma por la pandemia del COVID-19 y así espera[n] sea entendido por este tribunal respecto de los siguientes periodos fiscales:

- Semana del 31 de agosto al 15 de septiembre de 2020
- Semana del 1 de octubre al 15 de octubre de 2020
- Semana del 1 de noviembre al 15 de noviembre de 2020
- Semana del 31 de diciembre al 15 de diciembre de 2020.

(...)

En virtud del pronunciamiento anterior, la Gerencia Regional de Tributos Internos de Región Capital, aplicando lo dispuesto en el artículo 66 del COT vigente, calcula, determina y liquida los intereses moratorios equivalentes a 1.2 veces la tasa activa bancaria correspondiente, desde la fecha en que se debió pagar hasta la fecha en que fueron entrados efectivamente los tributos retenidos.

(...)

En efecto, en el presente caso no se dan las condiciones exigidas en nuestro ordenamiento jurídico para que opere la mora del deudor (mora solvendi), toda vez que la demora en que incurrió [su] representada es excusable y, por tanto, SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, C.A., no estaría incurso en un incumplimiento culposo de sus obligación, tal como lo postula la teoría del incumplimiento involuntario prevista en el artículo 1271 del código civil, aplicable a la especial materia tributaria en virtud de lo dispuesto en el artículo 7° del Código Orgánico Tributario (...).

De esta manera, aunque en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario, norma rectora de los intereses moratorios en el campo tributario, no hace ninguna referencia específica a la culpabilidad del deudor como presupuesto para la constitución de la mora, hay que aplicar los principios generales establecidos en el Derecho Común en materia de incumplimiento involuntario de las obligaciones, a los que hemos hecho referencia, y que se derivan fundamentalmente del artículo 1271 del código civil, para concluir que sería inequitativo y antijurídico condenar a [su] Representada al pago de intereses moratorios por un retardo que se debe a errores excusables de derecho.

(...)

‘Sin menoscabo de los planteamientos expuestos y atendiendo a las especiales circunstancias bajo cuyo contexto se produjeron en el caso objeto de examen los incumplimientos detectados por el órgano fiscal acreedor, conviene destacar que la doctrina ha circunscrito el adjetivo ‘moratorios’ aludido en la norma contenida en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, única y exclusivamente al retardo que es producto de la intención dañosa (doloso) o al que deriva de la negligencia, impericia o imprudencia del sujeto pasivo (culposo). De allí que si la causa extraña no imputable libera al deudor de cumplir con la obligación tributaria principal (en ese caso, el enteramiento oportuno de los montos retenidos), también podría eximirlo de pagar los intereses moratorios derivados del incumplimiento, pues la presencia de dicho acontecimiento impediría la existencia de la mora en el supuesto concreto.’

(...)

Así pues, ciudadano juez, la interpretación de la normativa atinente a los intereses moratorios debe ser matizada con la necesaria integración de los artículos 1271 y 1272 del código civil Venezolano para concluir que, en este caso, dado que la actuación de [su] representada se habría generado por causas ajenas a su voluntad, no sería procedente la liquidación de intereses moratorios y así solicito[6] respetuosamente sea declarado por ese Tribunal.

2. “(...) NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN SNAT/INTI/GRTI/ RCA/DSA/21-AP-223/2022-00104 POR ESTAR FUNDADA EN (...) FALSO SUPUESTO DE HECHO RESPECTO DE LOS PERÍODOS FISCALES COMPRENDIDOS ENTRE EL 26/08/2019 HASTA 29/12/2019 (...).

[L]a actuación fiscal, incurrió en falso supuesto de considerar a la última declaración como correcta, siendo que, en realidad, lo era la declaración presentada 13/12/2019, esto es, la planilla N° 1905167950, cuyas retenciones fueron enteradas el 14 de enero de 2020.

3. “(...) VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LA LEGALIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA EN SUS MANIFESTACIONES DEL PRINCIPIO DE TIPICIDAD Y DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (...).

[L]a Resolución objeto de impugnación al violar disposiciones de orden constitucional se encuentra viciada de nulidad absoluta, conforme a lo dispuesto en los numerales 1 y 3 del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOP como se detallará de seguidas).

La determinación de la sanción de multa, específicamente en su mecanismo de actualización de la multa impuesta a [su] representada, efectuada por la Administración Tributaria en la Resolución impugnada, da, resulta inconstitucional por violentar los principios de legalidad y como corolario de ellos, el de tipicidad e irretroactividad de las penas, el principio de seguridad jurídica, capacidad contributiva y libertad económica que conforman el sistema tributario y se encuentran expresamente regulados y amparados en los artículos 24, 25, 49, 112 y 317 de la CRBV.

Así las cosas, la administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 115 numerales 3 y 4 del COT 2014 sancionan, en primer lugar, por el enteramiento tardío en las oficinas receptoras de fondos nacionales, ‘(...) con multa del cinco por ciento (5%) de los tributos retenidos o percibidos, por cada día de retraso en su enteramiento, hasta un máximo de cien (100) días’ y, en segundo lugar, ‘con multa de un mil por ciento (1000 %) del monto de las cantidades retenidas (...)’. Luego, una vez obtenido dicho monto en bolívares y, de conformidad con lo dispuesto la

primera parte del artículo 92 del COT de 2014, se determina su valor en unidades tributarias (UT) para el momento en que se incurre en el ilícito, y la tasa de mayor valor de cotización publicada por el BCV, en los casos en que resulta aplicable, *rationae temporis* el COT de 2020.

Hasta ese momento, con la determinación no se vulnera derecho constitucional alguno, no obstante, cuando en aplicación de lo dispuesto en la última parte de las normas antes citadas, la Administración Tributaria calcula el monto total de la sanción aplicando el valor de la unidad tributaria y el mayor tipo de cambio actual, es decir, las vigentes para el momento del pago -o a la fecha de emisión de la resolución-, se ven vulnerados los principios antes comentados, lo que constituye una flagrante violación de los derechos y garantías constitucionales que informan el sistema tributario que afectan el acto impugnado de un vicio de nulidad absoluta.

(...)

✓ En cuanto al principio de tipicidad esta norma carece de seguridad jurídica al no permitir al contribuyente, en este caso a [su] representada, conocer de manera objetiva, cual es la consecuencia o pena aplicable a la conducta por ella observada en el momento de la comisión del ilícito, vulnerando el principio de orden constitucional.

(...)

[V]ulneran la garantía y derecho del contribuyente de conocer de manera objetiva la pena aplicable a la misma, debido a que es imposible conocer cuál será el momento del pago al ello depender de las potestades sancionatorias en las funciones de fiscalización y control fiscal de la Administración Tributaria cuyo único límite es la prescripción. Esta garantía vulnerada está amparada tanto por el numeral 6 del artículo 49 de la CRBV en concordancia con el artículo 317 *eiusdem*, como por el artículo 1 del Código Penal (CP).

(...)

Ahora bien, es el caso que la disposición contenida en última parte del artículo 92 del COT, tanto en su versión de 2014 como la de 2020, establece una pena cuya cuantía y determinación depende de un factor o conocido por el contribuyente para el momento de la comisión del ilícito tributario, pues su cuantía queda supeditada al valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago, valor que depende de un factor incierto y no controlado por el contribuyente, pues se encuentra asociado a la fluctuación de la inflación durante el transcurso del tiempo que tarde la Administración Tributaria en imponer la referida sanción y, lo que es peor aún, en el tiempo que puede faltar un eventual procedimiento de impugnación, en el supuesto de que el contribuyente decidiera, como en el presente caso, cuestionar la legalidad del acto de determinación de sanciones o de simplemente intentar obtener la corrección de errores materiales.

(...)

En efecto al establecer que la pena de multa se determinará aplicando el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago o el tipo de cambio más alto al momento del pago, se está retrotrayendo la aplicación de una norma dictada con posterioridad a la comisión del ilícito. Es así como la Providencia Administrativa que establece el valor de la unidad tributaria aplicable para el momento del pago, cuya entrada en vigencia ocurre en un período posterior al de la comisión del ilícito, se aplica para cuantificar y regir situaciones acaecidas en el pasado en el pasado, en lugar de, tal como expresamente lo indican dichas Providencias para regular las determinaciones de obligaciones tributarias de los períodos que inicien después de su entrada en vigencia. De igual manera ocurre con los tipos de cambio publicados por el BC

(...)

[L]a Resolución impugnada al determinar la sanción de multa impuesta a [su] representada en aplicación de normas que vulnera el principio constitucional de legalidad tributaria y, más específicamente y como consecuencias de este, los principios de tipicidad e irretroactividad de la ley, está afectada de un vicio de nulidad absoluta no convalidable ni subsanable, por lo que solicito[ó] a ese Tribunal que desaplique, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 334 de la CRBV, por la vía de control difuso de constitucionalidad, la parte in fine de los artículos 92 del COT de 2014 y 2020, aplicables *rationae temporis*, y, por tanto, deje sin efectos dicho acto administrativo y ordene a la Administración Tributaria emitir un nuevo acto determinativo de la sanción respectiva aplicando el valor de la unidad tributaria o del tipo de cambio vigente para la fecha de comisión del ilícito tributario.

(...)

En efecto, el pretender la aplicación retroactiva del valor de la unidad tributaria para el cálculo de la multa con fundamento en la parte in fine del artículo 92 del COT de 2014 y/o de la tasa de cambio de mayor cotización con fundamento en la parte in fine del artículo 92 del COT de 2020, violenta flagrantemente el principio constitucional de la irretroactividad de la ley. En este sentido, y partiendo del principio bajo estudio, tenemos que en el caso que motiva el presente recurso, el valor de la unidad tributaria que pretende ser utilizada para la determinación de las multas correspondientes a los períodos fiscales bajo la vigencia del COT de 2014 (Bs. 0,40 por cada unidad tributaria) le fue asignado mediante Providencia Administrativa identificada con la nomenclatura SNAT/2022/000023 emitida por el SENIAT, publicada en Gaceta Oficial No 42.359 de fecha 20 de abril de 2022. Es decir, la citada norma tendrá vigencia desde su publicación en Gaceta Oficial, no obstante, se pretende su aplicación a ejercicios o situaciones pasadas, en franca contradicción del tantas veces mencionado principio de Irretroactividad de la Ley. Lo mismo sucede con la tasa de cambio de mayor cotización publicada por el BCV, que resulta aplicable a los períodos a los que aplica *rationae temporis* el COT de 2020, pues se pretende aplicar retroactivamente y a situaciones pasadas una tasa de cambio publicada en fecha posterior.

En este punto finalizó diciendo:

En consecuencia, la determinación efectuada por la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Contribuyentes Especiales de Tributos Internos de la Región Capital en la Resolución impugnada se encuentra viciada de nulidad absoluta, al aplicar dicha disposición y calcular la sanción de multa impuesta a SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, C.A., tomando en consideración el valor de la unidad tributaria vigente para el momento en que se emitió la referida Resolución y/o la tasa de cambio de mayor cotización publicada por el BCV a dicha fecha, en lugar de aplicar la unidad tributaria vigente y/o la tasa de cambio de mayor cotización publicada por el BCV para la fecha en que se cometió el ilícito, fórmula que respetuosamente solicito[ó] sea considerada a efectos de cuantificar la sanción aplicable a los ilícitos cometidos por [su] representada (...).

3.1 (...) VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA (...).

[E]n efecto, la reexpresión de la sanción de multa por efecto de la inflación con fundamento en la variación del valor de la unidad tributaria o del tipo de cambio más alto, entre la fecha de la comisión de la infracción y el momento del pago de dichas sanciones pecuniarias supone un desconocimiento de las nociones jurídicas elementales y una flagrante violación del principio constitucional de la capacidad contributiva.

(...)

En principio, el fin o propósito de la reexpresión de las obligaciones es evitar el perjuicio que la pérdida de valor del dinero por efecto de la inflación pueda producir en el acreedor. Bajo dicha premisa fue incorporado en el COT de 1994 el parágrafo único del artículo 59. Sin embargo, dicha norma fue declarada parcialmente inconstitucional por decisión de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de fecha 14 de diciembre de 1999.

(...)

Así las cosas, y aun cuando la decisión de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia, parcialmente transcrita ut supra, se refiere específicamente a la indexación de la obligación tributaria principal y no a las sanciones, tal como lo indica José Andrés Octavio 22, la misma resulta perfectamente aplicable a la reexpresión de las sanciones de multa prevista conforme al mecanismo de actualización contemplado en la última parte de los artículos 92 del COT de 2014 y 2020, pues no cabe duda que, dicho mecanismo lo que encierra es una fórmula para la indexación de las sanciones.

En este sentido, observamos que es cierto que la actualización monetaria o indexación, debe siempre tener una finalidad indemnizatoria puesto que buscar evitar el perjuicio del Fisco por la pérdida de valor de la moneda producto de la inflación, por lo cual, tanto la doctrina como la jurisprudencia, son contestes en afirmar respecto a las obligaciones de valor, más no las dinerarias, respecto de las cuales la exigibilidad del interés viene a resarcir en forma íntegra dicho daño, tal como será prolijamente expuesto de seguidas.

