



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **JUAN CARLOS HIDALGO PANDARES**
Exp. Número 2015-0709



Mediante Oficio número 152/2015 de fecha 19 de marzo de 2015, recibido en esta Sala Político Administrativa el 30 de junio de ese mismo año, el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala el expediente número AP41-U-2012-000586 de su nomenclatura, contenido del recurso de apelación ejercido el 3 de marzo de 2015 por la abogada Dora López, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 40.147, actuando en su carácter de sustituta del Procurador General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, tal como se advierte de poder inserto en autos a los folios 199 al 201 de la primera pieza del expediente judicial, contra la sentencia definitiva número 1781 dictada por el aludido Juzgado en fecha 18 de diciembre de 2014, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos incoado en fecha 13 de agosto de 2007, por los abogados Alexis Antonio Fernández Echandía, María Teresa Navarrete Bolaño, Ana Carolina Domínguez Jurado, María Lodis de Morales y Ellen Susana Morales Lodis, inscritos en el INPREABOGADO bajo los números 45.161, 42.667, 75.774, 36.975 y 145.423 en el orden indicado, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la sociedad de comercio **DAT DE VENEZUELA CONSULTORES, C.A.**, inscrita ante el Registro Mercantil Cuarto de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y estado Miranda, ahora Distrito Capital y estado Bolivariano de Miranda, el 24 de enero de 1997, bajo el número 40, Tomo 3-A-Pro., de los libros llevados por la indicada oficina de registro; mandato que se evidencia de documento poder inserto en autos a los folios 57 al 61 de la primera pieza del expediente judicial.

El referido medio de impugnación judicial fue incoado contra la Resolución identificada con las letras y números SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/CC72011/00000001 de fecha 8 de agosto de 2012, notificada a la empresa recurrente el 16 de octubre de 2012, y contra las planillas de liquidación respectivas emitidas por la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual impuso sanciones pecuniarias a la empresa contribuyente por los siguientes conceptos y montos:

“(…)

PERÍODO	SANCIÓN CAUSADA				SANCIÓN A APLICAR (81 COT)		
	MULTA 103 COT [por presentar la declaración del IVA (Forma 30) fuera del plazo establecido]	MULTA 110 COT	MULTA 113 COT	MULTA 103 COT por presentar la declaración de retenciones del IVA (Forma 35) fuera del plazo establecido]	MÁS GRAVE (BS F)	½ OTRAS (BS F)	TOTAL (Bs F)
Abril 2003	450,00	424.52			450,00	212,26	662,26
Julio 2003	900,00	305.02			900,00	152.51	1.052,51
Diciembre 2003	1.350,00	14.48			1.350,00	7,24	1.357,24
Febrero 2004	1.800,00	668.05		2.250,00	2.250,00	1.234.02	3.484,02
Abril 2004	2.250,00	1.92			2.250,00	0,96	2.250,96
Mayo 2004	2.250,00	547.51			2.250,00	273.55	2.523,755
Mayo 2004	2.250,00	253.96			2.250,00	126.98	2.376,98
Junio 2004	2.250,00	865.23			2.250,00	432.61	2.682,61
Junio 2004	2.250,00	225.09			2.250,00	112.54	2.362,54
Septiembre 2004	2.250,00	562.93			2.250,00	281.45	
Marzo 2005	2.250,00	309.15			2.250,00	154.57	
Septiembre 2005	2.250,00	302.12			2.250,00	151.07	
Enero 2005(I)	450,00				450,00	81.62	
Enero 2005 (II)	900,00		163.25		12.734.83	450,00	
Febrero 2005 (I)	1.350,00		12.734.83		1.350,00	217.08	
Abril 2005 (I)	1.800,00		434.16		1.800,00	278.22	
Abril 2005 (II)	2.250,00		556.45		18.593,81	1.125,00	
Mayo 2005 (I)	2.250,00		18.593.81		4.637,94	1.125,00	

Mayo 2005 (II)	2.250,00		4.637.94		17.666,83	1.125.00	
Septiembre 2005 (I)	2.250,00		17.666.83		2.250,00	1.119.97	
Septiembre 2005 (II)	2.250,00		2.239.95		25.661,67	1.125.00	
Octubre 2005 (I)	2.250,00		25.661.67		10.445,24	1.125.00	
Octubre 2005 (II)	2.250,00		10.445.24		4.012,37	1.125.00	
Noviembre 2005 (II)	2.250,00		4.012.37		15.384,01	1.125.00	
Diciembre (I) 2005	2.250,00		15.384.01			993.60	
Diciembre 2005 (II)	2.250,00		8.645.11		2.250,00	1.125.00	
Febrero 2006(I)	2.250,00		1.987.20		8.645,11	1.125.00	
Marzo 2006 (II)	2.250,00		11.412.42		11.412.42	1.125.00	
Abril 2006 (I)	2.250,00		4.956.96		4.956.96	108.23	
Septiembre 2006 (I)	2.250,00		216.47		2.250.00	1.125.00	
Septiembre 2006 (II)	2.250,00		2.497.46		2.497.46	679.22	
Octubre 2006	2.250,00		1.358.44		2.250.00	328.50	
Octubre 2006	2.250,00		657.01		2.250.00	1.125.00	
Noviembre 2006	2.250,00		6.5614.74		6.561.74	1.125.00	
Diciembre 2006	2.250,00		14.998.36		14.998.36	1.125.00	
Enero 2007	2.250,00		47.767.20		47.767,20	1.125.00	
Enero 2007	2.250,00		34.339.04		34.339,04	1.125.00	
Febrero 2007	2.250,00		38.292.06		38.292.06	1.125.00	
Febrero 2007	2.250,00		50.053,63		50.053,63	1.125.00	
Marzo 2007	2.250,00		58.097,72		58.097,72	1.125.00	
Marzo 2007	2.250,00		89.946.902		89.846,90	1.125.00	
Abril 2007(I)	2.250,00		89.397.93		89.397.93	1.125.00	
Abril 2007(II)	2.250,00		51.999.22		51.999,22	1.125.00	
Mayo 2007(I)	2.250,00		10.624.67		10.624,67	1.125.00	
Mayo 2007(II)	2.250,00		39.919.79		39.919,79	1.125.00	
Junio 2007 (I)	2.250,00		35.959.49		35.959,49	1.125.00	
Junio 2007(II)	2.250,00				22.228,65	1.125.00	
Julio 2007(I)	2.250,00				5.838,24	1.125.00	6.963.
Julio 2007(II)	2.250,00				8.004,11	1.125.00	9.129.11
Agosto 2007(I)	2.250,00				2.755,69	1.125.00	3.880.69
Agosto 2007(II)	2.250,00				5.227,72	1.125.00	6.352.72
Septiembre 2007 (I)	2.250,00				3.192,56	1.125.00	4.317.56
Diciembre 2008	2.250,00				104.144,27	1.125.00	105.269.27
Enero 2009 (I)	2.250,00				3.442,00	1.125.00	4.567.00
Febrero 2009 (II)	2.250,00				2.250,00	19,69	2.269.69
Junio 2009 (II)	2.250,00				17.130,46	1.125,00	18.255.46
TOTAL (Bs. F)	119.250,00	4.479,98	899.330,54	2.250,00	932.183,22	46.790,89	978.974,11

(…)

Mediante auto del 18 de marzo de 2015, el Tribunal de la causa oyó la apelación interpuesta en ambos efectos y ordenó remitir el expediente a esta Alzada a través del precitado oficio.

El 7 de julio de 2015 se dio en cuenta en Sala. Asimismo, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, se fijó un lapso de diez (10) días de despacho a los fines de fundamentar la apelación; asimismo, se designó como ponente al Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta.

El 21 de julio de 2015 la abogada Mirna Coromoto Robles Erazo, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 37.659, actuando como sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, acreditación que se constata de instrumento poder cursante en autos a los folios 631 al 637 de las actas procesales, consignó escrito de fundamentación de apelación. No hubo contestación.

A través de auto de fecha 13 de agosto de 2015 esta Sala dejó constancia que habiendo transcurrido íntegramente los lapsos de la fundamentación y contestación a la apelación, la presente causa entró en estado de sentencia a tenor de lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

A través de diligencia del 3 de mayo de 2016 la abogada Mirna Coromoto Robles Erazo, antes identificada actuando en su carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación de Fisco Nacional, según consta en autos de poder que corre inserto a los folios 655 al 657 solicitó a esta Alzada se sirva dictar el pronunciamiento respectivo.

En fechas 18 de abril de 2017 y 10 de octubre de 2018, la representación judicial del Fisco Nacional, solicitó a esta Alzada se sirva dictar el pronunciamiento respectivo.

El 26 de septiembre de 2019 la abogada Jean Carla Rengel, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 277.917, actuando como sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, mandato que se verifica de instrumento poder cursante en autos a los folios, al 657 del expediente judicial, solicitó a esta Alzada se sirva dictar pronunciamiento respectivo.

En fecha 26 de abril de 2022, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, el Magistrado Malaquías Gil Rodríguez, la Magistrada Bárbara Gabriela Cesar Siero y el Magistrado Juan Carlos Hidalgo Pandares, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en la misma fecha.

Mediante auto de fecha 24 de mayo de 2022, se dejó constancia que el 28 de abril de 2022, se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidente, Magistrado Malaquías Gil Rodríguez; Vicepresidenta, Magistrada Bárbara Gabriela Cesar Siero y el Magistrado Juan Carlos Hidalgo Pandares. En igual oportunidad, se reasignó la Ponencia al Magistrado Juan Carlos Hidalgo Pandares, a los fines de dictar la decisión correspondiente.

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

I ANTECEDENTES

Mediante Providencia Administrativa identificada con las letras y números RCA-DF-VDF-2009-4311, de fecha 1° julio de 2009, notificada a la empresa accionante el 4 de noviembre de ese mismo año, emitida por 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), autorizó al funcionario Jesús Alexis Díaz Díaz, con cédula de identidad número 6.093.728, con el cargo de “*profesional tributario*” bajo la supervisión de la ciudadana Dany Shalhoub Corban con cédula de identidad número 9.879.017, con el cargo de “*profesional tributario*”, a los fines de “*(...) verificar el oportuno cumplimiento de los deberes formales por parte de los Contribuyentes o responsables previstos en el artículo 145 del Código Orgánico Tributario [de 2001, aplicable ratione temporis] y demás normas tributarias, así como los deberes formales exigibles a la fecha de la notificación de la presente providencia administrativa relativos a la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008, así como también la Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, la Resolución del Ministerio de Finanzas N° 320, de fecha 28-12-1999, Providencia Administrativa N° 1677 de fecha 14-03-2003, Providencias Administrativas Nos. 591 y 592, publicadas en la Gaceta Oficial números 38.759 del 31-08-2007, reimpreso por error material en la Gaceta Oficial N° 38.776, del 25-09-2007, Providencia Administrativa N° SNAT/2005-0056 del 27-01-2005, publicada en Gaceta Oficial No. 38.136 del 28-02-2005, Providencia Administrativa N° 2008-0257 publicada en Gaceta Oficial N° 38.997 del 19-08-2008, y la Providencia Administrativa N° 0073 del 02-02-2006; correspondientes a los periodos comprendidos desde **enero de 2008 hasta julio de 2009**; con el objeto de detectar y sancionar los posibles ilícitos fiscales cometidos (...)*”. (Folio 529 de la segunda pieza del expediente judicial).