Sin embargo, admitir que la sanción se incremente, por aplicación del valor de la unidad tributaria vigente al momento del pago, y, conjuntamente con ello, exigir intereses, calculados a la tasa activa bancaria promedio ponderada de la banca comercial para operaciones activas, incrementada en dos puntos porcentuales (como lo prevé el COT en su artículo 66 y la resolución impugnada), lo que supone es la consagración de un doble premio para el Estado, quien se ve beneficiado por el transcurso del tiempo al garantizarse el mantenimiento del valor de la multa frente a la inflación, por una parte, y por la otra resarcirse del retardo en el pago del tributo que constituye la conducta ilícita sancionada, a través de la exigencia de tales intereses, los cuales, por cierto, ya incluyen, como igualmente quedará expuesto, una porción que incluye el factor inflacionario en su determinación.

(...)

Adicionalmente, es menester observar que aún en el entendido de que el fin de la norma sea resarcir el daño que la pérdida de valor de la moneda pueda generar en la Administración Tributaria como acreedora de la obligación tributaria, lo cual, insistimos, no es imputable, bajo ningún concepto, al contribuyente, no sólo porque ello depende de un fenómeno que no controla, sino porque, además, el impacto de la misma depende principalmente de la eficacia de la Administración Tributaria en ejercer sus facultades de control y fiscalización, así como sus potestades sancionatorias, se estaría castigando al deudor por la falta de acción del acreedor, lo que a todas luces supone una terrible desigualdad dentro de la relación jurídica tributaria, siendo evidente, además, el que la Administración Tributaria cuenta con un mecanismo más idóneo para resarcir dicho daño.

Así, los intereses moratorios son el mecanismo escogido por el legislador para resarcir el daño generado por el contribuyente por el incumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias. Adicionalmente, nos permitimos observar que los intereses moratorios, tal y como están concebidos en el artículo 66 del COT, suponen un rescabimiento del daño ocasionado por el transcurso del tiempo que no sólo considera y, suficientemente, los efectos de la inflación puesto que la tasa aplicable es la tasa activa promedio de los seis principales bancos del país incrementada en dos puntos porcentuales, sino que, en cierto modo se podría afirmar supone un lucro adicional para el acreedor en virtud de dicho incremento.

En este punto nos permitimos observar que el mecanismo de cálculo y ajuste de las sanciones que establece el artículo 92 in fine del COT, tanto en su versión de 2014 como de 2020 que prevé que las sanciones establecidas en términos porcentuales se conviertan bien en unidades tributarias al valor de las mismas al momento de la comisión del ilícito y se liquidarán tomando en consideración el valor de la unidad tributaria al momento del pago y/o el de la tasa de cambio de mayor cotización publicada por el BCV al momento de la comisión del ilícito y se liquidarán tomando en consideración la tasa de cambio de mayor valor publicada por el BCV al momento del pago, no es más que un mecanismo, legalmente concebido, de indexar el monto de dichas sanciones, lo cual luce insólito, sabido como lo es, que ya la figura de la indexación, como sistema de corrección monetaria, ha sido declarada inconstitucional, en el ámbito de derecho tributario, al menos en los términos que lo previo el COT de 1994 y que de alguna manera persisten dado el régimen de causación de intereses de mora.

Solicito[ó] para este caso en concreto y, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 de la [Constitución de la República Bolivariana de Venezuela], este Tribunal desaplique el artículo 92 in fine del COT de 2014.

3.2 “(...) VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EFICIENCIA QUE RIGE EL SISTEMA TRIBUTARIO (...).

[A]nte una fórmula de actualización de las multas que no sólo vulnera y transgrede principios fundamentales como el de legalidad tributaria y como corolario de éste, los tantas veces irretroactividad mencionados principios de tipicidad, y seguridad jurídica, sino que, adicionalmente se sanciona a la contribuyente por la inflación imperante en el país, producto de la falta de adopción de las políticas económicas y monetarias necesarias para garantizar la estabilidad del valor de nuestro signo monetario y supone además, una forma en la que adicionalmente se termina beneficiando la propia Administración por la demora en la que incurre en sus labores de verificación y fiscalización respecto del adecuado cumplimiento de la obligación tributaria por parte del Contribuyente.

3.3 “(...) VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DEL EJERCICIO DE LA LIBERTAD ECONÓMICA (...).

[L]a aplicación de la última parte del artículo 92 del [Código Orgánico Tributario], supone una flagrante violación a los Principio Constitucionales de legalidad, razón por la cual insit[ió], los principio de tipicidad e irretroactividad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, eficiencia y libertad económica, que deben informar el sistema tributario y se encuentran consagrados en la Constitución en sus artículos 24, 25, 44, 49, 112 y 317 (...).

4. “(...) APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA SANCIÓN MÁS FAVORABLE AL INFRACTOR (...).

[S]olicito[ó] se aplique de manera retroactiva las normas sancionatorias y actuaciones de sanciones prevista en el artículo 115 numerales 3 y 4 del [Código in comento], a la totalidad de los ilícitos imputados, puesto que la aplicación de las sanciones calculadas conforme a las normas actualmente vigentes resultan, para el momento de consignación del presente escrito, más beneficiosas para [su] representada (...).

5. “(...) FALSO SUPUESTO DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA POR LA APLICACIÓN ERRÓNEA DE LAS SANCIONES DE CONCURRENCIA (...).

[N]o existe duda del error en que incurrió la División de Sumario Administrativo cuando determinó que la multa total luego de aplicar la norma de concurrencia ascendía a la cantidad de Bs. 22.636.495,34, en lugar de Bs. 20.581.267,51, que es el monto que resulta de la correcta aplicación de la norma contenida en la disposición del artículo 82 del COT vigente.

(...)

[P]ara el caso de aplicar la unidad tributaria vigente al momento de la comisión del ilícito, si se aplica la regla de la concurrencia de sanciones prevista en el artículo 82 del COT el monto total por concepto de sanciones sería de cinco mil novecientos cuarenta y dos bolívares con noventa y seis céntimos (Bs. 5.942,96).

(...)

[S]i se aplica el valor de la unidad tributaria para el momento en que [su] representada enteró las retenciones de manera voluntaria, aplicando la regla de concurrencia de sanciones que dispone el artículo 82 el monto total de sanciones sería ochenta y tres millones cincuenta y tres bolívares con sesenta y cuatro céntimos (Bs. 83.053,64).

(...)

PETITORIO

[S]olicit[ó] de es[e] Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (...) 1. Admita y sustancie el presente Recurso Contencioso Tributario conforme a derecho. 2. Declare la nulidad absoluta de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo identificada con las siglas SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/21-AP-233/ 2022-00104, emitida por la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del SENIAT, en fecha 03 de mayo de 2022 y notificada en fecha 13 de junio de 2022. 3. Acuerde la suspensión de efectos del acto administrativo recurrido (...). (Sic). (Negrillas del original). (Interpolados de esta Sala).

II DECISIÓN APELADA

Mediante sentencia Nro. 2364 del 30 de abril de 2024, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento del asunto previa distribución, declaró sin lugar el recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, interpuesto por la representación judicial de la precitada sociedad mercantil el 27 de julio de 2022, en atención a lo siguiente:

“(…)

Delimitada la litis en los términos expuestos, pasa esta Juzgadora a decidir y al respecto observa:

i) Eximente de Responsabilidad Penal Tributaria por Caso Fortuito o de Fuerza Mayor.

En lo concerniente al caso fortuito o de fuerza mayor, la contribuyente sostuvo que por causa de fuerza mayor incurrieron en el incumplimiento y retrasos en la presentación de las declaraciones de retenciones del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) causados durante los meses en que tuvo lugar la falla eléctrica generalizada de 2019 y durante la vigencia de la declaratoria de Estado de Alarma por efecto de la pandemia del COVID-19.

Ante tales aseveraciones, este Tribunal estima pertinente traer a colación el contenido del artículo 1271 del Código Civil, el cual establece que:

“(…)

De los preceptos normativos y jurisprudenciales in comento, se evidencia que el caso fortuito o de fuerza mayor constituye una eximente de responsabilidad, siempre y cuando quede fehacientemente demostrado que dichas circunstancias imprevisibles y totalmente ajenas a la voluntad de la contribuyente, le impidieron cumplir con la obligación tributaria, pues no basta sólo alegar su existencia.

Establecido lo anterior, este Tribunal pasa a efectuar una revisión exhaustiva de las actas procesales que conforman la presente causa y al efecto, se observa que:

En la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/21-AP-223/2022-00104 dictado en fecha 03 de mayo de 2022 por la Gerencia Regional de Tributos internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a través de la cual confirmó el Acta de Reparación N SNAT/INTI/GRTI/RCA/STIB/ AF/FP/IVA/2021/128/000092 de fecha 10/08/2021, se dejó asentado a lo atinente a la eximente de responsabilidad penal tributaria por fuerza mayor solicitada por la representación judicial en su escrito de descargo, lo siguiente:

“(…)

No obstante de lo reflejado (...) en la prenombrada Resolución, se evidencia in auto que la contribuyente siguió incurriendo en retrasos en los períodos fiscales en el año 2019 y 2020, en su carácter de Agente de Retención en materia de Impuesto al Valor Agregado, en los meses que a continuación se mencionan: 29/04/2019 al 05/05/2019; 24/06/2019 al 30/06/2019; 26/08/2019 al 01/09/2019; 02/09/2019 al 08/09/2019; 09/09/2019 al 15/09/2019; 16/09/2019 al 22/09/2019; 30/09/2019 al 06/10/2019, 07/10/2019 al 13/10/2019; 14/10/2019 al 20/10/2019; 21/10/2019 al 27/10/2019; 28/10/2019 al 03/11/2019; 04/11/2019 al 10/11/2019; 11/11/2019 al 17/11/2019; 18/11/2019 al 24/11/2019; 25/11/2019 al 01/12/2019; 02/12/2019 al 08/12/2019; 09/12/2019 al 15/12/2019; 16/12/2019 al 22/12/2019; 23/12/2019 al 29/12/2019; 30/12/2019 al 05/01/2020; 06/01/2020 al 12/01/2020; 13/01/2020 al 19/01/2020; 20/01/2020 al 26/01/2020; 27/01/2020 al 02/02/2020; 03/02/2020 al 09/02/2020; 10/02/2020 al 16/02/2020; 17/02/2020 al 23/02/2020; 24/02/2020 al 01/03/2020; 09/03/2020 al 15/03/2020, excusándose que dicho incumplimiento obedece a fallas eléctricas para los períodos 2019 y Pandemia Sanitaria COVID 19, ocasionadas en el territorio nacional.

Si bien es cierto fue público y notorio, los hechos ocurridos en el país, también es cierto que la contribuyente retuvo dichos impuestos en su calidad de Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) en esas mismas fechas fiscalizadas, haciendo caso omiso a la obligación tributaria de retener y enterar dentro del lapso previsto en la Ley el Impuesto al Valor Agregado por ante la Administración Tributaria (SENIAT), de conformidad con los días de calendario correspondiente a la Providencia Administrativa N° SNAT/2018/0128 de fecha 31/08/2018, publicada en Gaceta Oficial N° 41.468 de fecha 27/07/2018, pudiendo éste acudir in vista de la dificultad de entrar al portal del SENIAT, dirigirse directamente a sus oficinas.

En sintonía con lo antes expuestos, este Órgano Jurisdiccional considera pertinente traer a colación el contenido del artículo 11 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2002/1455, de fecha 29 de noviembre de 2002, publicada en Gaceta Oficial de la República 8 Bolivariana de Venezuela, bajo el N° 37.585 en fecha 05 de diciembre de 2002, el cual es del siguiente tenor:

“(…)

De la precipitada lectura del postulado transcrito, establece claramente la obligación que posee los sujetos pasivos calificados como sujetos especiales en su condición de agente de retención para realizar las declaraciones y efectuar el enteramiento de las retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado a través del Portal del SENIAT, así como en caso excepcionales en los que fuera imposible hacerlo por vía electrónica, poderla efectuar ante la taquilla de contribuyentes especiales, es decir, ante la Gerencia Regional de Tributos correspondiente dentro del plazo establecido, quedando así plenamente demostrado que la contribuyente disponía de otros medios idóneos para dar cumplimiento a la obligación tributaria, aún y cuando el portal web de la Administración Tributaria presentase fallas por motivos de sistema eléctrico, y por el otro lado, in cuanto a los períodos fiscalizados en el año 2020, el cual se evidencia también el pago de las declaraciones fuera del lapso, arguyendo la mencionada contribuyente que tal motivo surgió bajo estado de Emergencia ocasionada por la pandemia COVID 19, vivida in todo el territorio nacional y a nivel Mundial, no es excusa alguna para no haber cumplido con el pago de dicho tributo, ya que lo pudo haber realizado a través del portal del Seniat, y por cuanto no consta in autos pruebas suficientes que demuestren que dicho incumplimiento adolece a causa imputable a la contribuyente, este Tribunal in consecuencia desecha dicho alegato. Así se declara.

ii) Falso Supuesto de hecho y de derecho.

En lo que atañe al falso supuesto denunciado, es menester considerar que el vicio de falso supuesto se configura cuando la Administración al dictar un determinado acto administrativo, fundamenta su decisión in hechos inexistentes, o sin guardar la adecuada vinculación con el o los asuntos objeto

de decisión, verificándose de esta forma el denominado falso supuesto de hecho; de la misma manera, cuando los hechos que sirven de fundamento a la decisión administrativa corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero la Administración al emitir su pronunciamiento los subsume en una norma errónea o inexistente en el derecho positivo, se materializa el falso supuesto de derecho. 'Por tal virtud, cuando el acto administrativo ha sido dictado bajo una incorrecta apreciación y comprobación de los hechos en los cuales se fundamenta, el mismo resulta indefectiblemente viciado en su causa. (Vid. Sentencia de la Sala Político Administrativa No. 00066 del 17 de enero de 2008, caso: 3 Com International Inc., Sucursal Venezuela).'

Ahora bien, cabe destacar que los actos administrativos deben cumplir con una serie de requisitos de fondo y de forma, para que se consideren que son válidos. Como requisitos de fondo, encontramos: la competencia, la base legal, el objeto, la causa o motivos y la finalidad del acto; como requisitos de forma, se debe mencionar la motivación, las formalidades procedimentales y la exteriorización del acto.

En cuanto al cuarto requisito de fondo que afecta la validez del acto administrativo, llamado causa o motivo del acto, la doctrina patria ha señalado: (...)

Se debe advertir que, no solamente incurre la Administración en falso supuesto cuando dice haber constatado unos hechos que en verdad no ocurrieron, o habiéndose verificado éstos yerra en su calificación, sino también cuando habiéndose comprobado los hechos realmente ocurridos y calificándolos correctamente, se equivoca en la aplicación de la norma jurídica. De allí la distinción por parte de la doctrina y de la jurisprudencia de falso supuesto de hecho, falso supuesto de derecho o de la existencia en el acto de ambos.

El falso supuesto es un vicio que puede configurarse tanto del punto de vista de los hechos como del derecho y afectan lo que la doctrina ha considerado la 'Teoría Integral de la Causa', la cual consiste en agrupar todos los elementos de forma y fondo del acto administrativo de forma coherente y precisa conforme a la norma, analizando la forma en la cual los hechos fijados en el procedimiento, se enmarcan dentro de la normativa legal aplicable al caso concreto, para atribuir a tales hechos una consecuencia jurídica acorde con el fin de la misma.

La causa así viciada perturba la legalidad del acto administrativo, haciéndolo conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, anulable o relativamente nulo.

(...)

Definido el vicio de falso supuesto, el operador jurídico que analiza la norma debe, corroborar si los hechos objeto del debate y el derecho aplicado a los mismos fueron adecuados correctamente, para verificar entonces que ninguno de estos vicios de falso supuesto se haya originado al momento que la Administración manifestó su voluntad por medio del acto administrativo recurrido.

En el caso que sub iudice, la contribuyente sostiene que el falso supuesto de hecho por cuanto la Administración Tributaria no tomo en consideración los hechos acaecidos en las fallas eléctricas para los periodos fiscal del año 2019 y la pandemia COVID 19 para los periodos fiscal 2020, con respecto a este punto, esta Juzgadora declara inoficioso pronunciarse sobre el mismo, ya que fue decidido en el punto anterior: **Así se decide.**

Asimismo, invocaron falso supuesto de hecho en cuanto el error de reemplazo correspondiente a la semana 26/08/2019 al 01/09/2019 enterada el 14/01/2020, que en vista situación se generó una nueva Planilla de Liquidación N° 2000406218 por un monto de Bs. 7.303.175,6, que se pagó nuevamente el 04 de marzo de 2021, siendo que dicha cantidad ya había sido enterada el 14/01/2020.

Ahora bien, del análisis exhaustivo a las actas procesales que cursan en autos, se evidencia que consta en autos en el anexo identificado con la letra 'J' un estado de compras internas, llevado por la contribuyente (...), y una factura emanada por Inversiones JF EXPRESS 205, C.A., consignada como anexo 'K', las cuales fueron consignadas por la representación judicial de la contribuyente in comento, en su escrito recursorio, y que dichos documentos no son pruebas suficientes de que se generó una nueva planilla de liquidación sobre un monto que ya supuestamente la contribuyente había pagado, motivo por el cual se desecha el falso supuesto de hecho incurrido por parte de la Administración Tributaria. **Así se declara.**

Con respecto al falso supuesto de derecho invocado por la errónea aplicación del artículo 82 del Código Orgánico Tributario de 2020 vigente, por cuanto la Administración Tributaria toma el cúmulo o grupo de sanciones derivadas de ilícitos materiales como la Sanción más grave', a los efectos el artículo 82 eiusdem, establece lo siguiente:

(...)

De la lectura de la precitada Sentencia se colige que efectivamente, la figura de la concurrencia o concurso de infracciones, entendida esta como la comisión de dos o más hechos punibles de la misma o diferente índole, verificados en un mismo procedimiento fiscalizador.

Así, en los supuestos de sanciones pecuniarias, en donde se configure la concurrencia en materia tributaria, se aplicará dicha figura tomando la sanción más grave, a la cual se le sumará el término medio de las otras penas correspondientes al resto de las actuaciones antijurídicas cometidas.

Por último, la disposición transcrita prevé como regla general que la concurrencia se utilizará 'aun cuando se trate de tributos distintos o de diferentes periodos', teniendo como condición que las consecuencias sean impuestas en un mismo procedimiento.

Puntualizado lo anterior, cabe destacar que, de la lectura de las actas que conforman el presente expediente se observa que la contribuyente realizó la misma conducta en forma repetitiva en los periodos 2019 y 2020, en materia de Impuesto al Valor Agregado, incurriendo con la normativa previstas en el artículo 109 numeral 2 del Código Orgánico Tributario y sancionadas en los artículos 115 numeral 3 y 4; y 103 numeral 3 del presente Código, a los efectos este Tribunal considera pertinente traer a colación los prenombrados artículos, que establecen lo siguiente:

(...)

Ahora bien en el caso que se sub sume, la Administración Tributaria aplicó correctamente la concurrencia de infracciones prevista en el artículo 82 del Código Orgánico Tributario vigente, ya que con arreglo del aludido artículo y de la Jurisprudencia vinculante arriba citada, procedió aplicar la sanción más grave aumentada por la mitad de las otras sanciones, en consecuencia se desestima dicho alegato. **Así se declara.**

iii) Violación constitucional a los principios de legalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, eficiencia y libertad económica.

La representación de contribuyente sostiene la violación de los principios constitucionales, en base a la multa prevista en el artículo 92 del Código Orgánico Tributario vigente, que es del siguiente tenor:

(...)

De la norma ut supra transcrita, prevé la sanción de multa, que será pagada de acuerdo a términos porcentuales, equivalente al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, no obstante del valor de la moneda de mayor denominación, se utilizara el valor de la misma vigente al momento del pago.

Así las cosas, este Tribunal estima pertinente traer a colación el contenido del artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual reza:

(...)

En cuanto a la aplicación de las multas, es importante traer a colación lo expresado por nuestro Tribunal Supremo de Justicia en diversas ocasiones,

acerca del contenido y alcance del derecho a la libertad económica, propiedad y la garantía de no confiscación, señalados en la Sentencia N° 00766 de fecha 1 de julio de 2004, la cual reza:

(...)

Por su parte, [su] Carta Magna establece en su artículo 112, 115 y 116 el derecho a la libertad económica, propiedad y la garantía de no confiscación, los cuales a tenor de lo siguiente:

(...)

El texto constitucional estatuye el deber del estado de respetar la libertad económica de los ciudadanos, ordenando una distribución justa y equilibrada en el sostenimiento de las cargas públicas a través del tributo, vinculados directamente con la obligación de tributar propiamente dicha, vale decir, al deber que tiene todo ciudadano de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas a través del pago de los diferentes impuestos creados para tal fin.

(...)

En consonancia con lo anteriormente expuesto, se deduce que el denominado Principio de la Capacidad Contributiva, alude, por una parte, a la aptitud para concurrir con los gastos públicos y, por otra, a la capacidad económica de los contribuyentes como medida concreta de distribución de las cargas tributarias. Así, esta capacidad comporta una doble condición que se traduce como causa del deber de contribuir; visto que todo tributo debe obedecer a una determinada capacidad contributiva y como un límite al deber de sostenimiento de las cargas públicas en aras de justicia y razonabilidad en la imposición.

(...)

En concordancia con los criterios de la Sala, se concluye que el artículo 92 del Código Orgánico Tributario no resulta inconstitucional pues el mismo sólo es referido a un mecanismo de protección para de los efectos inflacionarios de la economía a fin de evitar que con el pasar del tiempo disminuyan los efectos de la sanción, por tal razón se desestima este alegato. **Así se decide.**

En consecuencia, declarado lo anterior, resulta forzoso para éste juzgado declarar a su vez improcedente la solicitud de Desaplicación por Control Difuso de la inconstitucionalidad la norma contenida en el artículo 92 in comento, por cuanto ha quedado evidenciado que el mismo no lesiona los derechos constitucionales de la contribuyente. **Así se decide.**

iv) La aplicación de la retroactividad de la sanción más favorable al infractor

Sostiene la representación judicial de la contribuyente, que la aplicación retroactiva a las normas sancionatorias y actualización de sanciones, establecidas en el artículo 115 numerales 3 y 4 del Código Orgánico Tributario de 2020 vigente, a la totalidad de los ilícitos impugnados, puesto que la aplicación de las sanciones calculadas conforme a las normas actualmente vigentes resultan, en términos económicos menores que la prevista en el Código Orgánico Tributario de 2014, de conformidad con lo establecido en artículo 24 la Constitución de la República Boliviana de Venezuela.

En esta Juzgadora considera que no es aplicable la retroactividad de la normativa tributaria solicitada por la representación judicial de la contribuyente por cuanto la metodología de cálculo de la sanción de los textos normativos tributarios son totalmente diferentes, entendiéndose que para el Código Orgánico Tributario vigente del 2014, se expresaba en Unidades Tributarias, mientras que para el Código Orgánico Tributario vigente 2020, la sanción es prevista de acuerdo a la tasa de cambio de la moneda de mayor valor, publica por el Banco Central de Venezuela. **Así se decide.**

VII

DECISION

En virtud de lo anteriormente expuesto, este Tribunal Superior Primero Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara **SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente 'SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, C.A', contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/21-AP-233/ 2022-00104, emitida por la División de Sumario de la Gerencia Regional de Tributos Internos de contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fecha 03 de mayo de 2022 y notificada en fecha 13 de junio de 2022, y levantada en materia de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado en los periodos impositivos de enero 2019 hasta abril 2021 (...)" (Sic). (Resaltado del texto original).

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 19 de febrero de 2025, la abogada Elina Pou Ruan, antes identificada, actuando como apoderada judicial de la sociedad mercantil Samsung Electronics de Venezuela, C.A, presentó escrito de fundamentación de la apelación, en el que alegó lo siguiente:

“(...)

IV.1.1. FALSO SUPUESTO POR INAPLICACIÓN DE LA NORMA MÁS FAVORABLE POR ERRADA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 92 DEL COT, DEL ARTÍCULO 24 DE LA CRBV Y DEL ARTÍCULO 8 DEL COT.

(...)

[A]demás de no pronunciarse respecto a las sanciones más beneficiosas en términos económicos para la recurrente, el juez de instancia incurre en una errada interpretación del artículo 92 del COT, y en una errada interpretación del artículo 24 de la CRBV y 8 del COT, particularmente en lo que respecta al sentido y propósito de la excepción al principio de irretroactividad consagrada en ambos artículos, según se explica a continuación.

Ciudadanos Magistrados, el falso supuesto en el cual incurrió el juez a-quo, queda claramente evidenciado en la afirmación según la cual, 'no es aplicable la retroactividad de la norma tributaria solicitada por la representación judicial de la contribuyente por cuanto la metodología de cálculo de la sanción de los textos normativos tributarios es totalmente diferente'.

En efecto, en tal afirmación se aprecian dos premisas equivocadas, la primera de ellas, que la norma contenida en el artículo 92 del COT establece una metodología de cálculo diferente; y la segunda, dicha de manera implícita, que la aplicación retroactiva requiere que las normas sean 'iguales'.

Ante ambas premisas, cabe preguntarse si acaso tendría algún sentido la aplicación retroactiva de una norma posterior que sea igual a la anterior. Al contrario, la excepción al principio de irretroactividad se basa en la ocurrencia de dos condiciones concurrentes: i) que las normas sean distintas y/o conduzcan a resultados diferentes, como es el caso del artículo 92 del COT, y ii) que la aplicación de la nueva norma favorezca o sea más benévola al infractor.

Por ello, es evidente que estamos ante una errónea interpretación de los elementos que conforman la excepción a la regla general de la irretroactividad y del artículo 92 del COT, cuyo propósito en ambas versiones (2014 y 2020) es establecer una metodología de cálculo en función de la 'unidad de medida' de la operación algebraica que da lugar al quantum de las sanciones de multa, es decir, en función del parámetro que permita cuantificar las sanciones expresadas en términos porcentuales, por lo que, contrariamente a lo que sostiene el Tribunal de instancia, no se trata de una 'metodología de cálculo diferente', se trata de la unidad de medida de la sanción, la cual por haber sido modificada o sustituida en el COT 2020 por el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela (TC-MMV-BCV), constituye el elemento fundamental y determinante para aplicarlo retroactivamente a los ilícitos cometidos por la contribuyente bajo la vigencia del COT 2014.

En ese sentido, las multas fijadas en términos porcentuales en el artículo 115 numerales 3 y 4 del COT, a los ilícitos cometidos por la contribuyente bajo la vigencia del COT 2014, deben ser calculadas conforme al patrón de medición establecido en el artículo 92 del COT 2020, dado que el resultado es menor en términos económicos.

Con base en lo expuesto, es evidente que el juez a-quo tergiversa e interpreta erradamente las normas al hablar de metodologías de cálculo diferentes en lugar de la 'unidad de medida', por lo que, la premisa según la cual la aplicación retroactiva no procede porque las metodologías son diferentes o nos son iguales, carece de sentido y no guarda relación lógica con la excepción al principio de la irretroactividad reconocido en nuestro ordenamiento jurídico y de manera expresa en el artículo B del COT, todo lo cual se traduce en un error de juzgamiento, el cual solicit[6] así sea declarado.