Mediante el “**ACTA DE REQUERIMIENTO**” signada con el alfanumérico RCA-DF-VDF-4311-1 del 2 de julio de 2009, notificada a la sociedad de comercio accionante en esa misma fecha, el órgano fiscal solicitó a la contribuyente la siguiente documentación:

“(…)

1.- *Solicitud de arqueo de caja.*

2.- *R.I.F. (original y fotocopia).*

3.- *Declaraciones de IVA desde 01-2008 hasta 05-2009.*

4.- *Dos últimas declaraciones definitivas y estimadas correspondientes al ISLR (original y fotocopias).*

5.- *Libros y/o relaciones de compras y ventas.*

6.- *Facturas de ventas, ticket o documentos equivalentes desde 01-2008 hasta la actualidad (original y copia).*

7.- *Verificación de la(s) máquina(s) fiscal(es).*

8.- *Reporte Global diario (último reporte Z emitido).*

9.- *Registro detallado de entradas y salidas de mercancías de los inventarios, de acuerdo con lo establecido en el artículo 177 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (...)*”. (Folio 528 de la segunda pieza del expediente judicial).

A través del “**ACTA DE RECEPCIÓN**” identificada con las letras y números RCA-DF-VDF-4311-1 del 2 de julio de 2009, el órgano recaudador dejó constancia de la documentación recibida de la contribuyente constante de:

“(…)

1.- *Resultado de arqueo de Caja*

CONCEPTO	Caja 1	Caja 2	Caja 3
	Monto Bs. F	Monto Bs. F	Monto Bs. F
EFFECTIVO			
CHEQUES			
Punto de venta			

Total ingresos	0,00		
Total ingresos según facturas, ticket y/o documentos equivalentes	0,00		
REFERENCIAS			

Observaciones: SON OPERACIONES A CRÉDITO.

2. Registro de Información Fiscal (RIF):

	SI	NO	OBSERVACIONES
Exhibe en un lugar visible de su establecimiento el certificado de inscripción en el RIF?	X	-	-
Exhibe en el aviso publicitario el Número de RIF?	X	-	-
Los datos contenidos en el RIF (nombre o razón social, domicilio fiscal) se encuentran actualizados?	X	-	-

3-Declaraciones de I.V.A.

PERIODO	OMITIDA	EXTEMPORÁNEA	PRESENTADAS	
01-2008			NÚMEROS declaración	Fecha
02-2008			890013501	15/02/2008
03-2008			890034525	25/03/2008
04-2008			890039079	11/04/2008
05-2008			890058141	19/05/2008
06-2008			890066790	18/06/2008
07-2008			890080243	07/07/2008
08-2008			890094894	07/08/2008
09-2008			890109817	05/09/2008
10-2008			890132910	15/10/2008
11-2008			890153553	19/11/2008
12-2008			890171592	17/12/2008
01-2009			890171592	13/02/2009
02-2009			990035765	03/03/2009
03-2009			990050740	20/03/2009
04-2009			990070742	17/04/2009
05-2009			990084916	14/05/2009
06-2009			990116546	19/06/2009

SON CONTRIBUYENTES ESPECIALES.

3.- Declaraciones de I.V.A.:

PERIODO	OMITIDA	EXTEMPORÁNEA	PRESENTADAS	
			NÚMEROS DECLARACION	FECHA

4.-Declaraciones de ISLR:

	SI	NO	OBSERVACIONES
Exhibe en un lugar visible de su establecimiento comprobante numerado sellado y fechado por la Administración Tributaria de las declaraciones de rentas del año inmediato anterior al año en curso?		X	

	PERÍODO	OMITIDA	EXTEMPORÁNEA	PRESENTADAS	
DEFINITIVA	01-01-2007 AL 31-12-2007			89011830	01-04-2008
DEFINITIVA	01-01-2008 AL 31-12-2008			990023633	24-04-2009
ESTIMADA					
ESTIMADA					

5.-Libros y/o relaciones de compras y de ventas de impuesto al valor agregado correspondientes a los periodos desde 01-2008 hasta 05-2009.

5.1. Mantiene los libros relaciones de compras y ventas en el establecimiento al momento de la visita fiscal en caso de ser contribuyente del IVA:

SI X. NO. ____

5.2. ¿Cumplen con los requisitos?

Libro y/o relación de ventas: Si X. No. ____

Detalle:

Libro y/o relación de Compras Si X. No. ____

Detalle:

6.-Facturas de ventas tickets y/o documentos equivalentes:

Observaciones (tipo de sistemas utilizados y/o características:

Emita facturas por sistema computarizado, en formatos elaborados por inversiones Print Paper, C.A.

6.1. ¿Cumplen con los requisitos?

Facturas SI X. No. ____.

Ticket SI ____ NO ____.

Detalle:

7.- Verificación de la (s) Máquina (s) fiscal (es):

7.1. Esta adherida a la (s) máquina (s) fiscal(es) la etiqueta de identificación:

NÚMEROS maquinas	de	Si	No	OBSERVACIONES (indicar el número de registro de la máquina)
01				
02				
03				

7.2. Tiene la(s) máquina(s) fiscal(es) el Sello Fiscal o plomo de seguridad:

NÚMEROS maquinas	de	Si	No	Siglas troqueladas	OBSERVACIONES (indicar el número de registro de la máquina)
01					
02					
03					

7.3. Tiene la(s) máquina(s) fiscal(es) el Rollo de auditoría:

NÚMEROS maquinas	de	Tiene libro de control		Cumple con los requisitos		Observación
01		Si	No	Si	No	
02						
03						

8.- Reporte Global Diario (Z)

¿Se emite diariamente?

NÚMEROS maquinas	de	Si	No	Observaciones
01				
02				
03				

9.-Registro detallado de entrada y salidas de inventarios según lo establecidos en el artículo 177 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta:

	<i>Si</i>	<i>No</i>	<i>OBSERVACIONES</i>
Mantiene en el establecimiento el registro detallado de entradas y salidas de inventarios según lo establecido en el artículo 177 del reglamento de la Ley de Impuesto sobre la renta?	X		

(...)" (Folios al 523 al 527 de la primera pieza del expediente judicial).

Posteriormente, la Administración Tributaria dictó la Resolución identificada con las letras y números SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/CC72011/ 00000001 de fecha 8 de agosto de 2012, notificada a la empresa recurrente el 16 de octubre de 2012, y contra las planillas de liquidación respectivas emitidas por la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual impuso sanciones pecuniarias a la empresa contribuyente por los siguientes conceptos y montos:

“(…)

<i>PERÍODO</i>	<i>SANCIÓN CAUSADA</i>				<i>SANCIÓN A APLICAR (81 COT)</i>		
	<i>MULTA 103 COT</i> [por presentar la declaración del IVA (Forma 30) fuera del plazo establecido	<i>MULTA 110 COT</i>	<i>MULTA 113 COT</i>	<i>MULTA 103 COT</i> por presentar la declaración de retenciones del IVA (Forma 35) fuera del plazo establecido	<i>MAS GRAVE (BS F)</i>	<i>½ OTRAS (BS F)</i>	<i>TOTAL (Bs F)</i>
<i>Abril 2003</i>	450,00	424.52			450,00	212.26	662,26
<i>Julio 2003</i>	900,00	305.02			900,00	152.51	1.052,51
<i>Diciembre 2003</i>	1.350,00	14.48			1.350,00	7,24	1.357,24
<i>Febrero 2004</i>	1.800,00	668.05		2.250,00	2.250,00	1.234.02	3.484,02
<i>Abril 2004</i>	2.250,00	1.92			2.250,00	0,96	2.250,96
<i>Mayo 2004</i>	2.250,00	547.51			2.250,00	273.55	2.523,755
<i>Mayo 2004</i>	2.250,00	253.96			2.250,00	126.98	2.376,98
<i>Junio 2004</i>	2.250,00	865.23			2.250,00	432.61	2.682,61
<i>Junio 2004</i>	2.250,00	225.09			2.250,00	112.54	2.362,54
<i>Septiembre 2004</i>	2.250,00	562.93			2.250,00	281.45	
<i>Marzo 2005</i>	2.250,00	309.15			2.250,00	154.57	
<i>Septiembre 2005</i>	2.250,00	302.12			2.250,00	151.07	
<i>Enero 2005(I)</i>	450,00				450,00	81.62	
<i>Enero 2005 (II)</i>	900,00		163.25		12.734.83	450.00	
<i>Febrero 2005 (I)</i>	1.350,00		12.734.83		1.350,00	217.08	
<i>Abril 2005 (I)</i>	1.800,00		434.16		1.800,00	278.22	
<i>Abril 2005 (II)</i>	2.250,00		556.45		18.593,81	1.125.00	
<i>Mayo 2005 (I)</i>	2.250,00		18.593.81		4.637,94	1.125.00	
<i>Mayo 2005 (II)</i>	2.250,00		4.637.94		17.666,83	1.125.00	
<i>Septiembre 2005 (I)</i>	2.250,00		17.666.83		2.250,00	1.119.97	
<i>Septiembre 2005 (II)</i>	2.250,00		2.239.95		25.661,67	1.125.00	
<i>Octubre 2005 (I)</i>	2.250,00		25.661.67		10.445,24	1.125.00	
<i>Octubre 2005 (II)</i>	2.250,00		10.445.24		4.012,37	1.125.00	
<i>Noviembre 2005 (II)</i>	2.250,00		4.012.37		15.384,01	1.125.00	
<i>Diciembre (I) 2005</i>	2.250,00		15.384.01			993.60	
<i>Diciembre 2005 (II)</i>	2.250,00		8.645.11		2.250,00	1.125.00	
<i>Febrero 2006(I)</i>	2.250,00		1.987.20		8.645,11	1.125.00	

Marzo 2006 (II)	2.250,00		11.412,42		11.412,42	1.125,00	
Abril 2006 (I)	2.250,00		4.956,96		4.956,96	108,23	
Septiembre 2006 (I)	2.250,00		216,47		2.250,00	1.125,00	
Septiembre 2006 (II)	2.250,00		2.497,46		2.497,46	679,22	
Octubre 2006	2.250,00		1.358,44		2.250,00	328,50	
Octubre 2006	2.250,00		657,01		2.250,00	1.125,00	
Noviembre 2006	2.250,00		6.5614,74		6.561,74	1.125,00	
Diciembre 2006	2.250,00		14.998,36		14.998,36	1.125,00	
Enero 2007	2.250,00		47.767,20		47.767,20	1.125,00	
Enero 2007	2.250,00		34.339,04		34.339,04	1.125,00	
Febrero 2007	2.250,00		38.292,06		38.292,06	1.125,00	
Febrero 2007	2.250,00		50.053,63		50.053,63	1.125,00	
Marzo 2007	2.250,00		58.097,72		58.097,72	1.125,00	
Marzo 2007	2.250,00		89.946,902		89.846,90	1.125,00	
Abril 2007(I)	2.250,00		89.397,93		89.397,93	1.125,00	
Abril 2007(II)	2.250,00		51.999,22		51.999,22	1.125,00	
Mayo 2007(I)	2.250,00		10.624,67		10.624,67	1.125,00	
Mayo 2007(II)	2.250,00		39.919,79		39.919,79	1.125,00	
Junio 2007 (I)	2.250,00		35.959,49		35.959,49	1.125,00	
Junio 2007(II)	2.250,00				22.228,65	1.125,00	
Julio 2007(I)	2.250,00				5.838,24	1.125,00	6.963,
Julio 2007(II)	2.250,00				8.004,11	1.125,00	9.129,11
Agosto 2007(I)	2.250,00				2.755,69	1.125,00	3.880,69
Agosto 2007(II)	2.250,00				5.227,72	1.125,00	6.352,72
Septiembre 2007 (I)	2.250,00				3.192,56	1.125,00	4.317,56
Diciembre 2008	2.250,00				104.144,27	1.125,00	105.269,27
Enero 2009 (I)	2.250,00				3.442,00	1.125,00	4.567,00
Febrero 2009 (II)	2.250,00				2.250,00	19,69	2.269,69
Junio 2009 (II)	2.250,00				17.130,46	1.125,00	18.255,46
TOTAL (Bs. F)	119.250,00	4.479,98	899.330,54	2.250,00	932.183,22	46.790,89	978.974,11

(…)

Por disconformidad, con la Resolución signada con las letras y números SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/CC/2011/00000001 de fecha 8 de agosto de 2012, y notificada a la empresa de autos el 16 de octubre de 2012, la representación judicial de la contribuyente interpuso el 19 de noviembre de 2012 recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.R.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, alegando como fundamentos de hecho y de derecho, lo siguiente:

I.- “(...) EL ACTO ADMINISTRATIVO ES NULO DE NULIDAD ABSOLUTA POR AUSENCIA DE PROCEDIMIENTO (...).”

Alegaron los apoderados judiciales de la empresa accionante que “(...) cuando la Administración prescinde del procedimiento de formación de voluntad declarada en el acto administrativo, por tanto, este carece de antecedentes y se dicta de manera directa e inmediata. Se trata del supuesto de inexistencia del expediente, o éste se ha formado es un cuerpo documental carente de valor al no contar en el mismo los actos instrumentales esenciales de ordenación del iter procedimental en los cuales el procedimiento es identificable (...)”.

Asimismo, que “(...) aparte de la prescindencia total y absoluta del procedimiento, el acto expresado en un formato editado en serie viola la obligación de su autor de motivarlo señalando en el cuerpo documental que lo contiene las razones de hecho y de derecho y los fundamentos legales del mismo (artículo 9° y 18 numeral 4, de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos) tal manifestación de inmotivación radical lleva, también, consigo el vicio de indefensión. Al no aparecer en la orden escrita las razones de la Administración tuvo en cuenta para expedirla y al serle imposible al afectado enterarse de las mismas, o si este se formó, la imposibilidad material del afectado de acceder a él, todo ello conduce a una grosera y abierta violación del derecho constitucional a la defensa (...)”.

(Sic).

Asimismo, alegó que de acuerdo “(...) con la norma transcrita [artículo 172 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*] es una obligación ineludible de la Administración Tributaria en emitir una autorización expresa para efectuar una verificación, entendiéndose por expresa la identificación indubitable de la persona natural o jurídica a quien se pretende verificar. También, dicha autorización podrá ser emitida dirigiéndose a un grupo de contribuyentes utilizando criterios de ubicación geográfica o actividad económica. Cuando utiliza tales criterios no será necesaria la identificación individualizada de cada contribuyente (...)”.

Concluyendo que “(...) La prescindencia total y absoluta del procedimiento es, entonces prueba manifiesta de que, en el caso concreto, la administración violó todos los derechos y garantías del particular integrado a la defensa de su posición jurídica (artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de

Venezuela) previsto en la Ley Orgánica de Procedimientos administrativos (...)."

II.- "(...) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INCURRE EN EL VICIO DE FALSO SUPUESTO DE DERECHO EN LA APLICACIÓN DE LA CONCURRENCIA DE INFRACCIONES (...)"

Alegaron, que el órgano exactor "(...) procedió a determinar la concurrencia, mediante una interpretación muy particular del artículo 81 de Código Orgánico Tributario [de 2001, vigente en razón del tiempo] (...)". (Añadidos de esta Máxima Instancia).

Concatenado con la idea anterior agregaron que la identificada división procedió a interpretar en forma errada y apartándose de lo establecido en la norma contenida en el artículo 81 *eiusdem*, al considerar que "(...) sólo había concurrencia en aquellos períodos en los cuales se cometieron dos o más infracciones procediendo a efectuar el cálculo de la concurrencia para cada período en particular; es decir toma la infracción más grave del período de que se trata y la incrementa en la otras de las otras sanciones cometidas en ese período, olvidándose que las infracciones detectadas sancionados corresponden a un mismo procedimiento por lo que el cálculo de la concurrencia debido haber aplicado la sanción más grave aumentada en la mitad de las demás sanciones (...)".

III.- "(...) VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (...)".

Adujeron que "(...) en la resolución que se impugna (...) la División de contribuyentes especiales le impone a mi representada sanciones pecuniarias conforme al numeral 4 del artículo 103 del COT [Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*] (...)". (Sic). (Interpolados de esta Máxima Instancia).

Que "(...) para determinar las sanciones pecuniarias antes señaladas se valieron de lo establecido en el artículo 1º de la Providencia que establece el calendario de cumplimiento de los sujetos pasivos especiales (...) para las presentaciones de las declaraciones del impuesto al valor agregado y las definitivas y estimadas de impuesto sobre la renta (...) así como el enteramiento de los montos retenidos por los agentes de retención en materia de impuesto al valor agregado (...)".

En armonía con lo anterior arguyeron que "(...) circunscribiéndonos al impuesto al valor agregado, se trata pues de las declaraciones de impuesto al valor agregado, Forma 30, cuyas infracciones fueron sancionadas en la resolución, y en cuanto a las Retenciones, las infracciones cometidas han sido sancionadas conforme al artículo 113 del Código Orgánico Tributario, tal como puede apreciarse en la mencionada resolución, por lo que nuestra representada desconoce el tipo legal que infringió cuando se motiva que presentó con retardo las declaraciones de retenciones de impuesto al valor agregado forma 35, más aun cuando dichos formularios las Planillas de Pago para enterar retenciones de impuesto al valor agregado efectuados por agentes de retención, las cuales están identificadas de la Resolución como una declaraciones de unas supuestas retenciones y se sabe que corresponden a las planillas de pago para enterar los impuestos retenidos por concepto de impuesto al valor agregado (...)". (Sic).

IV.- "(...) [Vicio de] FALSO SUPUESTO POR APLICACIÓN RETROACTIVA DEL OFICIO NÚMERO 0000856 DEL 9 DE FEBRERO DE 2004 (CONTRIBUYENTE ESPECIAL) (...)". (Agregado de esta Alzada).

Adujeron que "(...) siendo que el 3 de abril de 2004 la Administración Tributaria notificó a [su] representada como contribuyente especial hoy sujeto pasivo especial mediante el oficio número 0000856 de fecha 9 de febrero de 2004 (...) indicando que a partir del día siguiente de la notificación del indicado acto administrativo debió considerarse como contribuyente especial. Significa entonces que la Administración Tributaria actuó en el presente caso, extemporáneamente por cuanto [su] representada presentó las declaraciones sancionadas con el artículo 103 del Código Orgánico Tributario [de 2001, aplicable *ratione temporis*] no había sido notificada como contribuyente especial, razón por la cual resulta evidente el falso supuesto cometido por la referida Administración (...)". (Corchetes de este Alto Tribunal).

Arguyó igualmente que "(...) las sanciones [de multa] impuestas por haber presentado las declaraciones en un lugar distinto al previsto en el identificado oficio, no son procedentes porque se refieren a hechos acaecidos ANTES de la notificación, los períodos de imposición a que se refieren las sanciones de multa impuestas por haber presentado (...) las declaraciones a que estaba obligada y pagar los impuestos autodeterminados en un lugar distinto al allí señalado (...)". (Mayúsculas de la cita; agregados de esta Sala).

V.- "(...) [Vicio de] FALSO SUPUESTO POR LA APLICACIÓN DE SANCIONES A INFRACCIONES QUE HABÍAN SIDO IMPUESTAS CON ANTERIORIDAD MEDIANTE OTRO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (...)". (Agregado de esta Suprema Instancia).

En este punto invocaron que el órgano exactor "(...) [incurrió en el vicio de] falso supuesto de hecho, cuando sanciona a mi representada por la presentación de declaraciones de impuesto al valor agregado en forma extemporánea para los períodos de abril, julio y diciembre de 2003, cuya infracción ya fue sancionada en otro procedimiento administrativo de fiscalización que le fuera practicada conforme al acta fiscal (...) RCA-DF/2004/3146/00864 del 16 de septiembre de 2004 (...)". (Añadido de este Alto Tribunal).

Concatenado con lo anterior, sostuvieron que "(...) es evidente que se viola el principio non bis in idem consagrado en el numeral 7 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (...)".

"(...) DE LA SUSPENSIÓN DE EFECTOS DEL ACTO IMPUGNADO (...)".

Asimismo, solicitaron la suspensión de efectos del acto administrativo impugnado y consignaron conjuntamente con el recurso contencioso tributario copia fotostática de los estados financieros auditados al cierre del ejercicio 2010 y 2011, marcado con la letra "G" "(...) de donde se puede evidenciar que la ejecución del acto administrativo recurrido, originaría un impacto tanto en el desarrollo normal de la actividad de su representada como en su patrimonio. Asimismo, se denota y en consecuencia queda evidenciado el daño financiero que podría acarrear dicha ejecución, ya que afectaría su capital de trabajo y por ende su flujo de caja dinero éste que muy bien podría seguir utilizando en su giro económico (...)". (Sic).

II DECISIÓN JUDICIAL APELADA

Mediante sentencia definitiva número 1781 dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en fecha 18 de diciembre de 2014, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio Dat de Venezuela Consultores, C.A., en los términos que se indican a continuación:

*“(…) Este Tribunal deduce de la lectura del acto administrativo impugnado y de los argumentos expuestos por la representación de la contribuyente **DAT DE VENEZUELA CONSULTORES, C.A.**, y por la representación fiscal, que la presente controversia se centra en dilucidar los siguientes aspectos:*

- 1. Si resulta procedente la denuncia de violación al debido proceso, por cuanto la Providencia Administrativa que inició el procedimiento de verificación fiscal, no llena los requisitos exigidos en ley.*
- 2. Si resulta procedente la denuncia del [vicio de] falso supuesto de derecho en la aplicación de la concurrencia de infracciones, por una interpretación errada del artículo 81 del Código Orgánico Tributario.*
- 3. Si la Administración Tributaria al dictar el acto administrativo violó el principio de legalidad penal tributaria.*
- 4. Si opera o no la denuncia del falso supuesto por la aplicación retroactiva del Oficio N° 000856 del 09 de febrero de 2004 que califica a la recurrente como contribuyente especial.*
- 5. Si la Administración Tributaria violó el principio non bis in ídem, al sancionar nuevamente períodos sancionados con multa en el pasado.*

*Una vez delimitada la litis, este Tribunal pasa a conocer el primer aspecto dirimido y así observa de la revisión de las actas procesales que cursan en autos, que el procedimiento de verificación de los deberes formales practicado a la contribuyente **DAT DE VENEZUELA CONSULTORES, C.A.**, por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria del (SENIAT), fue efectuado de conformidad con lo previsto en el artículo 172 del Código Orgánico Tributario de 2001, [vigente en razón del tiempo] cuyo tenor es el siguiente*

(…)

De la norma citada se deduce que el procedimiento de verificación, tiene como finalidad que la Administración Tributaria constate la veracidad de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, así como el cumplimiento de sus deberes formales y los de los agentes de retención y percepción designados por la Ley, y que en caso que la Administración efectúe el procedimiento de verificación de los deberes formales y de los deberes de los agentes de retención y percepción en el establecimiento del contribuyente o responsable, debe existir una autorización expresa emitida por la Administración Tributaria con legitimidad para ello.

En este sentido, resulta oportuno destacar que nuestro Máximo Tribunal en Sentencia N° 01361 de fecha catorce (14) de Noviembre de 2012, Caso: Distribuidora Nube Azul C.A, (...) ha fijado posición respecto a los requisitos que deben contener las autorizaciones emitidas por la Administración Tributaria para llevar a cabo el procedimiento de verificación del cumplimiento de los deberes formales de las normas tributarias, por parte de los contribuyentes, el cual se reproduce a continuación:

(…)

Conforme a lo anteriormente expuesto, se observa que en el caso de autos consta en el folio 529 del expediente judicial, la providencia administrativa número RCA-DF-VDF-IVA/2009-4311 de fecha 01 de julio de 2009, mediante la cual se autoriza la realización del procedimiento de verificación, en los términos siguientes:

(…) Se visualiza:

(Firma autógrafa)

MARCO TULIO FLORES TOVAR.