Aclarado lo anterior, debemos ahondar sobre la segunda condición en la que se funda la excepción al principio de irretroactividad, es decir que la aplicación de la nueva norma favorezca o sea más benévola al infractor, dado que resulta sorprendente que el juez a-quo haya ignorado los cálculos numéricos, expuestos con mucho detalle en el escrito recursivo, de los distintos escenarios que ocasiona la aplicación de las normas contenidas en el COT 2014 y la aplicación de las establecidas en el COT 2020, evidenciándose claramente que estas últimas arrojan resultados muchísimo menores y, por ende, más beneficios en términos económicos para la contribuyente.

Es el caso que, el juez a-quo al desconocer los efectos económicos de la aplicación de las distintas normas (COT 2014 y COT 2020), incurrió, por una parte, en un falso supuesto de hecho, y por la otra, en un falso supuesto de derecho al no aplicar lo previsto en el artículo 24 de la CRBV y 8 del COT, disposiciones éstas que establecen la excepción al principio de irretroactividad de la ley y, por ende, claramente conducen a la aplicación retroactiva del artículo 92 del COT 2020 a todas las sanciones.

En efecto, ciudadanos Magistrados, es claro que respecto a dicha garantía constitucional, se contemplan dos supuestos como excepción de su aplicación, la despenalización de un hecho punible y la aplicación de retroactiva de la ley cuando resulte más favorable al reo. Por lo cual, es obligación por mandato constitucional y legal que, antes de aplicar las normas sancionatorias de carácter pecuniario del COT, incluyendo la norma contenida en el artículo 92, sea en su versión en el COT 2014 o en el COT 2020, prevista para la medición de aquellas, se haga el análisis del impacto económico que permita, para el momento de la decisión definitiva, determinar la norma más benévola para el contribuyente.

En tal sentido, afirmamos que, tanto para el momento de la presentación del Recurso Contencioso Tributario como para el momento de presentación de este escrito de Fundamentación de la Apelación, la aplicación retroactiva del COT 2020 aplicable a los ilícitos cometidos por [su] representada, en términos económicos generan multas menores que las previstas en el COT 2014, y en la medida en que esa situación se mantenga inalterada hasta la decisión del presente recurso, solicit[6] a esta honorable Sala que así lo decida, con base en los argumentos que a continuación se exponen.

(...)

[N]o hay duda de que, en el ordenamiento jurídico venezolano, la retroactividad ha sido establecida con prudencia y únicamente en materia sancionatoria, con carácter general en el artículo 24 de la CRBV, y en materia tributaria, en el artículo 8 del COT.

Por otro lado, la jurisprudencia de esta Sala, en su sentencia Nro. 00162 del 18 de abril del año 2024. Caso: Comercializadora Con Gusto, C.A, deja cuenta del amplio desarrollo del principio de irretroactividad y su excepción, en los siguientes términos:

(...)

Como se desprende de la normativa, doctrina y jurisprudencia comentadas, la excepción a la regla debe ser tomada en cuenta en supuestos de aplicación intertemporal de normas legales, que es precisamente el caso que nos ocupa, en tanto que, si bien es cierto que el ámbito de investigación, verificación y determinación de multas corresponde en buena medida a la vigencia *ratione temporis* del COT 2014, no es menos cierto que, las sanciones previstas en el COT 2020, al momento de la interposición del Recurso Contencioso Tributario y de la presente Fundamentación, resultan menos gravosas, es decir, más favorables a la contribuyente, situación ésta que configura el elemento fundamental de aplicación retroactiva y/o de excepción al principio de irretroactividad en lo que respecta a los ilícitos cometidos.

Ciudadanos Magistrados, siguiendo el sentido las normas, doctrina y decisiones judiciales antes citadas, no existe duda de que son plenamente aplicables las disposiciones previstas en el Pacto de San José, en el artículo 24 CRBV y en el artículo 8 del COT, al estar en presencia de una normativa que es más favorable al infractor (COT 2020), como quedó demostrado en los cálculos numéricos incluidos en el recurso contencioso tributario.

En efecto, Arteaga Sánchez, máximo representante de la doctrina en materia punitiva sostiene que la valoración de una ley más favorable para el infractor supone cierto nivel de complejidad, por lo cual, dicha determinación no debe realizarse in abstracto sino tomando en cuenta el caso concreto y en la específica situación en que se encuentra el reo. Por lo cual, como sostiene Jiménez de Azúa (citado por Arteaga), el juez deberá hacer una mental aplicación de las dos leyes, la vieja y la nueva, y usar aquella que, en el caso concreto, arroje un resultado más favorable para el infractor;

En tal sentido, al hacer una comparación entre el resultado total de la aplicación de las normas vigentes (COT 2014) a los ilícitos cometidos por [su] representada, y el resultado de la aplicación retroactiva de las normas sancionatorias establecidas en el COT 2020, podemos encontrar que el quantum de la multa calculada conforme a este último es menor y, por tanto, más beneficioso que el resultado total de la multa conforme al COT 2014.

A los fines de la apreciación por esta Sala, presentamos los cálculos o cuantificación de las sanciones, aplicando el valor de la Unidad Tributaria y el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela, vale decir, el euro (EUR o €) a la fecha de presentación del presente escrito; Bs. 9 por cada U.T. y Bs. 65,09 por EUR, respectivamente.

Escenario 1, Cálculos resultantes del criterio aplicado en la Resolución recurrida y confirmado por el Tribunal de instancia en la sentencia apelada.

Se muestran 2 cuadros (A y B), el primero muestra el quantum de las sanciones correspondientes a los ilícitos cometidos bajo la vigencia del COT 2014, y el segundo muestra el quantum de las sanciones correspondientes a los ilícitos cometidos bajo la vigencia del COT 2020.

CUADRO A

Ilícitos sancionados bajo la vigencia del COT 2014:

(...)

Este primer cálculo, como se aprecia en el cuadro A1, arrojó un total de **Bs. 508.936.272,53**, por concepto de multa por la comisión de ilícitos materiales.

Nota: Los montos correspondientes a las multas son tomados de la página 28 de la Resolución recurrida que consta en autos.

CUADRO B

Ilícitos sancionados por el COT 2020:

(...)

Como se puede observar, este cálculo dio como resultado un total de Bs. 203.333,30.

La sumatoria del total del **CUADRO A** y el total del **CUADRO B**, contentivos de los cálculos de las multas por ilícitos tributarios materiales, calculadas conforme al Código vigente para el momento de la comisión de los ilícitos, ascendería a la cantidad de **Bs. 509.139.605,83**

Escenario 2. Cálculos resultantes de la aplicación retroactiva del COT 2020. Se muestra un cuadro único, denominado CUADRO C que muestra el quantum de la totalidad de las sanciones cuantificadas de acuerdo con el COT 2020.

Cuadro C

(...)

Aplicando de manera retroactiva el COT 2020, se dividió la multa por el tipo de cambio de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela vigente (TC-MMV-BCV) para el momento de comisión del ilícito y dicho resultado se multiplicó por el valor del TC-MMV-BCV publicado por el ente emisor a la fecha de presentación de este escrito de fundamentación, es decir, Bs. 65,09 por EUR

Los cálculos efectuados en el **CUADRO C** arrojaron un total de **Bs. 7.794.208,49**.

Para una mejor comprensión del efecto económico, de seguidas mostramos tablas de resultados totales respecto a ambos criterios (aplicación del COT vigente para el momento de comisión de los ilícitos y aplicación retroactiva del COT 2020), de las cuales se puede apreciar el resultado más favorable de **Bs. 8.340.964,49**, el cual representa un **98,36%** menos que el resultado que deriva del criterio aplicado por la Administración Tributaria, confirmado en la sentencia apelada.

• **Escenario 1:** Total multa equivalente en bolívares por aplicación de ambos Códigos (2014 y 2020).

(...)

• **Escenario 2:** Total multa equivalente en bolívares por aplicación retroactiva del COT 2020 a la totalidad de los ilícitos.

(...)

Diferencia en bolívares entre ambos escenarios

(...)

Los cálculos que anteceden demuestran sin duda alguna una situación más favorable para [su] representada por la aplicación retroactiva del COT 2020, en pleno respeto del propósito perseguido por el artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), el artículo 24 de la CRBV y el artículo 8 del COT.

En consecuencia, ciudadanos Magistrados, podrán observar que el juez a-quo no aplicó las disposiciones normativas anteriormente citadas, incurriendo en un grave error que configura el vicio de falso supuesto y determinante en el dispositivo de la sentencia.

Sobre la base de las consideraciones que anteceden, solicito [ó] a esta Sala declare procedente la aplicación retroactiva del COT 2020 a la totalidad de los ilícitos cometidos por [su] representada.

(...) 1.2. FALSO SUPUESTO RESPECTO A LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE CONCURRENCIA PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 82 DEL COT.

Sobre este particular, el juez a quo rechaza el alegato referido a la errada aplicación de las normas de la concurrencia previstas en el artículo 82 del COT, con base en la siguiente motivación:

(...) [L]a Administración Tributaria se equivocó al tomar la totalidad de las sanciones por ilícitos materiales y la mitad de las sanciones por ilícitos formales; de haber aplicado correctamente la concurrencia habría tomado la sanción cuantitativamente más alta, entendiéndose, la sanción por el ilícito material correspondiente al período comprendido entre el 26 de agosto al 01 de septiembre de 2019 para luego reducir en un 50% el resto de las sanciones aplicables, tanto las del mismo tipo de ilícito material, como las del tipo formal, tal y como se encuentra previsto en el texto del referido artículo 82 del COT, que establece lo siguiente:

(...) [L]lama mucho la atención que habiendo sido citadas en la sentencia apelada la jurisprudencia pacífica y reiterada de esta Sala sobre la institución de la concurrencia, el juez a-quo ratifique los cálculos errados relativos a la concurrencia contenidos en el acto objeto del Recurso Contencioso Tributario.

Es el caso, que esta Sala en materia de concurrencia de sanciones ha establecido lo siguiente:

(...)

En concordancia con lo anterior, es la interpretación pacífica de este Tribunal Supremo de Justicia que, al momento de realizar el cálculo de la concurrencia de ilícitos, se toma el quantum de la sanción más grave y se aumenta con el 50% de las demás sanciones de ese mismo procedimiento, es decir, no como erradamente lo calculó la Administración Tributaria y lo convalidó el juez a-quo, tomando la totalidad de las sanciones por ilícitos materiales y la mitad de las sanciones por ilícitos formales.

En ese sentido, ciudadanos Magistrados, no existe duda del error en el que incurrió la División de Sumario Administrativo y que convalidó el juez a quo cuando determinó que la multa total luego de aplicar la norma de concurrencia ascendía a la cantidad de Bs. 22.638.443,84 en lugar de Bs. 20.581.267,51 que es el monto que resulta de la correcta aplicación de la norma contenida en la disposición del artículo 82 del COT vigente, tal y como fue ilustrado en el cuerpo del Recurso Contencioso Tributario.

En efecto, como se muestra en el siguiente cuadro, en caso de aplicar retroactivamente el COT 2020 y de manera correcta la regla de concurrencia de sanciones recogida en el artículo 82 ejusdem, el total de sanciones aplicables sería el que se muestra en los siguientes cuadros:

(...)

Por las razones antes expuestas, y en virtud de lo previsto en el citado artículo 82, se desprende claramente que tanto la Administración Tributaria

como el tribunal de instancia, incurrieron en una falsa apreciación de los hechos y el derecho, lo cual los lleva a aplicar erradamente la norma de la concurrencia, y, en consecuencia, a una determinación equivocada del monto de las sanciones que deben ser aplicadas.

V

PETITORIO

En vista de los argumentos de hecho y de derecho expuestos en el presente escrito, en lo que respecta a la aplicación retroactiva del COT 2020 a la totalidad de las sanciones y a la correcta aplicación de la norma de concurrencia prevista, es[a] representación solicit[ó] a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia que:

1. Declare '**CON LUGAR**' la presente apelación contra la sentencia definitiva Nro.2364 de fecha 30 de abril de 2024, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró sin lugar el Recurso Contencioso Tributario intentado contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo identificada con las siglas SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/21-AP-233/ 2022-00104, emitida por la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en fecha 03 de mayo de 2022 y notificada en fecha 13 de junio de 2022, y
2. Declare la nulidad parcial de la sentencia apelada y de la Resolución que fue recurrida (...). (Sic). (Mayúsculas y resaltados de la fuente). (Añadidos de esta Máxima Instancia).

IV

CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

En fecha 6 de marzo de 2025, la representante en juicio del Fisco Nacional consignó el escrito de contestación a los fundamentos de la apelación, en el que alegó lo siguiente:

“(…)

A priori esta representación fiscal considera prudente resaltar que con la presente apelación los apoderados judiciales de SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, C.A., solamente rebaten de la recurrida dos puntos, a saber: (i) la falta de acuerdo a su favor de la aplicación retroactiva del Código Orgánico Tributario del año 2020' (COT-20) sobre ilícitos tributarios que cometió durante la vigencia del Código Orgánico Tributario del año 2014 (COT-14), y (ii) la manera en que se computó la concurrencia de sanciones pecuniarias de la que es merecedora. Ello se desprende expresamente del escrito por el que fue formalizada la impugnación que ocupa, específicamente en su sección 'III ALCANCE DE LA APELACION [sic] se encuentra lo que a continuación se reproduce:

'Esta representación apela parcialmente la sentencia No. 2364 de fecha 30 de abril de 2024 (...).