JEFE DE LA DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN DE REGIÓN CAPITAL

SNAT/SGA/GRH/DCT/2009/D-183-0006487

SENIAT DE FECHA 03-06-2009

SUJETO PASIVO: DAT DE VENEZUELA CONSULTORES C.A (manuscrito)

FIRMA: (autógrafa)

NOMBRE: Sergio Betancourt. (manuscrito)

RIF. N° J-: J-30416039-9 (manuscrito) C.I. 4887825 (manuscrito)

DOMICILIO FISCAL: Calle 10 Edif. Centro Empresarial Tepuy, La Urbina. (manuscrito) CARGO: Gerente de Administración y Finanzas (manuscrito)

FECHA: 02-04-2009 (manuscrito) TELÉFONO: 0212 241 20 55

SELLO: hay un sello húmedo

En consecuencia, este Tribunal tomando en cuenta el criterio sostenido por la Sala Político Administrativa supra transcrito, advierte que la Providencia Administrativa número RCA-DF-VDF-IVA/2009-4311 de fecha 01 de julio de 2009, mediante la cual se autoriza la realización del procedimiento de verificación, no cumple con los requisitos señalados en el numeral 4 del artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con lo establecido en el Parágrafo Único del artículo 172 del Código Orgánico Tributario de 2001, [aplicable en razón del tiempo] concretamente el nombre de la persona u órgano a quien va dirigido el acto ni la indicación de los criterios de ubicación geográfica o actividad económica de los contribuyentes objeto de verificación, cuestión que al no haber sido subsanada, trae como consecuencia

la nulidad absoluta de la referida Providencia por haber sido dictada con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, tal como lo establece el artículo 240 numeral 4 del Código Orgánico Tributario, [eiusdem] vulnerando el derecho al debido proceso de la accionante previsto en el artículo 49 del Texto Constitucional. **Así se decide.**

Visto que, la nulidad de la Providencia Administrativa número RCA-DF-VDF-IVA/2009-4311 de fecha 01 de julio de 2009, acarrea también la nulidad de los posteriores actos administrativos, este Tribunal estima inoficioso entrar a analizar el resto de la controversia. **Así se establece.**

VI

DECISIÓN

Por las razones precedentemente expuestas, este Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara **CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente **DAT DE VENEZUELA CONSULTORES, C.A.**

En consecuencia se **ANULA** en todas sus partes la Resolución número SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/CC/2012/00000001 de fecha 08 de agosto de 2012, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual determinó multa por la cantidad total de **UN MILLON DOSCIENTOS TREINTA Y TRES MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y DOS BOLÍVARES CON SETENTA Y TRES CÉNTIMOS** (Bs. 1.233.692,73), [ahora un céntimo de bolívar (Bs. 0,01)] e intereses [moratorios] por la cantidad de **SESENTA Y CUATRO MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y CUATRO BOLÍVARES CON SETENTA Y TRES CÉNTIMOS** (Bs. 64.384, 73), [actualmente un céntimo e bolívar (Bs. 0,01)] por incumplimientos de deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta (...). (Sic). (Agregados de este Alto Tribunal).

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 21 de julio de 2015, la abogada Mirna Coromoto Suárez Robles, antes identificada, actuando como apoderada judicial del Fisco Nacional, consignó ante esta Sala el escrito de fundamentación del recurso de apelación ejercido, bajo los siguientes fundamentos de hecho y de derecho:

Adujo la apoderada judicial del Fisco Nacional que “(...) la Juzgadora parte de un [vicio de] falso supuesto al declarar la nulidad del referido acto administrativo. Específicamente aprecia de que se abstuvo de interpretar y aplicar el referido artículo 172 eiusdem, relativo a la constatación de las declaraciones y de los cumplimientos de deberes formales a cargo de los contribuyentes a través del procedimiento de verificación (...)”. (Añadidos de esta Alzada).

Asimismo, que “(...) de la revisión de la providencia ya identificada (...) se puede observar claramente la identificación del fiscal actuante, los tributos y períodos a verificar, entre otros aspectos relevantes, ahora bien en cuanto a la autorización, la norma citada no determina el cumplimiento de requisito alguno para su elaboración, únicamente establece la posibilidad (más no la obligatoriedad) de que la misma estuviere dirigida a un grupo de contribuyentes, por ello se emplea en el texto de la norma el término **podrá**. Esto quiere decir que es potestativo para la Administración Tributaria, la utilización de los criterios de ubicación geográfica de actividad económica, pero, este mecanismo de ubicación o selección, en modo alguno forma parte del texto de la Providencia, por lo que su ausencia no constituye vicio capaz de invalidarla (...)”.

Sostuvo que “(...) también se desprende de la referida providencia que se señala expresamente el nombre del sujeto pasivo, el registro de información fiscal (RIF), el domicilio fiscal, así como el nombre, cédula de identidad, cargo, teléfono y firma de la persona que actuó como representante de la empresa, y que fue notificada de la referida Providencia Administrativa, no obstante, aunque estos datos aparecen escritos a mano por el funcionario fiscal que fue debidamente autorizado para efectuar el procedimiento de verificación, no acarrea la nulidad de acto administrativo, por cuanto, como se indicó anteriormente, la norma citada no determina cumplimiento de requisito alguno para su elaboración y el hecho de haber llenado de forma manuscrita los datos del sujeto pasivo y su representante, no constituye vicio que determine la nulidad de la Providencia Administrativa (...)”.

Asimismo, que “(...) es necesario añadir que los posibles defectos que afectarían a la Providencia en comentarios, no pueden causar su nulidad absoluta, peor en el caso de existir, éstos habrían sido debidamente subsanados por la Administración Tributaria cuando emitió la Resolución No. SNAT/INTI/RCA/DCE/CC/2012/00000001, de fecha 08 de agosto de 2012, por medio de la cual se aplicaron las sanciones a la contribuyente de marras (...)”.

Concluyendo que “(...) en cuanto a la validez de las multas impuestas por la Administración Tributaria a la contribuyente, (...) ratificamos los fundamentos de la resolución mediante la cual [el órgano exactor] impuso las sanciones pecuniarias detalladas al inicio de esta fundamentación (...) visto además que la comisión de las infracciones castigadas no fue desvirtuada en modo alguno por la contribuyente de autos (...)”. (Agregados de esta Máxima Instancia).

IV

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse sobre el recurso de apelación ejercido por la representación en juicio del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva número 1781 dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 18 de diciembre de 2014, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por los apoderados judiciales de la sociedad de comercio Dat de Venezuela Consultores, C.A.

Vistos los términos del fallo apelado, así como los alegatos esgrimidos por la representante en juicio de la República, observa esta Alzada que la controversia planteada queda circunscrita a decidir si el Tribunal de instancia incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, al declarar la nulidad de acto administrativo impugnado, vulnerando así el derecho a la defensa y debido proceso de la empresa Dat de Venezuela Consultores, C.A.

Antes de revisar la decisión judicial de instancia, esta Superioridad estima importante destacar que aún cuando la contribuyente solicitó con el recurso contencioso tributario, medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo impugnado, el Juzgado de la causa no emitió ningún pronunciamiento al respecto, en razón de lo cual en esta oportunidad no procede consideración alguna al respecto, por ser accesoria a la acción principal de nulidad. **Así se determina.**

Delimitada así la *litis* pasa esta Superioridad a decidir y, a tal efecto, observa:

Vicio de falso supuesto de derecho.

Con relación a lo indicado, esta Máxima Instancia observa del texto de la decisión apelada, que el Tribunal de instancia expresó que “(...) tomando en cuenta el criterio sostenido por la Sala Político Administrativa supra transcrito, [decisión número 01361 de fecha 14 de noviembre de 2012 caso: *Distribuidora Nube Azul, C.A.*] advierte que la Providencia Administrativa N° RCA-DF-VDF-IVA/2009-4311 de fecha 01 de julio de 2009, mediante la cual se autoriza la realización del procedimiento de verificación, no cumple con los requisitos señalados en el numeral 4 del artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con lo establecido en el Parágrafo Único del artículo 172 del Código Orgánico Tributario de 2001, [aplicable, *ratione temporis*] concretamente el nombre de la persona u órgano a quien va dirigido el acto ni la indicación de los criterios de ubicación geográfica o actividad económica de los contribuyentes objeto de verificación, cuestión que al no haber sido subsanada, trae como consecuencia la nulidad absoluta de la referida Providencia por haber sido dictada con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, tal como lo establece el artículo 240 numeral 4 del Código Orgánico Tributario, [eiusdem] vulnerando el derecho al debido proceso de la accionante previsto en el artículo 49 del Texto Constitucional (...).” (Añadidos de este Alto Tribunal).

La apoderada judicial del Fisco Nacional alegó que “(...) de la revisión de la providencia ya identificada (...) se puede observar claramente la identificación del fiscal actuante, los tributos y periodos a verificar, entre otros aspectos relevantes, ahora bien en cuanto a la autorización, la norma citada no determina el cumplimiento de requisito alguno para su elaboración, únicamente establece la posibilidad (más no la obligatoriedad) de que la misma estuviere dirigida a un grupo de contribuyentes, por ello se emplea en el texto de la norma el término **podrá**. Esto quiere decir que es potestativo para la Administración Tributaria, la utilización de los criterios de ubicación geográfica de actividad económica, pero, este mecanismo de ubicación o selección, en modo alguna forma arte del texto de la Providencia, por lo que su ausencia no constituye vicio capaz de invalidarla (...).”

Sostuvo que “(...) también se desprende de la referida providencia que se señala expresamente el nombre del sujeto pasivo, el registro de información fiscal (RIF), el domicilio fiscal, así como el nombre, cédula de identidad, cargo, teléfono y firma de la persona que actuó como representante de la empresa, y que fue notificada de la referida Providencia Administrativa, no obstante, aunque estos datos aparecen escritos a mano por el funcionario fiscal que fue debidamente autorizado para efectuar el procedimiento de verificación, no acarrea la nulidad de acto administrativo, por cuanto, como se indicó anteriormente, la norma citada no determina cumplimiento de requisito alguno para su elaboración y el hecho de haber llenado de forma manuscrita los datos del sujeto pasivo y su representante, no constituye vicio que determine la nulidad de la Providencia Administrativa (...).” (Sic).

Es preciso para esta Alzada traer a colación el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, el cual establece:

“Artículo 18. Todo acto administrativo deberá contener:

1. Nombre del Ministerio u organismo a que pertenece el órgano que emite el acto.
2. Nombre del órgano que emite el acto.
3. Lugar y fecha donde el acto es dictado.
4. Nombre de la persona u órgano a quien va dirigido.
5. Expresión sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes.
6. La decisión respectiva, si fuere el caso.
7. Nombre del funcionario o funcionarios que los suscriben, con indicación de la titularidad con que actúen, e indicación expresa, en caso de actuar por delegación, del número y fecha del acto de delegación que confirió la competencia.
8. El sello de la oficina.

El original del respectivo instrumento contendrá la firma autógrafa del o de los funcionarios que lo suscriban. En el caso de aquellos actos cuya frecuencia lo justifique, se podrá disponer mediante decreto, que la firma de los funcionarios sea estampada por medios mecánicos que ofrezcan garantías de seguridad”.

Asimismo, el artículo 172 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, dispone:

“Artículo 172.- La Administración Tributaria podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, y los deberes de los agentes de retención y percepción, e imponer las sanciones a que haya lugar.

Parágrafo Único: La verificación de los deberes formales y de los deberes de los agentes de retención y percepción podrá efectuarse en la sede de la Administración Tributaria o en el establecimiento del contribuyente o responsable. **En este último caso, deberá existir autorización expresa emanada de la Administración Tributaria respectiva. Dicha autorización podrá hacerse para un grupo de contribuyentes utilizando, entre otros, criterios de ubicación geográfica o actividad económica”.** (Sic). (Resaltados de esta Sala).