En virtud de lo anterior, es claro que la sentencia queda firme en lo que respecta a: i) los alegatos relativos a las eximentes de responsabilidad por fuerza mayor; ii) al falso supuesto respecto a las fechas de enteramiento de las retenciones entre el 26/08/2019 y el 29/12/2019; iii) a la solicitud de desaplicación del mecanismo de actualización de sanciones previsto en el artículo 92 in fine de ambos Códigos (2014 2020) por violación de principios constitucionales.'

Así, muy respetuosamente, se solicit[ó] a esta Honorable Sala que considere y declare definitivamente firmes los restantes conceptos resueltos en la sentencia definitiva N. 2364 de fecha 30 de abril de 2024, bajo la ineluctable realidad de que la sociedad de comercio apelante, ante la constatación de la verdad procesal del asunto, si incurrió en los ilícitos formales y materiales descritos y sancionados en La Resolución.

También, es imperioso hacer notar la contradicción e incompatibilidad que resulta en esta apelación la solicitud, por una parte, de aplicación retroactiva del COT-20 respecto a ilícitos tributarios acaecidos durante la vigencia del COT-14, y al mismo tiempo, la petición de corrección en el cómputo de concurrentes sanciones pecuniarias bajo el imperio tanto del COT-14 como del COT-20, puesto que la aplicación del primero de los nombrados instrumentos legales significa su plena acogida *ratione temporis* y la improcedencia del empleo del segundo en forma exclusiva y excluyente para el presente asunto, en otras palabras: ante lo peticionado, o se sirve el Juzgador de los Códigos que correspondientemente rigen en razón de la temporalidad, o solamente hace uso de uno de dichos Códigos. Y así, respetuosamente, se solicit[ó] sea tenido en cuenta en el estudio y resolución de la apelación.

Aclarado lo anterior, debe decirse que es de considerarse correcto el juzgamiento efectuado por el a quo en cuanto a la improcedencia de la aplicación del COT-20 respecto a ilícitos tributarios cometidos con anterioridad a su entrada en vigencia, siendo importante destacar que el artículo 343 eiusdem prevé lo siguiente:

(…)

En correspondencia con lo pronunciado por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas a través la recurrida, no puede prosperar la solicitud planteada por la representación judicial de SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, CA., acerca de la aplicación del COT-20 sobre infracciones que se materializaron bajo la vigencia del COT-14, ya que ambos Códigos preceptúan la materia en términos tan distintos que su confrontación no da cabida a una aplicación de uno por otro, por más provecho que pueda suponer a algún sujeto pasivo infractor desde el punto de vista monetario. Es de tenerse en cuenta que el cambio que denotó la reforma del COT-14 mediante el COT-20 en el ámbito sancionatorio deriva en una verdadera incompatibilidad de unidades de valor de las multas previstas en ellos.

Esta representación fiscal debe exponer que lo establecido por el legislador en el COT-14 sobre la cuantía de sanciones pecuniarias a imponer ante Infracciones tributarias cometidas por SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, C.A., es muy disímil a lo pautado por el Constituyente en el COT-20, siendo que en el primero de los instrumentos legales el parámetro de valor a emplear por la Administración Tributaria en la determinación y liquidación de multas es la Unidad Tributaria (U.T.), y en el segundo es tantas veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela; y justamente ese cambio a una desemejante unidad de valor revela su inoperancia retroactiva para con asuntos materializados con anterioridad a su entrada en vigencia.

De allí que en forma acertada el a quo haya proveído como lo hizo en cuanto al particular punto, ya que más allá de valorar la realidad económica del sujeto pasivo involucrado, realizando meras operaciones aritméticas, debidamente reflexionó y declaró la incompatibilidad de consecuencias jurídicas entre el Código Orgánico Tributario vigente y el que le antecede cronológicamente ante la ocurrencia de los ilícitos reprobados y sancionados en La Resolución. Esta comparación entre los parámetros de valor en el cálculo de multas previstas en el COT-14 y el COT-20 fue -y es necesaria tomarla en consideración en virtud de la reforma legislativa que experimentaron las normas en cuestión, ya que solamente podría darse la aplicación retroactiva de preceptos actuales en lugar de sus antecesores si tanto los supuestos de hecho como los parámetros de valor que permitirían el cómputo de las consecuencias Jurídicas guardan relación de identidad lógica, toda vez que si uno de esos elementos deja de coincidir se estaría en

presencia de una normativa tan distinta que revelen una regulación diferente.

El hecho de que las normas en materia sancionatoria sean disímiles en el COT-14 y en el COT-20 vuelve impensable la aplicación retroactiva del segundo en lugar del primero por más beneficio que pueda reportar a quien lo pretenda. Precisamente, extrapolando Ideas jurisprudenciales enarboladas por esta Honorable Alzada sobre la igualdad como principio de nuestro ordenamiento jurídico, tal como lo profirió el a quo, esa diferencia conlleva a su calificación de desiguales por lo que no deben tratarse como iguales, ya que conciben las mismas condiciones y circunstancias, es decir, no podrían compararse ni mucho menos solaparse o suplirse un Código Orgánico Tributario con otro porque responden a realidades distintas: no es un mismo desiderátum legislativo el del COT-14, en el que el legislador estableció U.T. como unidades de valor de las multas de índole tributaria, que el previsto en el COT-20 en el cual el Constituyente empleó en su lugar tantas veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela.

Es de concluir que el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante la recurrida, acertadamente proveyó sobre el particular punto, entendiendo la realidad fáctica y Jurídica y proclamando la incompatibilidad de aplicación retroactiva del COT-20 frente al COT-14 en materia de determinación de multas por la ocurrencia de ilícitos tributarios en virtud a su indiscutible desigualdad. Por tal motivo, se solicita muy respetuosamente a esta Sala Político Administrativa que desestime el alegato impugnativo expuesto por la representación judicial de la sociedad mercantil SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, C.A.

Respecto al alegato de impugnación planteado por la parte apelante acerca de una equivocada confirmación de la aplicación del artículo 82 del Código Orgánico Tributario por medio de la recurrida, conviene plantearse respetuosamente a esta Honorable Sala que en el caso bajo examen la Administración Tributaria actuó según lo que consideró preceptúa el artículo 82 tanto del COT-14 y del COT-20, aplicables en razón del tiempo, ante la concurrencia de infracciones que delataron y se sancionaron con multas dentro de un mismo procedimiento, puesto que aplicó la más grave de ellas, esto es, la correspondiente a la totalidad de los ilícitos materiales tributarios, aumentada con la mitad de las otras penalidades, lo que supuso, tal como se refleja en la Resolución que se objeto, la sumatoria de las sanciones aplicables, a los efectos de determinar ese castigo más grave y la adición a este monto del cincuenta por ciento (50%) de la sumatoria de las sanciones pecuniaras correspondientes al resto de las Infracciones, razón por la que el cálculo efectuado por el SENIAT encuadraría a las ideas señaladas en el artículo 82 de los referidos códigos.

En razón de lo expuesto, esta representación fiscal considera correcta la interpretación y resolución que mostró el a quo mediante la sentencia hoy recurrida, consecuentemente solicit[ó] de forma respetuosa a esta superioridad que así lo declare.

CAPÍTULO IV PETITORIO

Con fundamento en las razones expuestas, se solicit[ó] muy respetuosamente a esta Honorable Sala:

PRIMERO: Declare sin lugar el recurso de apelación interpuesto por la representación Judicial de la sociedad mercantil **SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, CA** contra la sentencia definitiva N. 2364 de fecha 30 de abril de 2024, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

SEGUNDO: Confirme en todas y cada una de sus partes la sentencia definitiva N° 2364 de fecha 30 de abril de 2024, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (...). (Sic). (Mayúsculas y negrillas del original). (Corchetes de este Alto Tribunal).

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala Político-Administrativa conocer el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial de la contribuyente Samsung Electronics de Venezuela, C.A, contra la sentencia definitiva Nro. 2364 de fecha 30 de abril de 2024, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual declaró sin lugar el recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, interpuesto por la representación judicial de la precitada sociedad mercantil el 27 de julio de 2022.

En virtud de la declaratoria contenida en la sentencia apelada y de las objeciones formuladas en su contra por los representantes judiciales de la contribuyente, la controversia planteada en el caso bajo examen queda circunscrita a determinar si la Juzgadora *a quo* incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, respecto a: *i*) la **“INAPLICACIÓN DE LA NORMA MÁS FAVORABLE POR ERRADA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 92 DEL COT, DEL ARTÍCULO 24 DE LA CRBV Y DEL ARTÍCULO 8”** del Código Orgánico Tributario del “2014 y 2020” vigentes en razón del tiempo; y *ii*) **“LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE CONCURRENCIA PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 82”** del Código Orgánico Tributario de 2020.

Previamente, se advierte que aún cuando la empresa recurrente interpuso el recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, la Jueza de mérito no emitió pronunciamiento sobre ese particular; en razón de lo cual **no procede** en esta oportunidad emitir consideración alguna con relación a esa pretensión cautelar por ser accesoria a la acción principal de nulidad, cuya apelación corresponde ahora decidir a esta Máxima Instancia. **Así se declara.**

Asimismo, este Órgano Jurisdiccional debe declarar **firmes**, por no haber sido objeto de apelación, ni desfavorecer los intereses de la República, la improcedencia de los alegatos referidos a: *i*) la “Eximente de Responsabilidad Penal Tributaria por Caso Fortuito o de Fuerza Mayor”; *ii*) el “falso supuesto de hecho en cuanto el error de reemplazo correspondiente a la semana 26/08/2019 al 01/09/2019 enterada el 14/01/2020, que en vista situación se generó una nueva Planilla de Liquidación N° 2000406218 por un monto de Bs. 7.303.175,6, que se pagó nuevamente el 04 de marzo de 2021, siendo que dicha cantidad ya había sido enterada el 14/01/2020”; y *iii*) la “Desaplicación por Control Difuso de la inconstitucionalidad la norma contenida en el artículo 92 in comento, por cuanto ha quedado evidenciado que el mismo no lesiona los derechos constitucionales de la contribuyente”. **Así se establece.**

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

i.) vicio de falso supuesto de derecho, por **“INAPLICACIÓN DE LA NORMA MÁS FAVORABLE POR ERRADA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 92 DEL COT, DEL ARTÍCULO 24 DE LA CRBV Y DEL ARTÍCULO 8”** del Código Orgánico Tributario de “2014 y 2020” vigentes en razón del tiempo.

Sobre este particular, la representación judicial de la referida contribuyente alegó que “(...) estamos ante una errónea interpretación de los elementos que conforman la excepción a la regla general de la irretroactividad y del artículo 92 del COT, cuyo propósito en ambas versiones (2014 y 2020) es establecer una metodología de cálculo en

función de la 'unidad de medida' de la operación algebraica que da lugar al quantum de las sanciones de multa, es decir, en función del parámetro que permita cuantificar las sanciones expresadas en términos porcentuales, por lo que, contrariamente a lo que sostiene el Tribunal de instancia, no se trata de una 'metodología de cálculo diferente', se trata de la unidad de medida de la sanción, la cual por haber sido modificada o sustituida en el COT 2020 por el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela (TC-MMV-BCV), constituye el elemento fundamental y determinante para aplicarlo retroactivamente a los ilícitos cometidos por la contribuyente bajo la vigencia del COT 2014 (...).

Que "(...) las multas fijadas en términos porcentuales en el artículo 115 numerales 3 y 4 del COT, a los ilícitos cometidos por la contribuyente bajo la vigencia del COT 2014, deben ser calculadas conforme al patrón de medición establecido en el artículo 92 del COT 2020, dado que el resultado es menor en términos económicos (...).

Que "(...) es evidente que el juez a-quo tergiversa e interpreta erradamente las normas al hablar de metodologías de cálculo diferentes en lugar de la 'unidad de medida', por lo que, la premisa según la cual la aplicación retroactiva no procede porque las metodologías son diferentes o nos son iguales, carece de sentido y no guarda relación lógica con la excepción al principio de la irretroactividad reconocido en nuestro ordenamiento jurídico y de manera expresa en el artículo 8 del COT, todo lo cual se traduce en un error de juzgamiento (...).

Que "(...) al hacer una comparación entre el resultado total de la aplicación de las normas vigentes (COT 2014) a los ilícitos cometidos por [su] representada, y el resultado de la aplicación retroactiva de las normas sancionatorias establecidas en el COT 2020, podemos encontrar que el quantum de la multa calculada conforme a este último, es menor y, por tanto, más beneficioso que el resultado total de la multa conforme al COT 2014 (...). (Sic).

Por su parte, la representación en juicio de la República consideró que "(...) lo establecido por el legislador en el COT-14 sobre la cuantía de sanciones pecuniarias a imponer ante Infracciones tributarias cometidas por SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, C.A., es muy disímil a lo pautado por el Constituyente en el COT-20, siendo que en el primero de los instrumentos legales el parámetro de valor a emplear por la Administración Tributaria en la determinación y liquidación de multas es la Unidad Tributaria (U.T.), y en el segundo es tantas veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela: y justamente ese cambio a una desemejante unidad de valor revela su inoperancia retroactiva para con asuntos materializados con anterioridad a su entrada en vigencia (...). (Sic).

Que "(...) la recurrida, acertadamente proveyó sobre el particular punto, entendiendo la realidad fáctica y Jurídica y proclamando la incompatibilidad de aplicación retroactiva del COT-20 frente al COT-14 en materia de determinación de multas por la ocurrencia de ilícitos tributarios en virtud a su indiscutible desigualdad (...). (Sic).

En tal sentido, el Tribunal de instancia se pronunció en los siguientes términos:

"(...)

[E]sta Juzgadora considera que no es aplicable la retroactividad de la normativa tributaria solicitada por la representación judicial de la contribuyente por cuanto la metodología de cálculo de la sanción de los texto normativos tributarios son totalmente diferentes, entendiéndose que para el Código Orgánico Tributario vigente del 2014, se expresaba en Unidades Tributarias, mientras que para el Código Orgánico Tributario vigente 2020, la sanción es prevista de acuerdo a la tasa de cambio de la moneda de mayor valor, publica por el Banco Central de Venezuela. **Así se decide (...).**

Así, a fin de resolver el vicio alegado por la parte apelante, es pertinente indicar que esta Sala se ha pronunciado reiteradamente acerca del falso supuesto (vid., fallos Nros. 00183, 00039, 00618, 00278, 00389 y 00424 de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio de 2010, 11 de abril de 2012, 4 de julio 2017 y 11 de abril de 2018, casos: Banesco, Banco Universal, C.A.; Alfredo Blanca González; Shell de Venezuela, S.A; Automóviles El Marqués III, C.A., Telcel, C.A., y Kabello Manía, C.A., respectivamente), en los términos que se indican a continuación:

"(...) 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** (...). (Destacados de esta Superioridad).

Ahora, de la revisión de las actas procesales observa esta Sala que corre inserta en el expediente judicial a los folios 86 al 103, la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/21-AP-223/2022 -00104 de fecha 3 de mayo de 2022, notificada el 13 de junio del mismo año, emitida por la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el cálculo de las sanciones, donde se determinó lo siguiente:

"(...)

De los Ilícitos Formales

"(...)

Código Orgánico Tributario 2014

"(...)

Es importante destacar que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 91 del Código Orgánico Tributario de 2014, por estar expresadas en unidades tributarias, cada sanción será aplicada empleando el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha de la elaboración de la presente Resolución, tal como seguidamente se demuestra:

SEMANA DESDE-HASTA	FECHA DE VENCIMIENTO PARA DECLARAR Y ENTERAR	FECHA DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO	DIAS DE EXTEN LA DECLARACIÓN	SANCIÓN PO
29/04/2019 al 05/05/2019	07/05/2019	09/05/2019	2,00	
24/06/2019 al 30/06/2019	01/07/2019	03/07/2019	2,00	
26/08/2019 al 01/09/2019	06/09/2019	31/01/2020	147,00	
02/09/2019 al 08/09/2019	13/09/2019	13/12/2019	91,00	
09/09/2019 al 15/09/2019	20/09/2019	13/12/2019	84,00	

16/09/2019 al 22/09/2019	27/09/2019	13/12/2019	77,00	
30/09/2019 al 06/10/2019	09/10/2019	13/12/2019	65,00	
07/10/2019 al 13/10/2019	14/10/2019	13/12/2019	60,00	
14/10/2019 al 20/10/2019	22/10/2019	13/12/2019	52,00	
21/10/2019 al 27/10/2019	29/10/2019	13/12/2019	45,00	
28/10/2019 al 03/11/2019	08/11/2019	03/12/2020	87,00	
04/11/2019 al 10/11/2019	15/11/2019	12/02/2020	89,00	
11/11/2019 al 17/11/2019	20/11/2019	12/02/2020	84,00	
18/11/2019 al 24/11/2019	27/11/2019	12/02/2020	77,00	
25/11/2019 al 01/12/2019	02/12/2019	12/02/2020	72,00	
02/12/2019 al 08/12/2019	10/12/2019	12/02/2020	64,00	
09/12/2019 al 15/12/2019	17/12/2019	12/02/2020	57,00	
16/12/2019 al 22/12/2019	23/12/2019	12/02/2020	51,00	
23/12/2019 al 29/12/2019	30/12/2019	12/02/2020	44,00	
TOTAL				

(...)

Semana desde-hasta	Fecha de vencimiento para declarar y enterar	Fecha de declaración del impuesto	Días de exp. en la declaración	Sanción por ilícitos formal según código 2020	Tipo de cambio (B.4)
24/02/2020 al 01/03/2020	05/03/2020	06/03/2020	1,00	300,00	
TOTAL				300,00	

(...)

De los Ilícitos Materiales

(...)

Enteramiento extemporáneo de impuesto RET-IVA

SEMANA	Impuesto Enterado	Fecha de Vencimiento para Declarar Y Pagar	Fecha de Enteramiento	Días de Atraso	Cálculo de Sanción Menos De 100 Días 5% X Días de Atraso. Art. 115 # 3 Cot	Cálculo de Sanción Menos De 1000% X Art. 115 # 3 y 4 Cot
28/01/2019 al 03/02/2019	0,53	05/02/2019	01/03/2019	24,00	0,64	
25/03/2019 al 31/03/2019	2,24	02/04/2019	22/08/2019	142,00		22,35
29/04/2019 al 05/05/2019	3,06	07/07/2019	22/08/2019	107,00		30,60
27/05/2019 al 02/06/2019	2,41	05/06/2019	22/08/2019	78,00	9,40	
24/06/2019 al 30/06/2019	1,09	01/07/2019	22/08/2019	52,00	2,83	
26/08/2019 al 01/09/2019	231,55	06/09/2019	19/06/2020	287,00		2.315,46
28/10/2019 al 03/11/2019	7,30	08/11/2019	04/03/2021	482,00		73,03
06/01/2020 al 12/01/2020	19,28	15/01/2020	19/06/2020	156,00		192,85
10/02/2020 al 16/02/2020	17,90	17/02/2020	04/03/2021	381,00		179,03
TOTAL					12,87	2.813,32
SEMANA	Impuesto Enterado	Fecha de Vencimiento para Declarar Y Pagar	Fecha de Enteramiento	Días de Atraso	Cálculo de Sanción Menos De 100 Días 5% X Días de Atraso. Art. 115 # 3 Cot	Cálculo de Sanción Menos De 1000% X Art. 115 # 3 y 4 Cot
28/01/2019 al 03/02/2019	0,53	05/02/2019	01/03/2019	24,00	0,64	
25/03/2019 al 31/03/2019	2,24	02/04/2019	22/08/2019	142,00		22,35
29/04/2019 al 05/05/2019	3,06	07/07/2019	22/08/2019	107,00		30,60
27/05/2019 al 02/06/2019	2,41	05/06/2019	22/08/2019	78,00	9,40	
24/06/2019 al 30/06/2019	1,09	01/07/2019	22/08/2019	52,00	2,83	
26/08/2019 al 01/09/2019	231,55	06/09/2019	19/06/2020	287,00		2.315,46
28/10/2019 al 03/11/2019	7,30	08/11/2019	04/03/2021	482,00		73,03
06/01/2020 al 12/01/2020	19,28	15/01/2020	19/06/2020	156,00		192,85

(...)

Código Orgánico Tributario 2020

Ahora bien, en atención a lo dispuesto en el artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2014, estas sanciones deben convertirse al equivalente de unidades tributarias que corresponda al momento de la comisión del ilícito para luego ser canceladas utilizando el valor de la unidad que estuviere vigente para el momento del pago tal como se demuestra a continuación:

10/02/2020 al 16/02/2020	17,90	17/02/2020	04/03/2021	381,00		179,03
TOTAL					12,87	2.813,32

SEMANA	Cálculo de Sanción Menos De 100 Días 5% X Días de Atraso. Art. 115 # 3 Cot	CÁLCULO DE SANCIÓN MENOS DE 1000% X ART. 115 # 3 Y
28/01/2019 al 03/02/2019	0,64	
25/03/2019 al 31/03/2019		22,35
29/04/2019 al 05/05/2019		30,60
27/05/2019 al 02/06/2019	9,40	
24/06/2019 al 30/06/2019	2,83	
26/08/2019 al 01/09/2019		2.315,46
28/10/2019 al 03/11/2019		73,03
06/01/2020 al 12/01/2020		192,85
10/02/2020 al 16/02/2020		179,03
TOTAL	12,87	2.813,32

Extemporaneidad en el Enteramiento de las Retenciones de IVA Períodos fiscales Enero 2019 hasta 3RA. semana de febrero 2020 Unidades Tributarias 56.548.474,73 Equivalente a Bs. 22.619.389,89

Ahora bien, en relación a los ilícitos materiales confirmados en esta Resolución Culinatoria, a continuación se procede a sancionar los períodos 31/08/2020 al 15/09/2020, 01/10/2020 al 15/10/2020, 01/11/2020 al 15/11/2020 y 01/12/2020 al 15/12/2020 (ambos inclusive), de conformidad con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario de 2020, vigente para los períodos respectivos, según la normativa siguiente:

Código Orgánico Tributario 2020

De tal modo, según lo dispuesto en el artículo 115 citado anteriormente, para el cálculo de las multas de los períodos impositivos semanales durante la vigencia del Código Orgánico Tributario 2020, se procede de acuerdo con las formulas indicadas a continuación:

SEMANA	Impuesto Enterado	Fecha de Vencimiento para Declarar Y Pagar	Fecha de Enteramiento	Días de Atraso	Cálculo de Sanción Menos De 100 Días 5% X Días de Atraso. Art. 115
31/08/2020 al 15/09/2020	82,84	21/09/2020	04/03/2021	164,00	0,64
01/10/2020 al 15/10/2020	15,15	22/10/2020	04/03/2021	133,00	
01/11/2020 al 15/11/2020	17,85	19/11/2020	08/03/2021	109,00	
01/12/2020 al 15/12/2020	223,32	17/12/2020	10/03/2021	83,00	926,76
TOTAL					926,76

En este mismo orden, el artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2020, instruye que las multas deben convertirse al equivalente al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco por el Banco Central de Venezuela que corresponde al momento de la comisión del ilícito y se cancelará utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago, tal como se demuestra a continuación:

SEMANA	Cálculo de Sanción Menos De 100 Días 5% X Días de Atraso. Art. 115 # 3 Cot	CÁLCULO DE LA SANCIÓN 1000% ART. 115 # 3 Y 4
31/08/2020 al 15/09/2020		828,45
01/10/2020 al 15/10/2020		151,50
01/11/2020 al 15/11/2020		176,55
01/12/2020 al 15/12/2020	926,76	
TOTAL	926,76	2.813,32

Sanción Períodos 1Era. Quincena de Septiembre 2019 hasta 1RA. Quincena de Diciembre 2020 en Unidades Monetarias (Euros) 3.123,88 Equivalentes a Bs. 14.775,95 (...). (Mayúsculas y resaltado de la fuente).

Si bien es cierto que en el presente procedimiento se aplica el efecto sancionatorio del Código Orgánico Tributario del 2014 y del 2020, también es cierto que el legislador tributario previno tal situación, en tal sentido, es de gran importancia para esta Sala, traer a colación el contenido del artículo 343 del Código Orgánico Tributario de 2020, el cual establece lo siguiente:

“(…) **Artículo 343.** Para las infracciones cometidas antes de la entrada en vigencia de este Código, se aplicarán las normas previstas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario de 2014 (...).”

En cuanto a la normativa sancionable aplicable, el legislador tributario dejó clara la importancia del método de cálculo de dicha sanción y de la fecha de la infracción o de la comisión del ilícito según lo establecen los artículos 91 y 92 del Código Orgánico Tributario de 2014 y 2020, vigente en razón del tiempo.

En tal sentido, las referidas previsiones resultaban del siguiente tenor:

Código Orgánico Tributario de 2014.

“(…) **Artículo 91.** Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.), se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago.

Artículo 92. Las multas establecidas en este Código, expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago (...).”

Código Orgánico Tributario de 2020.

“(…) **Artículo 91.** Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, se utilizará el valor del tipo de cambio que estuviere vigente para el momento del pago.

Artículo 92. Las multas establecidas en este Código, expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela que correspondan al momento de la comisión del ilícito y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago (...).”

De acuerdo con la disposición transcrita con el Código Orgánico Tributario del 2014, y para lo que se relaciona con el caso de autos, cuando las multas estén establecidas

en dicho Código en unidades tributarias o en términos porcentuales, en éste último caso se convertirán al equivalente de unidades tributarias que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y en ambos casos, al valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago. (*Vid.*, sentencia Nro. 00651 del 14 de agosto de 2024, caso: *Only Cometics, C.A.*).

En cuanto al Código Orgánico Tributario de 2020, la unidad de medida para el cálculo de las sanciones, tomando en consideración la fecha de la comisión del ilícito y la fecha de su cancelación o pago, se desarrolla de la siguiente manera:

a) El monto obtenido como multa en bolívares, se convertirá, al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor.

b) El monto así obtenido al tipo de cambio oficial y vigente de la moneda de mayor valor, se re convierte al valor de dichas Unidades de Medida vigentes para la fecha cancelación. (*Vid.*, sentencias de esta Sala Nros. 00319 y 00651 del 28 de mayo y 14 de agosto de 2024, casos: *Salón de Belleza Bon Ton, C.A.* y *Only Cometics, C.A.*, respectivamente).