Como puede observarse, el denominado procedimiento de verificación tiene como fin revisar y comprobar la veracidad de: i) las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, a los fines de constatar el correcto cálculo del tributo; ii) el cumplimiento de sus deberes formales; y iii) la debida observancia de las obligaciones fiscales de los agentes de retención y percepción designados por la Ley. De ser necesario, el fiscal actuante debe realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar; además, cuando se verifique algún incumplimiento de esos deberes, la Administración impondrá las sanciones correspondientes de conformidad con lo estatuido en el artículo 173 *eiusdem*. (Vid., sentencia de esta Sala número 00981 del 12 de agosto de 2015, caso: *Repuestos y Accesorios Dos Mil, C.A.*).

Aunado a lo anterior, cabe resaltar la previsión del Legislador Tributario en la norma antes transcrita, referida al supuesto en el cual la verificación se realice en el establecimiento del contribuyente o responsable, pues en dicho caso será necesaria una autorización previa, expresa y por escrito, expedida por la respectiva

Administración Tributaria donde se indiquen con precisión los datos de la persona natural o jurídica sobre la cual haya recaído el procedimiento de verificación tributaria. (*Id.*, sentencias de esta Sala números 00423 y 00143 del 22 de abril de 2015 y 7 de julio de 2021, casos: *Oromanía Joyería C.A.* e *Inversiones Capuchino C.A.*, respectivamente).

Igualmente, el citado artículo establece que cuando las prenombradas autorizaciones estén destinadas a examinar el cumplimiento de los deberes formales para un grupo de sujetos pasivos, las mismas deberán realizarse utilizando criterios de ubicación geográfica del sector o sectores a verificar o el tipo de actividad económica que desplieguen los contribuyentes, sin necesidad de señalar individualmente el nombre de cada uno de ellos.

Delimitado lo anterior, constata la Sala del texto de la Providencia Administrativa identificada con las letras y números RCA-DF-VDF-2009-4311, de fecha 1º julio de 2009, notificada a la empresa accionante el 4 de noviembre de ese mismo año, suscrita por 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), lo que se transcribe a continuación:

“(…)

Nº RCA-DF-VDF-2009-4311

Los Ruices, 01/01/2009.

PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA

*EL Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), haciendo uso de las facultades que le confiere el artículo 4, numerales 8, 9, 10, 34, 44 de la Ley del Servicio nacional integrado de Administración Aduanera y tributaria (SENIAT) publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 37.320 de fecha 08-11-2001, los artículos 121 numeral 2, 172 al 176 del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial número 37.305 de fecha 17-10-2001 en concordancia con el artículo 94 numeral 10 y artículo 98 de la Resolución número 32 de fecha 24-03-95 publicada en la Gaceta Oficial número 4.881 de fecha 29-03-95, que define la organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se autorizó al funcionario **JESÚS ALEXIS DÍAZ DÍAZ**, titular de la*

*C.I. 6.093.728, adscrito a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos Región Capital, a los fines de verificar el oportuno cumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes o responsables previstos en el Código Orgánico tributario y demás normas tributarias, así como los deberes formales exigibles a la fecha de la presente Providencia Administrativa relativos a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, su Reglamento, la Resolución del Ministerio de Finanzas número 320 de fecha 28-12-1999 Providencia Administrativa número 1677 de fecha 14-03-2003, publicada en la Gaceta Oficial número 38.776 del 25-09-2007 Providencia Administrativa número 591 y 592 publicadas en gaceta oficial número 38.759 de 31-08-2007 reimpresa por error y publicada en la Gaceta Oficial No. 38776 del 25 09-2007, Providencia Administrativa número SNAT/2008-0257, publicada en la Gaceta Oficial número 38.907, del 19-08-2008 y la providencia número 0073 del 06-02-2006 correspondiente a los periodos comprendidos desde **enero de 2008 hasta julio de 2009**, con el objeto de detectar y sancionar los posibles ilícitos fiscales cometidos, por lo que se reitera al contribuyente el deber de suministrar las declaraciones libros, relaciones, registros informes y documentos que se vinculó con la tributación.*

Por lo que se le recuerda al contribuyente el deber de suministrar las declaraciones, libros, relaciones, registros informes, y documentos que se vinculen con la tributación.

De igual forma, el funcionario actuante podrá intervenir los libros y documentos antes mencionados, tomando las medidas de seguridad para su conservación, retenerlos y solicitar el auxilio de la fuerza pública, cuando la gravedad de caso así lo requiera.

*Asimismo, esa Gerencia Regional autoriza la habilitación de las horas inhábiles que sean necesarias, para la ejecución de las facultades de verificación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 152 del citado Código Orgánico Tributario [de 2001, aplicable *ratione temporis*].*

A tenor de lo establecido en los artículos 106 y 110 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, y el Artículo 4 del Decreto Reglamentario número 555 de fecha 0/02/95 la presente Providencia podrá contar de ser necesario con el apoyo de funcionarios del resguardo nacional tributario con el objeto de que intervengan como órgano Auxiliar de las fiscalizaciones dirigidas a verificar el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias,

*El (la) funcionario(a) autorizado(a) estará bajo la supervisión del (la) ciudadano(a) **DANY SHALBOUD CORBAN**, titular de la cédula de dedada número V-9879017, con el cargo de Profesional Tributario adscrito a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional, quien podrá constatar las actuaciones efectuadas en el domicilio fiscal de la contribuyente.*

Se hace del conocimiento de contribuyente que conforme al artículo 123 del Código Orgánico Tributario [de 2001, vigente para los periodos fiscales investigados] los hechos que conozca la Administración Tributaria con motivo del ejercicio de sus facultades podrán ser utilizados para fundamentar sus actuaciones.

[Firma autógrafa]

MARCO TULIO FLORES TOVAR.

JEFE DE LA DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN DE REGIÓN CAPITAL

SNAT/SGA/GRH/DCT/2009/D-183-0006487

SENIAT DE FECHA 03-06-2009

SUJETO PASIVO: DAT DE VENEZUELA CONSULTORES C.A. [manuscrito].

FIRMA

NOMBRE: Sergio Betancourt [manuscrito].

RIF. Nº: J-30416039-9 [manuscrito] C.I. 4887825 [manuscrito]

DOMICILIO FISCAL: Calle 10 Edif. Centro Empresarial Teptuy, La Urbina [manuscrito].

CARGO: Gerente de Administración y Finanzas [manuscrito].

TELEFONO: 0212 241 20 55 [manuscrito].

FECHA: 02-04-2009 [manuscrito]. (...). (Folio 529 de la segunda pieza del expediente judicial; añadidos de esta Alzada).

No obstante, esta Sala observa que, tal como lo asentó la Jueza de la causa que en la aludida Providencia Administrativa no se indicó expresamente con grafismos propios del formato de la autorización, sino en forma manual: *i)* la identificación de la contribuyente; *ii)* el domicilio fiscal donde se verificaría el cumplimiento de los deberes formales y *iii)* Registro de Información fiscal (R.I.F.) del contribuyente.

Vinculado a lo expuesto, se advierte el criterio jurisprudencial sostenido por esta Sala en la sentencia número 00568 del 16 de junio de 2010, caso: *Licorería El Imperio C.A.*, conforme al cual la forma manuscrita de indicar los referidos datos en la Providencia Administrativa y no hacerlo “con grafismos propios del formato de la autorización”, debe ser sancionada, en caso de no ser subsanada, con la nulidad del acto administrativo (así emitido), y de las actuaciones fiscales posteriores, por carecer de las formalidades o requisitos exigidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos para la validez de los actos administrativos, los cuales son de estricto cumplimiento por parte de los órganos de la Administración Pública. (Vid., fallos número 00786, 00438, 01625, 00121, 00316 y 01060, de fechas 28 de julio de 2010, 6 de abril de 2011, 30 de noviembre de 2011, 29 de febrero de 2012, 18 de abril de 2012 y 26 de septiembre de 2013, casos: *Bar y Restaurant El Padrino C.A.*; *Vanscopy, C.A.*; *Inmobiliaria Data House, C.A.*; *Asociación Civil Centre Catalá de Caracas*; *Viveres y Licores La Salle, C.A.* y *Agencia de Loterías La Hechicera, C.A.*, respectivamente).

Conforme a la citada jurisprudencia, este Máximo Tribunal considera que el hecho referido a que un funcionario de la Administración Pública indique en una Providencia Autorizatoria los datos de la contribuyente en forma manuscrita, se traduce en un vicio de forma, el cual en el caso de no ser subsanado o convalidado, por un acto administrativo posterior acarrea como consecuencia jurídica la nulidad absoluta del acto administrativo, por incompetencia del funcionario o de la funcionaria que lo suscribe, conforme a lo establecido en el artículo 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. (Vid., fallo de esta Sala número 00788 de fecha 26 de julio de 2016, caso: *Inversiones G.. Oliveri Computer, C.A.*)

En armonía con lo antes expresado, esta Sala Político-Administrativa mediante la sentencia número 01530 del 6 de noviembre de 2014, recaída en el caso: *Pan Pasteles Colonial, C.A.*, dispuso que cuando en las Providencias Autorizatorias de los procedimientos de verificación fiscal, los datos de identificación de la contribuyente relativos a la denominación, Registro de Información Fiscal (R.I.F.) y domicilio se encuentren escritos a mano, tal circunstancia “(...) no posee la suficiente entidad como para producir la nulidad absoluta de la misma y, por consiguiente, de las sucesivas actuaciones fiscales (...)”, por cuanto en aquella causa al igual que ocurre en la de autos ha sido subsanado y convalidado ese defecto por los actos administrativos posteriores, y en los supuestos en los cuales haya sido incoado un recurso jerárquico, por la decisión administrativa que lo resuelva, considerando que dichos pronunciamientos ratifican la voluntad de la Administración Tributaria de materializar el aludido procedimiento al contribuyente de que se trate. (Vid., fallo de esta Máxima Instancia número 00143 de fecha 7 de julio de 2021, caso: *Inversiones Capuchino S.R.L.*).