En virtud de lo anterior, pasa esta Superioridad a verificar lo establecido en el artículo 24 de la Carta Fundamental, que establece lo siguiente:

“(…)

Artículo 24. Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las Leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aún en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán, en cuanto beneficien al reo o a la rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.

Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o a la rea (…). ”.

Como puede apreciarse del citado precepto, el principio de irretroactividad de la Ley proscribire en beneficio de la seguridad jurídica de los sujetos de derecho, la aplicación de una determinada normativa a situaciones de hecho suscitadas con anterioridad a su entrada en vigencia, lo cual opera única y excepcionalmente como defensa o garantía de la libertad del ciudadano (retroactividad *in bonus*). (*Vid.*, sentencia de esta Sala Nro. 00947 del 10 de agosto de 2017, caso: *Inversiones Belou, C.A.*).

En este orden de ideas, cabe analizar lo establecido en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2014 y 2020, vigentes en razón del tiempo aplicable al caso de autos:

“(…)

Artículo 8.- Las Leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en Gaceta Oficial.

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por periodos, las normas referentes a la existencia o cuantía de la obligación regirán desde el primer día del periodo respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo (…). ”. (Destacado de la Sala).

De la norma anteriormente señalada, se desprende como principio general, que las leyes tributarias tendrán vigencia a partir del vencimiento del término previo que ellas mismas establezcan; sin embargo, cuando se trata de leyes que establezcan tributos que se determinen o liquiden por periodos, regirán en el periodo impositivo (impuesto al valor agregado) inmediatamente siguiente a aquel que se inicie una vez que entre en vigencia la nueva ley. (*Vid.*, entre otras, sentencias Nros. 00063, 00199, 01004, 00947 y 00945, de fechas 21 de enero de 2010, 10 de febrero y 27 de julio de 2011, 10 de agosto de 2016 y 3 de agosto de 2017, casos: *Majestic Way, C.A.*; *Aserradero El Tablazo, C.A.*; *Nicolás Alta Peluquería, C.A.*; e *Inversiones Belou, C.A.* y *Ferretería Morelos, C.A.*, respectivamente).

Observa esta Alzada que para el caso que nos ocupa, la contribuyente fue sancionada por la Administración Tributaria, por incumplimiento de deberes formales y materiales, en materia de impuesto al valor agregado, por i) “retenciones presentadas y enteradas fuera del plazo”; y ii) “enteramiento extemporáneo de impuesto”, para el periodo impositivo, desde el “enero 2019 hasta abril 2021”, bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario del 2014 y 2020.

Asimismo, esta Sala aprecia del acto administrativo impugnado, se advirtió lo siguiente:

“(…) Es importante destacar que a tenor de lo dispuesto en el artículo 91 del Código Orgánico Tributario de 2014, por estar expresadas en unidad tributaria vigente para la fecha de la elaboración será aplicada empleando el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha de elaboración de la presente Resolución (…)

Ahora bien, en atención a lo dispuesto en el artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2014, estas sanciones deben convertirse al equivalente de unidades tributarias que corresponda al momento de la comisión del ilícito para luego ser canceladas utilizando el valor de la unidad que estuviere vigente para el momento del pago (…).

[A] tenor de lo dispuesto en el artículo 91 del Código Orgánico Tributario de 2020, la sanción será aplicada utilizando el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor; publicado por el Banco por el Banco Central de Venezuela a la fecha de elaboración de la presente Resolución (…).

En este mismo orden, el artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2020, instruye que las multas deben convertirse al equivalente al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco por el Banco Central de Venezuela que corresponde al momento de la comisión del ilícito y se cancelará utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago (…). ”. (Agregado de la Sala).

Estima esta Alzada que, en un mismo procedimiento, se podrá aplicar los dos Códigos, siempre y cuando, tal y como lo establece el *supra* mencionado artículo 343 del Código Orgánico Tributario y en base a las disposiciones legales antes citadas, las infracciones cometidas deben ser sancionadas conforme a los Códigos en referencia, es decir, que las infracciones hayan sido cometidas bajo la vigencia de uno u otro Código, por lo tanto, si el hecho de que ambos instrumentos legales establezcan en el método de cálculo de las multas “el valor de la unidad tributaria” (2014), y “el tipo de cambio oficial vigente de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela, para la fecha de comisión del ilícito” (2020), no significa que las multas van a estar determinadas de manera definitiva, en dichas unidades de medida, ya que el artículo 92 de ambos cuerpos normativos finalmente prevén que la cancelación de las multas deberán hacerse de acuerdo al equivalente en bolívares sobre el valor que tenga la unidad tributaria o al tipo de cambio oficial vigente de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela, para la fecha del pago, con lo cual se da cumplimiento al precepto

constitucional contenido en el artículo 318 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual establece que el Bolívar es la Unidad Monetaria Oficial de nuestra República. **Así se establece.**

Por consiguiente, esta Alzada declara **improcedente** el vicio de falso supuesto de derecho, por “**INAPLICACIÓN DE LA NORMA MÁS FAVORABLE POR ERRADA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 92 DEL COT, DEL ARTÍCULO 24 DE LA CRBV Y DEL ARTÍCULO 8º**” del Código Orgánico Tributario de “2014 y 2020” vigentes en razón del tiempo, denunciado por la sociedad de comercio Samsung Electronics de Venezuela, C.A., en consecuencia, se **confirma** en este punto el fallo apelado. **Así se decide.**

ii.) Vicio de falso supuesto de derecho, respecto a la “**APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE CONCURRENCIA PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 82**” del Código Orgánico Tributario de 2014 y 2020, vigente en razón del tiempo.

La apoderada judiciales de la contribuyente, señaló que “(...) *al momento de realizar el cálculo de la concurrencia de ilícitos, se toma el quantum de la sanción más grave y se aumenta con el 50% de las demás sanciones de ese mismo procedimiento, es decir, no como erradamente lo calculó la Administración Tributaria y lo convalidó el juez a-quo, tomando la totalidad de las sanciones por ilícitos materiales y la mitad de las sanciones por ilícitos formales (...)*”.

Que “(...) *tanto la Administración Tributaria como el tribunal de instancia, incurrieron en una falsa apreciación de los hechos y el derecho, lo cual los lleva a aplicar erradamente la norma de la concurrencia, y, en consecuencia, a una determinación equivocada del monto de las sanciones que deben ser aplicadas (...)*”.

Al respecto, la representación en juicio de la República adujo que “(...) *la Administración Tributaria actuó según lo que consideró preceptúa el artículo 82 tanto del COT-14 y del COT-20, aplicables en razón del tiempo, ante la concurrencia de infracciones que delataron y se sancionaron con multas dentro de un mismo procedimiento, puesto que aplicó la más grave de ellas, esto es, la correspondiente a la totalidad de los ilícitos materiales tributarios, aumentada con la mitad de las otras penalidades, lo que supuso, tal como se refleja en la Resolución que se objeto, la sumatoria de las sanciones aplicables, a los efectos de determinar ese castigo más grave y la adición a este monto del cincuenta por ciento (50%) de la sumatoria de las sanciones pecunarias correspondientes al resto de las Infracciones, razón por la que el cálculo efectuado por el SENIAT encuadraría a las ideas señaladas en el artículo 82 de los referidos códigos (...)*”. (Sic).

Que “(...) *considera correcta la interpretación y resolución que mostró el a quo mediante la sentencia hoy recurrida (...)*”.

Este Máximo Tribunal advierte que en el caso de autos se determinaron a cargo de la contribuyente sanciones de multa por incumplimientos de deberes formales y materiales en materia de impuesto al valor agregado, por **i)** “*retenciones presentadas y enteradas fuera del plazo*”; y **ii)** “*enteramiento extemporáneo de impuesto*”, para el periodo impositivo, desde el “*enero 2019 hasta abril 2021*”, por lo tanto, deben aplicarse las reglas de la concurrencia de infracciones.

Preliminarmente, esta Máxima Instancia advierte que tanto en el Código Orgánico Tributario de 2014, como en el texto de la especialidad de 2020, el artículo 82 referido a la concurrencia de infracciones tributarias, no sufrió modificación alguna, preservándose de manera idéntica su contenido. No obstante, observa esta Máxima Instancia que el Código aplicable para los periodos objetados desde “*enero 2019*” a “*febrero 2020*”, es el Código Orgánico Tributario del 2014, por cuanto a la fecha de publicación del Código Orgánico Tributario de 2020 (29 de enero de 2020), en sus disposiciones transitorias se estableció su *vacatio legis* (30) días continuos contados a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, vale decir, a partir del 28 de febrero de 2020, y los periodos fiscales objetados, “*de marzo 2020*” a “*diciembre 2020*”, dicha concurrencia de infracciones será conocida a la luz de las disposiciones del Código Orgánico Tributario del 2020. (Vid., sentencia de esta Sala Nro. 00879 del 10 de octubre de 2023, caso: *Cake & Cinnamon Rolls, C.A.*). **Así se decide.**

Es preciso traer a colación el artículo 82 del Código Orgánico Tributario de 2014 y 2020, cuyo contenido es el siguiente:

Código Orgánico Tributario de 2014.

“(…) **Artículo 82.** Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de libertad y de otro delito no tipificado en este Código. Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de las restantes.

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

Parágrafo Único. La concurrencia prevista en este artículo se aplicará aún cuando se trate de tributos distintos o de diferentes periodos, siempre que las sanciones se impongan en un mismo procedimiento (...).

Código Orgánico Tributario de 2020.

“(…) **Artículo 82.** Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de libertad y de otro delito no tipificado en este Código. Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de las restantes.

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

Parágrafo Único. La concurrencia prevista en este artículo se aplicará aún cuando se trate de tributos distintos o de diferentes periodos, siempre que las sanciones se impongan en un mismo procedimiento (...). (Subrayado de esta Alzada).

Las normas citadas establecen la institución de la concurrencia o concurso de delitos, entendida como la comisión de dos (2) o más hechos punibles verificados en un mismo procedimiento fiscalizador. (Vid., sentencia de esta Sala Nro. 00704 del 1º de agosto de 2023, caso: *Alimentos Oceanía, C.A.*).

Así, en los supuestos de sanciones pecuniarias, en las que se configure la concurrencia en materia tributaria, atendiendo a un sistema de “*acumulación jurídica*” se toma la más grave, a la cual se le adiciona el término medio de las otras penas correspondientes a las actuaciones antijurídicas cometidas. (Vid., sentencia de esta Sala Nro. 0490 del 1º de junio de 2023, caso: *Distribuidora Bam Bam*).

Por último, la disposición transcrita señala como regla general que la concurrencia se utilizará “aún cuando se trate de tributos distintos o de diferentes periodos”, teniendo como condición que las consecuencias de las infracciones sean impuestas en el mismo procedimiento. (Vid., sentencia de esta Sala Nro. 00281 del 10 de abril de 2012, caso: *Ilardo Audio Systems, C.A.*, ratificada el 5 de agosto de 2015 mediante el fallo Nro. 00946, caso: *Centromotriz Los Amigos C.A.*, entre otros).

Vistas las consideraciones anteriores, corresponde verificar si en el presente caso el Juez *a quo*, expuso la manera correcta como se debía aplicar las reglas de concurrencia por parte de la Administración Tributaria, por los ilícitos formales y materiales cometidos por el contribuyente durante los ejercicios fiscales investigados.

En ese sentido, estima esta Máxima Instancia que el Juzgado *a quo* estableció en este punto lo siguiente:

“(…) [E]n el caso que se subsume, la Administración Tributaria aplicó correctamente la concurrencia de infracciones prevista en el artículo 82 del Código Orgánico Tributario vigente, ya que con arreglo del aludido artículo y de la Jurisprudencia vinculante arriba citada, procedió aplicar la sanción más grave aumentada por la mitad de las otras sanciones, en consecuencia se desestima dicho alegato. **Así se declara** (…).” (Negrillas del original). (Interpolado de esta Alzada).

Ahora bien, visto el pronunciamiento *supra* esta Superioridad considera que el Tribunal remitente al momento de decidir sobre la referida figura de la concurrencia, establecida en el artículos 82 del Código Orgánico Tributario de 2014 y 2020, aplicables en razón del tiempo, incurrió en una imprecisión al no cuantificar de manera detallada como debía haberse aplicado la misma, en razón de la sanción de multas determinadas por el Fisco Nacional en el al acto administrativo impugnado.

Ahora bien, esta Sala Político-Administrativa como cúspide de la jurisdicción contenciosa tributaria y a los fines de impartir una justicia expedita y garantizar la tutela judicial efectiva conocerá del *quantum* de dicha sanción pecuniaria impuesta en sede administrativa. **Así se decide**.

En ese sentido, se desprende del contenido de la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/21-AP-223/2022 -00104 de fecha 3 de mayo de 2022, antes referida, se impuso a la empresa contribuyente las siguientes sanciones, por los montos siguientes:

“(…)

SANCIONES QUE CONCURREN	
DETERMINACION DE LA CONCURRENCIA ART. 82 DEL C.O.T.	
Sanción más Grave (Art. 115 #3 y 4)	22.634.165,84
Mitad de las demás sanciones (Art. 103 #3)	2.329,50
SANCIÓN MATERIAL CON CONCURRENCIA (ART. 82 DEL C.O.T.) A LIQUIDAR (Bs.)	Bs. 22.636.495,34

Es importante destacar, conforme a lo anteriormente expuesto, que debido a la concurrencia ente ilícitos, la sanción definitiva será aplicada al primero de los periodos fiscales investigados donde haya ilícito, es decir, a la 4ta. Semana de enero 2019 (28/01/2019 al 03/02/2019), quedando entonces tal y como de seguidas se muestra a continuación:

Total multa a liquidar en el periodo fiscal 4ta semana de Enero hasta la 1Era. Quincena de Diciembre 2020 Bs. 22.638.443,84 (…). (Vuelto folios 100 del expediente judicial).

De lo anterior, debe destacar esta Alzada que la Administración Tributaria al momento de aplicar las penas pecuniarias impuestas a la contribuyente, incurrió en la imprecisión de no aplicar las reglas de concurrencia de ilícitos tributarios estatuidas en el artículo 82 del Código Orgánico Tributario de 2014 y 2020, por cuanto tal como ha establecido esta Superioridad, mediante sentencias dictadas en fecha 28 de septiembre de 2011, número 01186, caso: *Platinum Textil, C.A.*, ratificada, entre otros, en los fallos números 01637 y 00465 de fechas 30 de noviembre de 2011 y 8 de mayo de 2013, casos: *Tasca Restaurant Rodeo Grill, C.A.* y *Maternidad y Centro Pediátrico Santa María, C.A.*, respectivamente, ha señalado respecto a la aplicación de la figura de la concurrencia de infracciones que cuando se está frente a conductas ilícitas distintas en razón de cada periodo de imposición, las reglas de concurrencia deben aplicarse a partir del segundo mes en que la Administración Tributaria haya verificado las referidas trasgresiones, aun cuando la contribuyente incurra en la misma falta durante varios periodos fiscales, pues cada uno de ellos se encuentra separado por lo que representan infracciones diferentes, interpretación que está en total armonía con lo previsto en el parágrafo único del artículo 82 antes mencionado, al advertir el legislador que la concurrencia se aplicará “aun cuando se trate de tributos distintos” o en aquellos casos, como el de autos, de “diferentes periodos”.

Con observancia en lo precedente, estima esta Superioridad que en el caso bajo estudio el cálculo de las sanciones de multa, deberá realizarse de la siguiente manera:

De los Ilícitos Formales

Código Orgánico Tributario 2014

Semana desde-hasta	Fecha de vencimiento para declarar y enterar	Fecha de declaración del impuesto	Días de Extp. en la declaración	Sanción por Ilícitos Formal en U.T.	Valor U.T.	Total sanción por Ilícito Formal en Bs.
29/04/2019 al 05/05/2019	07/05/2019	09/05/2019	2,00	300,00	0,40	120,00
24/06/2019 al 30/06/2019	01/07/2019	03/07/2019	2,00	300,00	0,40	120,00
26/08/2019 al 01/09/2019	06/09/2019	31/01/2020	147,00	300,00	0,40	120,00
02/09/2019 al 08/09/2019	13/09/2019	13/12/2019	91,00	300,00	0,40	120,00
09/09/2019 al 15/09/2019	20/09/2019	13/12/2019	84,00	300,00	0,40	120,00
16/09/2019						120,00

al 22/09/2019	27/09/2019	13/12/2019	77,00	300,00	0,40	
30/09/2019 al 06/10/2019	09/10/2019	13/12/2019	65,00	300,00	0,40	120,00
07/10/2019 al 13/10/2019	14/10/2019	13/12/2019	60,00	300,00	0,40	120,00
14/10/2019 al 20/10/2019	22/10/2019	13/12/2019	52,00	300,00	0,40	120,00
21/10/2019 al 27/10/2019	29/10/2019	13/12/2019	45,00	300,00	0,40	120,00
28/10/2019 al 03/11/2019	08/11/2019	03/12/2020	87,00	300,00	0,40	120,00
04/11/2019 al 10/11/2019	15/11/2019	12/02/2020	89,00	300,00	0,40	120,00
11/11/2019 al 17/11/2019	20/11/2019	12/02/2020	84,00	300,00	0,40	120,00
18/11/2019 al 24/11/2019	27/11/2019	12/02/2020	77,00	300,00	0,40	120,00
25/11/2019 al 01/12/2019	02/12/2019	12/02/2020	72,00	300,00	0,40	120,00
02/12/2019 al 08/12/2019	10/12/2019	12/02/2020	64,00	300,00	0,40	120,00
09/12/2019 al 15/12/2019	17/12/2019	12/02/2020	57,00	300,00	0,40	120,00
16/12/2019 al 22/12/2019	23/12/2019	12/02/2020	51,00	300,00	0,40	120,00
23/12/2019 al 29/12/2019	30/12/2019	12/02/2020	44,00	300,00	0,40	120,00
30/12/2019 al 05/01/2020	09/01/2020	12/02/2020	34,00	300,00	0,40	120,00
06/01/2020 al 12/01/2020	15/01/2020	12/02/2020	28,00	300,00	0,40	120,00
13/01/2020 al 19/01/2020	21/01/2020	12/02/2020	22,00	300,00	0,40	120,00
20/01/2020 al 26/01/2020	27/01/2020	12/02/2020	16,00	300,00	0,40	120,00
03/02/2020 al 09/02/2020	11/02/2020	11/02/2020	24,00	300,00	0,40	120,00
10/02/2020 al 16/02/2020	17/02/2020	17/02/2020	18,00	300,00	0,40	120,00
17/02/2020 al 23/02/2020	26/02/2020	26/02/2020	9,00	300,00	0,40	120,00
TOTAL				8.100		3.240,00

-

Semana desde-hasta	Fecha de vencimiento para declarar y enterar	Fecha de declaración del impuesto	Días de extp. en la declaración	Sanción por ilícitos formal según código 2020	Tipo de cambio
24/02/2020 al 01/03/2020	05/03/2020	06/03/2020	1,00	300,00	
TOTAL				300,00	

Semana	Cálculo de sanción menos de 100 días 5% x días de atraso. Art. 115 # 3 COT	Cálculo de sanción menos de 1000% x Art. 115 # 3 y 4 C.O.T.	U.T. Inicial
28/01/2019 al 03/02/2019	0,64		0,000017
25/03/2019 al 31/03/2019		22,35	0,000050
29/04/2019 al 05/05/2019		30,60	0,000050
27/05/2019 al 02/06/2019	9,40		0,000050
24/06/2019 al 30/06/2019	2,83		0,000050
26/08/2019 al 01/09/2019		2.315,46	0,000050
28/10/2019 al 03/11/2019		73,03	0,000050
06/01/2020 al 12/01/2020		192,85	0,000050
10/02/2020 al 16/02/2020		179,03	0,000050
Total	12.87	2.813,32	

De los Ilícitos Materiales**Código Orgánico Tributario 2020**

Semana	Cálculo de Sanción Menos De 100 Días 5% X Días de Atraso. Art. 115 # 3 C.O.T.	Cálculo de la Sanción 1000% Art. 115 # 3 y 4	Valor Monetario. Inic
31/08/2020 al 15/09/2020		828,45	0,43
31/08/2020 al 15/09/2020		151,50	0,53
01/11/2020 al 15/11/2020		176,55	0,76
01/12/2020 al 15/12/2020	926,76		1,37
Total	926.76	1.158,50	

Por tal motivo, estima esta Sala **procedente** el alegato relativo a la “violación al artículo 82” del Código Orgánico Tributario de 2014 y 2020, vigente en razón del tiempo, denunciado por la contribuyente, en tal sentido, se **revoca** en este punto el fallo apelado. **Así se decide.**

Sobre esa base, esta Máxima Instancia declara **parcialmente lugar** la apelación interpuesta por la sociedad de comercio Samsung Electronics de Venezuela, C.A, contra la sentencia definitiva Nro. 2364 del 30 de abril de 2024, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, de la cual se **confirma** el pronunciamiento referido a que “no es aplicable la retroactividad de la normativa tributaria solicitada por la representación judicial de la contribuyente” y se **revoca** el pronunciamiento referido a que “la Administración Tributaria aplicó correctamente la concurrencia de infracciones prevista en el artículo 82 del Código Orgánico Tributario vigente”. **Así se declara.**

Con fundamento en los razonamientos efectuados, esta Sala declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos interpuesto por la empresa actora, contra la “Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo Nro. SNAT/ INTI/GRTI/RCA/DSA/21-AP-223/2022-00104 de fecha 3 de mayo de 2022, emanada de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), acto administrativo que queda **firme**, salvo lo referente al *quantum* de la sanción de multa que se **anula**. **Así se decide.**

Ahora bien, visto que de los autos no se evidencia el pago de las sanciones pecuniarias por parte de la accionante, este Máximo Tribunal establece, de acuerdo con las motivaciones precedentemente expuestas, que las obligaciones accesorias en referencia deberán ser recalculadas a través de la emisión de las correspondientes Planillas de Liquidación Sustitutivas, conforme lo dispone expresamente el artículo 91 del Código Orgánico Tributario de 2014, vigente *ratione temporis*, aplicando las reglas de concurrencia de infracciones previstas en el artículo 82 *eiusdem*. (Vid., sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*) de la norma adjetiva de 2020, ajustándola al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, para la fecha del pago efectivo de la referida sanción, tal como lo dispone expresamente el artículo 91 del Código Orgánico Tributario de 2020, aplicable en razón del tiempo. (Vid., sentencias de esta

Sala Político-Administrativa Nros. 00663 y 01009 de fechas 18 de julio y 9 de noviembre de 2023, caso: *Filtros & Filtros, C.A., y Estación de Servicio El Diamante C.A.*). **Así se dispone.**

Dada la declaratoria parcialmente con lugar del recurso contencioso tributario, **no procede** la condenatoria en costas procesales a las partes, por no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, conforme a lo preceptuado en el artículo 335 del Código Orgánico Tributario de 2020. **Así se decide.**

Finalmente, resulta menester para esta Máxima Instancia precisar que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en aras de garantizar la consecución de los postulados consagrados en los artículos 2, 26, 49 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, reconoció la preponderancia de la ciencia, la tecnología, y los servicios de información como elementos de interés público, destacando el deber del Poder Público -y concretamente de los órganos jurisdiccionales- de valerse de los avances tecnológicos para su optimización, procediendo en consecuencia a dictar la Resolución Nro. 2021-0011 de fecha 9 de junio de 2021, contentiva de las normas generales que regularán la suscripción y publicación de decisiones con firma digital, práctica de citaciones y notificaciones electrónicas y la emisión de copias simples o certificadas por vía electrónica relacionadas con los procesos seguidos ante esta Sala Político-Administrativa.

Ello así y, visto que los artículos 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 3 de la Resolución *in comento*, consagran la posibilidad de practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, este Máximo Tribunal con miras a procurar la mejora continua del servicio de administración de justicia, **ordena** efectuar un análisis de las actas que conforman el expediente de la causa, a los efectos de determinar si las partes cuentan o no con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha actuación procesal y, de ser el caso, proceder a practicar las notificaciones a las que haya lugar por medios electrónicos; en el entendido de que la falta de indicación en autos de algunos de los elementos digitales previamente señalados, dará lugar a que se practique la notificación conforme a lo establecido en el artículo 5 de la aludida Resolución y en las leyes. **Así se decide.**

VI DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- FIRME, por no haber sido objeto de apelación, ni desfavorecer los intereses de la República, la improcedencia de los alegatos referidos a: *i)* la “*Eximente de Responsabilidad Penal Tributaria por Caso Fortuito o de Fuerza Mayor*”; *ii)* el “*falso supuesto de hecho en cuanto el error de reemplazo correspondiente a la semana 26/08/2019 al 01/09/2019 enterada el 14/01/2020, que en vista situación se generó una nueva Planilla de Liquidación N° 2000406218 por un monto de Bs. 7.303.175,6, que se pagó nuevamente el 04 de marzo de 2021, siendo que dicha cantidad ya había sido enterada el 14/01/2020*”; y *iii)* la “*Desaplicación por Control Difuso de la inconstitucionalidad la norma contenida en el artículo 92 in comento, por cuanto ha quedado evidenciado que el mismo no lesiona los derechos constitucionales de la contribuyente*”.

2.- PARCIALMENTE LUGAR la apelación interpuesta por la sociedad de comercio Samsung Electronics de Venezuela, C.A, contra la sentencia definitiva Nro. 2364 del 30 de abril de 2024, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, de la cual se **CONFIRMA** el pronunciamiento referido a que “*no es aplicable la retroactividad de la normativa tributaria solicitada por la representación judicial de la contribuyente*”, se **REVOCA** el pronunciamiento referido a que “*la Administración Tributaria aplicó correctamente la concurrencia de infracciones prevista en el artículo 82 del Código Orgánico Tributario vigente*”.

3.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos interpuesto por la representación judicial de la sociedad mercantil **SAMSUNG ELECTRONICS DE VENEZUELA, C.A**, contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo Nro. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/21-AP-223/2022-00104 de fecha 3 de mayo de 2022, emanada de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, acto administrativo que queda **FIRME**, salvo lo referente al *quantum* de la sanción de multa que se **ANULA**.

NO PROCEDE condenar en costas procesales a las partes, conforme a lo expresado en esta sentencia.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veinticinco (25) días del mes de abril del año dos mil veinticinco (2025). Años 215° de la Independencia y 166° de la Federación.

El Presidente –Ponente,
MALAQÚAS GIL RODRÍGUEZ

El Magistrado Suplente,
EMILIO RAMOS GONZÁLEZ

El Vicepresidente,
**JUAN CARLOS HIDALGO
PANDARES**

La Secretaria,
CHADIA FERMIN PEÑA
En fecha veintiocho (28) de abril del año dos mil veinticinco,
se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00276.
La Secretaria,
CHADIA FERMIN PEÑA