Bajo la óptica de lo anterior, esta Máxima Instancia observa en el caso de autos que efectivamente la citada Providencia Administrativa signada con el alfanumérico RCA-DF-VDF-2009-4311, de fecha 1º julio de 2009 autorizatoria del procedimiento de verificación contiene los datos de identificación de la contribuyente completados en forma manuscrita; sin embargo, se advierte de las actas procesales que tal irregularidad fue convalidada por el acto administrativo posterior, considerando que el inicio del procedimiento de verificación fue objeto de control y posterior supervisión por la misma Administración Tributaria, es decir, por la ciudadana Carmen Herrera, en su condición de Jefe de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), conforme a la Resolución Número 32 del 24 de marzo de 1995, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 4.881 Extraordinario del 29 de marzo de 1995, de quien emanó, “según lo evidenciado en la verificación realizada”, Resolución identificada con las letras y números SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/CC/2011/00000001 de fecha 8 de agosto de 2012, y notificada a la empresa de autos el 16 de octubre de 2012, -mediante la cual se culminó el procedimiento de verificación efectuado por el órgano exactor-, que contiene la identificación de la sociedad de comercio, esto es, la razón social, el Registro de Información Fiscal (R.I.F.) y el domicilio fiscal, subsanando de esta manera las posibles infracciones en las cuales pudo haber incurrido la Providencia Administrativa que dio inicio al procedimiento de verificación fiscal. **Así se determina.**

Sobre esa base, considera esta Alzada que el error en el cual incurrió el aludido órgano exactor al indicar los datos de la contribuyente de manera manuscrita en la Providencia Administrativa identificada con las letras y números RCA-DF-VDF-2009-4311, de fecha 1º julio de 2009, notificada a la empresa accionante el 4 de noviembre de ese mismo año, fue subsanado y convalidado por los actos administrativos posteriores. (Vid., sentencias de esta Sala números 00874, 01229, 00143 y 00291 del 22 de julio del 2015, 8 de noviembre de 2017, 29 de mayo de 2019, y 7 de julio de 2021, casos: *Rumbitas 99, C.A.*, *Comercial Connie, C.A.*, *Inversiones Capuchino S.R.L.*, y *Antonio Genaro Crisante Fornareni*, el orden indicado). **Así se establece.**

Con base en lo anterior, se verifica que el Tribunal de la causa declaró erróneamente la nulidad de la referida Providencia Administrativa identificada con las letras y números RCA-DF-VDF-2009-4311, de fecha 1º julio de 2009, notificada a la empresa accionante el 4 de noviembre de ese mismo año, suscrita por 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), la Resolución identificada con las letras y números SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/CC/2012/00000001 de fecha 8 de agosto de 2012, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del aludido Servicio Autónomo. **Así se dispone.**

Por consiguiente, esta Alzada declara **procedente** el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de los artículos 18 de la Ley de Procedimiento Administrativos y 172 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, delatado por la representación judicial del Fisco Nacional; en consecuencia, **con lugar** el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial de la República y **revoca** el fallo definitivo número 1781 de fecha 18 de diciembre de 2014, dictado por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. **Así se decide.**

Revocado como ha quedado el fallo de instancia, en virtud de los derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva, celeridad procesal, a la defensa y al debido proceso, consagrados en los artículos 26 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, corresponde a esta Sala Político-Administrativa emitir pronunciamiento sobre los alegatos esgrimidos por la contribuyente Dat de Venezuela Consultores, C.A., en el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, los cuales no fueron resueltos en primera instancia.

Del fondo del asunto controvertido.

A tal fin, se observa que la *litis* queda delimitada a decidir sobre los siguientes vicios: *i)* vicio de falso supuesto de derecho en la aplicación de la concurrencia de infracciones; *ii)* violación del principio de legalidad penal tributaria; *iii)* vicio de falso supuesto por la aplicación retroactiva del oficio número 000856 del 9 de febrero de 2004, que califica a la empresa Dat de Venezuela Consultores, C.A., como contribuyente especial; *iv)* vicio de falso supuesto por la aplicación de sanciones a infracciones que habían sido impuestas con anterioridad, mediante otro procedimiento administrativo.

Previamente, esta Alzada invertirá el orden de los alegatos expuestos por la representación en juicio de la empresa accionante conociendo primero de la violación al principio de legalidad tributaria lo cual en caso de ser procedente generaría su nulidad, conociendo posteriormente las demás denuncias expuestas. **Así se decide.**

De igual manera considera que el punto primero y segundo de la *litis* por estar estrechamente relacionados esta alzada conocerá en conjunto ambas denuncias. Así se establece.

Precisado lo anterior, pasa esta Sala a decidir y al respecto observa:

I.- “(...) VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA y VICIO DE FALSO SUPUESTO POR LA APLICACIÓN RETROACTIVA DEL OFICIO NÚMERO 000856 DEL 9 DE FEBRERO DE 2004, QUE CALIFICA A LA EMPRESA DAT DE VENEZUELA CONSULTORES, C.A., COMO CONTRIBUYENTE ESPECIAL (...).”

Adujeron que “(...) en la resolución que se impugna “(...) La División de contribuyentes especiales le impone a [su] representada sanciones pecuniarias conforme al numeral 4 del artículo 103 del COT por haber presentado las declaraciones de retenciones de impuesto al valor agregado, Forma 35, fuera del plazo señalado en el artículo 1º literal b) de las Providencias Administrativas (...) SNAT/INTI/GR/RCC N° 0668, 0985, 0778, 0251 y 0308, vigentes para los periodos investigados relativas al establecimiento del calendario para los sujetos pasivos especiales y agentes de retención, específicamente la fijación de la fecha en que debían proceder al enteramiento de los montos retenidos por los agente de retención en materia de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado (...)”. (Sic). (Añadidos de esta Sala).

En armonía con lo anterior sostuvieron que su representada “(...) desconoce el tipo legal que infringió cuando se motiva que presente con retardo las declaraciones de retenciones de impuesto al valor agregado forma 35, más aun cuando dichos formularios las Planillas de Pago para enterar retenciones de impuesto al valor agregado efectuados por agentes de retención, las cuales están identificadas de la Resolución como una declaraciones de unas supuestas retenciones y se sabe que corresponden a las planillas de pago para enterar los impuestos retenidos por concepto de impuesto al valor agregado (...)”. (Sic).

Concluyendo que en efecto “(...) la Administración Tributaria ha violado el principio de legalidad en materia penal tributaria según el cual no hay infracción tributaria sin ley que tipifique la conducta antijurídica y fije la pena correspondiente, el cual se encuentra expreso en el aforismo latino ‘nullum crimen, nulla poena sine lege’ (...)”.

Ahora bien, pasa esta Sala a decidir y al respecto observa que, en cuanto al principio de legalidad tributaria, es necesario referir que esta Máxima Instancia en la sentencia número 00230 del 10 de marzo de 2010, caso: *Cervecería Polar, C.A.*, dejó sentado que:

“(...) Respecto del principio de legalidad tributaria, la doctrina y jurisprudencia coinciden al indicar que sus implicaciones básicas van desde el postulado fundamental, conforme al cual la Administración sólo puede obrar cuando haya sido legalmente facultada, hasta la reserva de ley, concebida como un medio de protección o garantía para la preservación de la propiedad privada y la libertad de disposición de los derechos patrimoniales ante las restricciones impuestas y derivadas de los tributos, en virtud de la cual pueden cobrarse determinados tributos cuando éstos hayan sido previstos en la ley. En este sentido, el señalado principio es visto como una de las características propias del moderno Estado de Derecho, que comporta la subordinación del obrar de la Administración Tributaria Nacional a la Constitución y las leyes; resultando éste, objeto de estudios doctrinarios, que coinciden al calificarlo como ‘una norma sobre normación’, que comporta el establecimiento de las relaciones entre el ordenamiento jurídico en general y el acto u actos emanados de la Administración.

Por estos motivos, surge evidente a esta Sala que dicho principio, tal como ha sido concebido por nuestro Constituyente, se erige como un estatuto obligatorio para las distintas ramas del poder, es decir, como un mandamiento dirigido propiamente al Estado para establecer los límites del ejercicio de las potestades conferidas a éste en el ámbito de la tributación; en consecuencia, considera esta Sala que tal precepto de vinculación con la legalidad no configura per se la consagración de un verdadero derecho subjetivo constitucional que sea susceptible de tutela judicial directa, y que pueda invocarse autónomamente. Así se declara (...)”.

De esta forma, la Sala debe citar lo que sobre el particular consagra el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que reza:

“Artículo 317: No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley”. (Destacado de esta Sala).

De igual forma, es importante hacer mención a lo regulado en el Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, en su artículo 4, numeral 1:

“Artículo 4º.- Sólo a la ley corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

1º Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo; (Resaltados de esta Sala).

Adujeron que “(...) el 3 de abril de 2004 la Administración Tributaria notificó a [su] representada como contribuyente especial hoy sujeto pasivo especial mediante el oficio número 0000856 de fecha 9 de febrero de 2004 (...) indicando que a partir del día siguiente de la notificación del indicado acto administrativo debió considerarse como contribuyente especial. Significa entonces que la Administración Tributaria actuó en el presente caso, extemporáneamente por cuanto [su] representada presentó las declaraciones sancionadas con el artículo 103 del Código Orgánico Tributario [de 2001 aplicable *ratione temporis*] no había sido notificada como contribuyente especial, razón por la cual resulta evidente el falso supuesto cometido por la referida Administración (...).” (Corchetes de esta Máxima Instancia).

Arguyó igualmente que “(...) las sanciones [de multa] impuestas por haber presentado las declaraciones en un lugar distinto al previsto en el identificado oficio, no son procedentes porque se refieren a hechos acaecidos ANTES de la notificación, los periodos de imposición a que se refieren las sanciones de multa impuestas por haber presentado (...) las declaraciones a que estaba obligada y pagar los impuestos autodeterminados en un lugar distinto al allí señalado (...).” (Mayúsculas de la cita y agregado de esta Sala).

Sostuvieron que “(...) Como se puede colegir, la División de Contribuyentes Especiales, al sancionar a [su] representada para los meses de abril, julio y diciembre de 2003, por el incumplimiento de haber presentado las declaraciones de impuesto al valor agregado fuera del lapso legal y Reglamentario hizo que la resolución que se recurre adolezca del vicio de falso supuesto de hecho que la hace anulable (...).” (Corchetes de esta Sala).

Ahora bien, a fin de resolver las denuncias formuladas por la sociedad mercantil recurrente, es preciso señalar que esta Sala se ha pronunciado reiteradamente acerca del vicio de falso supuesto (*vid.*, fallos números 00183, 00039, 00618 y 00278, de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio de 2010 y 11 de abril de 2012, casos: *Banescó, Banco Universal, C.A.; Alfredo Blanca González; Shell de Venezuela, S.A.; y Automóviles El Marqués III, 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 la Sala).

Precisado lo anterior, esta Superioridad estima conveniente reproducir el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual consagra el principio de irretroactividad de la Ley, de la manera 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 rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron. Cuando haya duda se aplicará la norma que beneficie al reo o rea”.

Como puede verse claramente de la norma transcrita, la aplicación retroactiva de las disposiciones legislativas está prohibida por imperativo constitucional, admitiéndose excepcionalmente su aplicación hacia el pasado únicamente en el caso de beneficiar al destinatario de las mismas.

En conexión con lo señalado, la doctrina ha indicado que la consagración del principio de irretroactividad de la Ley en el régimen jurídico venezolano, encuentra su justificación en la necesidad de ofrecer seguridad jurídica a los ciudadanos en el reconocimiento de sus derechos y relaciones ante la mutabilidad de aquél.

También es importante traer a colación el contenido del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, el cual prevé lo siguiente:

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

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aún en los procesos que 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.

Quando se trate de tributos que se determinen o liquiden por periodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria 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”. (Subrayado de esta Sala).

De la norma anteriormente señalada se desprende como principio general, que las leyes tributarias tendrán vigencia a partir del vencimiento del término previamente establecido en ellas; sin embargo, cuando se trata de leyes sobre tributos liquidados por ejercicios o periodos, las normas referidas a su existencia y cuantía regirán en el ejercicio fiscal (impuesto sobre la renta) o el período impositivo (impuesto al valor agregado) inmediatamente siguiente a aquél de haberse iniciado una vez entrada en vigencia la nueva Ley.

(*Vid.*, sentencia de esta Sala número 01485 del 29 de octubre de 2014, caso: *Knoll Gomas Industriales, C.A.*, criterio ratificado, entre otros, en el fallo número 01157 de fecha 31 de enero de 2016, caso: *Tecnocontroles Occidente, C.A.*).

Bajo la óptica de lo expuesto, esta Máxima Instancia debe analizar la situación jurídica concreta a los efectos de determinar si fueron lesionados o no los derechos de la sociedad de comercio Dat de Venezuela Consultores, C.A. y, por ende, verificar si fueron quebrantados o no los principios constitucionales de irretroactividad de la Ley y vicio de falso supuesto antes denunciados.

Ahora bien la parte actora en su escrito recursivo señaló que “(...) siendo que el 3 de abril de 2004 la Administración Tributaria notificó a [su] representada

como contribuyente especial hoy sujeto pasivo especial mediante el oficio número 0000856 de fecha 9 de febrero de 2004 (...) indicando que a partir del día siguiente de la notificación del indicado acto administrativo debió considerarse como contribuyente especial. Significa entonces que la Administración Tributaria actuó en el presente caso, extemporáneamente por cuanto [su] representada presentó las declaraciones sancionadas con el artículo 103 del Código Orgánico Tributario [de 2001, aplicable *ratione temporis*] no había sido notificada como contribuyente especial, razón por la cual resulta evidente el falso supuesto cometido por la referida Administración (...)"'. (Corchetes de esta Máxima Instancia).

Arguyó igualmente que "(...) las sanciones [de multa] impuestas por haber presentado las declaraciones en un lugar distinto al previsto en el identificado oficio, no son procedentes porque se refieren a hechos acaecidos ANTES de la notificación, los periodos de imposición a que se refieren las sanciones de multa impuestas por haber presentado (...) las declaraciones a que estaba obligada y pagar los impuestos autodeterminados en un lugar distinto al allí señalado (...)". (Mayúsculas de la cita; agregados de esta Sala).

Conviene esta Alzada transcribir parcialmente el aludido oficio número 00856 de fecha 9 de febrero de 2004, emitido por el órgano fiscal, como se describe de segundas:

"(...)

**Servicio Nacional Integrado de
Administración Aduanera y Tributaria
SENIAT
Adscrito al Ministerio de Finanzas**

000856

Caracas, 09 de febrero de 2004.

**DAT DE VENEZUELA CONSULTORES, C.A.
Ciudad.-**

Tengo a bien dirigirme a usted para infórmale que esa empresa, notificada por esta Gerencia Regional como **CONTRIBUYENTE ESPECIAL**, califica como **AGENTE DE RETENCIÓN**, según lo consagra el artículo 11 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado en concordancia con la Providencia Administrativa números SNAT/2002/1.455 de fecha 29 de septiembre de 2002, publicada en Gaceta Oficial números 37.585 de fecha 05 de diciembre de 2002

En este sentido para que puedan proceder al pago del impuesto retenido conforme a la normas antes mencionadas deberán presentar a través de la página web <http://www.seniat.gov.ve>, una declaración informativa de las compras efectuadas y de las retenciones practicadas durante el período correspondiente y realizar el pago electrónicamente o imprimir la planilla de pago generada por el sistema, la cual deben presentar ante la Agencia del Banco Industrial de Venezuela, ubicada en los Ruices tal como lo señala el 'Calendario de Contribuyentes Especiales' publicada en la Gaceta Oficial N° 37.847 de fecha 29-12-2003.(...)". (Folio 146 de las actas procesales).

Observa esta Alzada que de la lectura detenida el mencionado oficio el órgano fiscal califica a la contribuyente como "**AGENTE DE RETENCIÓN**" no como contribuyente especial; asimismo, se observa que corre inserto a los folios 271 al 272 Oficio signado con el alfanumérico GRTI/DCE/2003/0840 del 5 de septiembre de 2003, notificado a la empresa accionante el 8 del mismo mes y año, el cual se transcribe de segundas:

"(...)

**Servicio Nacional Integrado de
Administración Aduanera y Tributaria
SENIAT
Adscrito al Ministerio de Finanzas**

GRTI/DCE/2003/0840

REGIÓN CAPITAL

Caracas, 5 de septiembre de 2003.

DAT DE VENEZUELA CONSULTORES, C.A.

RIF J- 30416039-9.

Qta. Villa pas, 3era avenida entre 4ta y 5ta, [transversal] Los Palos Grandes.

Presente. -

Tengo el agrado de dirigirme a Ustedes, en mi carácter de Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Capital, adscrita al **Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)**, para hacer de su conocimiento que esa empresa califica como Contribuyente Especial, de acuerdo a lo dispuesto en la Resolución Número 160 de fecha 09 de octubre de 1995, publicada en Gaceta Oficial número 35.821 de fecha 20 de octubre de 1995.

(...)

En este sentido, les informo que, a partir del **15 de septiembre de 2003**, sus obligaciones para declarar y pagar los tributos internos administrativos por el **SENIAT**, deberá ser cumplidos exclusivamente en la oficina de la División de Contribuyentes Especiales de la Agencia del **BANCO INDUSTRIAL DE VENEZUELA**, Avenida Don Diego Cisneros, Centro Empresarial de Los Ruices. El cumplimiento de sus obligaciones Tributarias en un lugar distinto al indicado, es considerado como una infracción a un deber formal sancionado de conformidad al Código Orgánico Tributario.

La presentación de las declaraciones y pagos correspondientes a los tributos señalados en el artículo 1° de la Providencia Administrativa N° SNAT/002/1.491 de fecha 14/11/2002 publicada en la Gaceta Oficial N° 37.591 de fecha 13 de diciembre de 2002 se sujetarán a las fechas de vencimiento previstas en el calendario establecida en la mencionada Providencia, según el último dígito del número de Registro de Información Fiscal (R.I.F) del contribuyente.

Asimismo, en su condición de Contribuyente Especial de acuerdo a la Providencia Administrativa N° 1.455 de fecha 20/11/2002, ha sido destinado como Agente de Retención del impuesto al valor Agregado, por lo que debe acceder a la información a través de la página web: www.seniat.gov.ve.

También se hace de su conocimiento que deberá cuando corresponda presentar sus consultas, comunicaciones, solicitudes y recursos, así como realizar demás trámites en la dirección arriba indicada, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3 de la Resolución N° 160 (...).

Del oficio *supra* transcrito se observa que el órgano fiscal designó como “**CONTRIBUYENTE ESPECIAL**” a la empresa Dat de Venezuela Consultores, C.A., notificada el 8 de septiembre de 2003, con indicación expresa que a partir del 15 de septiembre de 2003, se encontraba obligada a: **1)** Presentar las declaraciones y pagos correspondientes a los tributos señalados en el artículo 1° de la Providencia Administrativa signada con el alfanumérico SNAT/002/1.491 de fecha 14/11/2002 publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 37.591 de fecha 13 de diciembre de 2002, asimismo sujetarse a las fechas de vencimiento previstas en el calendario de sujetos pasivos especiales establecidos en la mencionada Providencia, según el último dígito del número de Registro de Información Fiscal (R.I.F) del contribuyente; y **2)** Declarar y pagar los tributos internos administrativos por el órgano fiscal exclusivamente en la oficina de la División de Contribuyentes Especiales de la Agencia del Banco Industrial de Venezuela, ubicado en la Avenida Don Diego Cisneros, Centro Empresarial de Los Ruices, advirtiendo que el incumplimiento de sus obligaciones Tributarias en un lugar distinto al indicado, es considerado como una infracción a un deber formal sancionado de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

Visto lo anterior, concluye esta Sala que a la fecha de la ocurrencia del ilícito formal verificado por la Administración Tributaria atinentes a la declaraciones del impuesto al valor agregado realizado fuera de la fecha establecida en el artículo 1° de la Providencia Administrativa signada con el alfanumérico SNAT/INTI /GR/RCC/N° 2.387 del 11 de diciembre de 2003 (forma 30) la contribuyente ya detentaba el carácter de contribuyente especial, por lo cual, quedan **firmes** las sanciones impuestas así como los intereses moratorios por este concepto. **Así se decide.**

Por otra parte con respecto al ilícito formal atinente a las declaraciones de las retenciones del impuesto al valor agregado realizadas fuera del plazo establecido (Forma 35) establecida en el artículo 1° de la Providencia Administrativa signada con el alfanumérico SNAT/INTI/GR/RCC/N° 668 del 20 de diciembre de 2004, esta Sala concluye que **proceden** las sanciones de multa, así como los intereses moratorios por este concepto, las cuales quedan **firmes**, por cuanto los periodos impositivos bajo los cuales se verificó el hecho imponible corresponden a los meses de enero de 2005 hasta junio de 2009, siendo la contribuyente calificada como “**AGENTE DE RETENCIÓN**” mediante oficio signado con el número 000856 de fecha 9 de febrero de 2004, un año antes de la comisión del ilícito formal *supra* señalado. **Así se decide.**

Asimismo con respecto al ilícito formal atinente a presentar la declaración estimada de impuesto sobre la renta en un lugar distinto al establecido en la Resolución signada con el alfanumérico GRTI/DCE/2003-0840 del 5 de septiembre de 2003, se observa que **proceden** las mencionadas sanciones, por la motivación *supra* señalada, por lo cual esta Alzada declara **firmes** las sanciones pecuniarias así como los intereses moratorios por el ilícito formal antes descrito. **Así se dispone.**

Visto lo anterior, esta Alzada debe forzosamente declarar improcedente la denuncia de la contribuyente de autos en este aspecto, atinente a la violación el principio de legalidad y vicio de falso supuesto; en los términos antes expuestos. **Así se decide.**

III.- “(...) [Vicio de] FALSO SUPUESTO POR LA APLICACIÓN DE SANCIONES A INFRACCIONES QUE HABÍAN SIDO IMPUESTAS CON ANTERIORIDAD MEDIANTE OTRO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (...)”. (Agregados de esta Máxima Instancia).

En este punto invocaron que el órgano exactor “(...) [incurrió en el vicio de] *falso supuesto de hecho, cuando sanciona a mi representada por la representación de declaraciones de impuesto al valor agregado en forma extemporánea para los periodos de abril, julio y diciembre de 2003, cuya infracción ya fue sancionada en otro procedimiento administrativo de fiscalización que le fuera practicada conforme al acta fiscal (...) RCA-DF/2004/3146/00864 identificada el 16 de septiembre de 2004 cuyo original será promovido y evacuado en la oportunidad legal correspondiente, donde se aprecia que dichos periodos de imposición fueron sancionados las declaraciones presentadas extemporáneamente que fueron sancionadas se identifican a continuación:*

Períodos	Art 103 COT [Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable <i>ratione temporis</i>] Decl. Extemporánea	Documento	Referencia Resolución
04/2003	450,00	0402030465	1° (pág 4).
06/2003	900,00	0407072900	2° (Pág 4.)
12/2003	1.350,00	0407072990	3° (pág. 4)

(...). (Añadidos de este Alto Tribunal).

Concatenado con lo anterior, sostuvieron que “(...) *es evidente que se viola el principio non bis in idem consagrado en el numeral 7 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, según el cual no se puede juzgar nuevamente a un sujeto por los mismos hechos por los cuales ha sido juzgado (...)*”. (Sic).

Asimismo, adujeron que “(...) *como se puede colegir, la División de Contribuyentes Especiales al sancionar a [su] representada para los meses de abril, julio y diciembre de 2003, por el incumplimiento de haber presentado las declaraciones de impuesto al valor agregado fuera del lapso legal y reglamentario, hizo que la resolución que se recurre adolezca del vicio de falso supuesto de hecho que la hace anulable (...)*”. (Corchetes de esta Superioridad).

El principio de *non bis in idem*, se refiere a la prohibición que se enuncia en el numeral 7 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en los términos siguientes: “*Ninguna persona podrá ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente*”.

En relación al mencionado principio, resulta prudente citar el pronunciamiento de esta Sala en sentencia número 00730 del 19 de junio de 2008 caso:

Fundación Universitaria Monseñor Rafael Árias Blanco, en la cual estableció lo siguiente:

“(…)

éste [principio de *non bis in idem*] constituye una garantía esencial del derecho al debido proceso el cual, conforme al enunciado del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, resulta aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas.

... omissis...

Como se deduce de la mencionada disposición, el referido principio constituye una manifestación del derecho al debido proceso y por ende, aplicable a todo tipo de actuación sea ésta judicial o administrativa y a su vez, se configura como un derecho fundamental del sancionado junto a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones.

Así, referido a la potestad sancionadora de la Administración, podría decirse que el principio *non bis in idem* constituye una garantía en cuanto se proscribe por mandato constitucional el juzgamiento y la imposición de más de una sanción por un mismo hecho; pero igualmente tiende a garantizar la seguridad jurídica, de las decisiones de la Administración. Es decir, que definida una situación jurídica particular, **salvo la posibilidad excepcional de la revocación directa del acto administrativo**, no le es permitido a ésta volver de nuevo sobre la cuestión que ha sido decidida.

... omissis...

Ahora bien, conforme a la jurisprudencia de esta Sala cabe indicar que la mencionada prohibición pesa siempre en relación con un mismo tipo de responsabilidad, es decir; si se trata de un hecho que da lugar a una sanción administrativa, está excluida la posibilidad de aplicar varias veces la misma, pero cuando se trata de un hecho que siendo susceptible de responsabilidad administrativa, además lo es penal y civil, cada una de estas responsabilidades subsisten de forma individual e independiente, sin que la existencia de una de ellas necesariamente excluya la aplicación de la otra; es decir, lo que se proscribe es que por autoridades de un mismo orden y a través de procedimientos distintos se sancione repetidamente una misma conducta (...). (Destacados de esta Sala).

Ahora bien, a los fines de analizar si la Administración Tributaria incurrió en la violación del precitado principio, esta Alzada observa lo siguiente:

1.- Consta en autos la Resolución número SNAT/NTI/GRTI/RCA/DCE/CC/2012/00000001 del 8 de agosto de 2012, a través de la cual se sancionó a la empresa accionante específicamente lo siguiente:

“(…)

1° El contribuyente incurrió en el ilícito formal contemplado en el artículo 103, numeral 3 del Código Orgánico Tributario, [de 2001, aplicable *ratione temporis*] al presentar la declaración de Impuesto al valor Agregado IVA, forma 30, correspondiente al periodo **Abril 2003**, (...) fuera del plazo señalado en el artículo 1° de la providencia Administrativa SNAT/INTI/GR/RCC/NÚMEROS 1491 de fecha 14 de noviembre de 2002 (...) de acuerdo con la siguiente demostración:

fecha declaración 06/10/2004 fecha límite para declarar 21/05/2003.

2° El contribuyente incurrió en el ilícito formal contemplado en el artículo 103, numeral 3 del Código Orgánico Tributario, [de 2001, aplicable *ratione temporis*] al presentar la declaración de Impuesto al valor Agregado IVA, forma 30, correspondiente al periodo **junio 2003**, (...) fuera del plazo señalado en el artículo 1° de la providencia Administrativa SNAT/INTI/GR/RCC/N° 1491 de fecha 14 de noviembre de 2002 (...) de acuerdo con la siguiente demostración:

fecha declaración 06/10/2004 fecha límite para declarar 15/08/2003.

3° El contribuyente incurrió en el ilícito formal contemplado en el artículo 103, numeral 3 del Código Orgánico Tributario, [de 2001, aplicable *ratione temporis*] al presentar la declaración de Impuesto al valor Agregado IVA, forma 30, correspondiente al periodo **Diciembre 2003**, (...) fuera del plazo señalado en el artículo 1° de la Providencia Administrativa SNAT/INTI/GR/RCC/NÚMEROS 1491 de fecha 14 de noviembre de 2002 (...) de acuerdo con la siguiente demostración:

fecha declaración 06/10/2004 fecha límite para declarar 21/01/2004. (Folio 77 de la segunda pieza del expediente judicial).

2.- Marcado “A” cursa en autos (folios 563 al 588 de la segunda pieza del expediente judicial) copia simple del Acta Fiscal signada con las letras y números 00864 del 16 de septiembre de 2004, a través de la cual el órgano recaudador dejó constancia en el procedimiento de fiscalización realizado a la empresa accionante en materia de impuesto al valor agregado, durante los periodos impositivos comprendidos desde noviembre de 2002 hasta abril de 2004, que la contribuyente “(...) no presentó la declaración del impuesto al valor agregado correspondiente a los periodos impositivos desde Abril 2003 hasta Julio 2004 (...)”, de la forma siguiente:

“(…) la revisión hecha a los documentos que soporta las declaraciones de venta tales como facturas, libros de ventas, libros de contabilidad, y declaraciones para los periodos de imposición desde noviembre de 2002 hasta abril del 2004, se pudo evidenciar que la Contribuyente realizó ventas de activos fijos, concretamente motocicletas por las cuales no fueron emitidas facturas de ventas (...)”

PERÍODO	BASE IMPONIBLE	DEBITO FISCAL
Abril 2003	508.666.037	81.286.565
Mayo 2003	414.298.688	66.287.790
Junio 2003	678.628.458	108.580.553
Julio 2003	471.285.050	75.405.608
TOTALES	2.072.878.235	1.447.584,00

‘ANEXO D-2’	DÉBITOS FISCALES POR VENTA DE ACTIVOS FIJOS OMITIDOS	1.447.584,00
--------------------	---	---------------------

(...)”. (Folios 563 al 588 segunda pieza del expediente judicial).

De lo anterior, observa esta Máxima Instancia que la Administración Tributaria no sancionó dos veces a la empresa de autos, -tal como lo aduce la representación judicial de la empresa Dat de Venezuela Consultores, C.A.- por el mismo hecho infraccional, incurriendo así presuntamente en la violación del principio *non bis in idem*, por cuanto de lo anterior se constata que la resolución objeto del presente recurso impuso pena pecuniaria al haber constatado que la accionante “*presentó la declaración del impuesto al valor agregado fuera del plazo legalmente establecido*” para los periodos impositivos de abril, julio y diciembre

de 2003, lo cual difiere del incumplimiento que consta en el Acta Fiscal número 00864 del 16 de septiembre de 2004, el cual se refiere a que “*la Contribuyente realizó ventas de activos fijos, concretamente motocicletas por las cuales no fueron emitidas facturas de ventas*”, por lo cual, la Administración Tributaria procedió a sancionar a la mencionada contribuyente.

Advierte esta Máxima Instancia que con respecto al mes de diciembre de 2003, se constata del Acta Fiscal números 00864 del 16 de septiembre de 2004 el órgano recaudador dejó constancia que “*(...) la citada cuenta contable*

[número 41320] *solo tiene movimientos en el período de diciembre de 2003, procedió a imputar el débito fiscal omitido durante los meses de abril mayo junio julio de 2003 “(...) ante la ausencia de facturas documentos equivalentes que certifiquen la fecha de la operación comercial de venta la fiscalización (...)*”. (Añadidos de esta Alzada).

Al ser así, considera esta Máxima Instancia que, el acto administrativo impugnado no aplicó dos sanciones administrativas a un mismo hecho imponible de la contribuyente, de esta forma, resulta **improcedente** el alegato esgrimido por la parte recurrente. **Así se declara.**

IV.- “(...) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INCURRE EN EL VICIO DE FALSO SUPUESTO DE DERECHO EN LA APLICACIÓN DE LA CONCURRENCIA DE INFRACCIONES (...)”. (Resaltados de la fuente).

Alegaron, que el órgano recaudador “*(...) procedió a determinar la concurrencia, mediante una interpretación muy particular del artículo 81 de Código Orgánico Tributario [de 2001, vigente en razón del tiempo] (...)*”.

Concatenado con la idea anterior, agregaron que la identificada División procedió a interpretar en forma errada y apartándose de lo establecido en la norma contenida en el artículo 81 *eiusdem*, al considerar que “*(...) solo había concurrencia en aquellos períodos en los cuales se cometieron dos o más infracciones procediendo a efectuar el cálculo de la concurrencia para cada período en particular, es decir toma la infracción más grave del período de que se trata y la incrementa en la otras de las otras sanciones cometidas en ese período, olvidándose que las infracciones detectadas sancionados corresponden a un mismo procedimiento por lo que el cálculo de la concurrencia debido haber aplicado la sanción más grave aumentada en la mitad de las demás sanciones (...)*”.

La institución de la concurrencia o concurso de delitos, está contemplada en el artículo 81 de Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, la cual señala lo siguiente:

“Artículo 81:

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

Parágrafo único: La concurrencia prevista en este artículo se aplicará aun cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos”.

La norma citada establece la institución de la concurrencia o concurso de delitos, entendida como la comisión de dos (2) o más hechos punibles de tributos o períodos de 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 tomando la más grave, a la cual se le adicionará el término medio de las otras penas correspondientes a las actuaciones antijurídicas cometidas.

Cuando haya de aplicarse una diversidad de penas que no sean acumulables, es decir, pecuniarias, restrictiva de libertad o clausura, por ejemplo, la norma establece un método de “*acumulación material*”, el cual simplemente constituye la aplicación conjunta o agregación de todas las penas que corresponda imponer a un mismo sujeto.

Por último, la disposición transcrita señala como regla general que la concurrencia se utilizará “*aun cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos*”, teniendo como condición que las consecuencias sean impuestas en el mismo procedimiento.

Examinadas las actas procesales que conforman el expediente judicial, se observa que en la Resolución impugnada fueron aplicadas las disposiciones del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, al calcular las sanciones pecuniarias impuestas a la sociedad mercantil accionante derivadas del incumplimiento de deberes formales en materia de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta; sin embargo, se advierte que la Administración Tributaria incurrió en una imprecisión al imponer las penas pecuniarias, pues no aplicó las reglas de concurrencia de infracciones tributarias, conforme al artículo 81 del aludido Texto Orgánico, tal como se demuestra de seguidas:

“(...

PERÍODO	SANCIÓN CAUSADA				SANCIÓN A APLICAR (81 COT)		
	MULTA 103 COT	MULTA 110 COT	MULTA 113 COT	MULTA 103 COT	MAS GRAVE (BS F)	½ OTRAS (BS F)	TOTAL (Bs F)
Abril 2003	450,00	424.52			450,00	212,26	662,26
Julio 2003	900,00	305.02			900,00	152.51	1.052,51
Diciembre 2003	1.350,00	14.48			1.350,00	7,24	1.357,24
Febrero 2004	1.800,00	668.05		2.250,00	2.250,00	1.234.02	3.484.02
Abril 2004	2.250,00	1.92			2.250,00	0,96	2.250,96
Mayo 2004	2.250,00	547.51			2.250,00	273.55	2.523,755
Mayo 2004	2.250,00	253.96			2.250,00	126.98	2.376,98
Junio 2004	2.250,00	865.23			2.250,00	432.61	2.682,61
Junio 2004	2.250,00	225.09			2.250,00	112.54	2.362,54
Septiembre 2004	2.250,00	562.93			2.250,00	281.45	
Marzo 2005	2.250,00	309.15			2.250,00	154.57	
Septiembre 2005	2.250,00	302.12			2.250,00	151.07	
Enero 2005(I)	450,00				450,00	81.62	

Enero 2005 (II)	900.00		163.25		12.734.83	450.00	
Febrero 2005 (I)	1.350.00		12.734.83		1.350,00	217.08	
Abril 2005 (I)	1.800.00		434.16		1.800,00	278.22	
Abril 2005 (II)	2.250,00		556.45		18.593,81	1.125.00	
Mayo 2005 (I)	2.250,00		18.593.81		4.637,94	1.125.00	
Mayo 2005 (II)	2.250,00		4.637.94		17.666,83	1.125.00	
Septiembre 2005 (I)	2.250,00		17.666.83		2.250,00	1.119.97	
,Septiembre 2005 (II)	2.250,00		2.239.95		25.661,67	1.125.00	
Octubre 2005 (I)	2.250,00		25.661.67		10.445,24	1.125.00	
Octubre 2005 (II)	2.250,00		10.445.24		4.012,37	1.125.00	
Noviembre 2005 (II)	2.250,00		4.012.37		15.384,01	1.125.00	
Diciembre (I) 2005	2.250,00		15.384.01			993.60	
Diciembre 2005 (II)	2.250,00		8.645.11		2.250,00	1.125.00	
Febrero 2006(I)	2.250,00		1.987.20		8.645,11	1.125.00	
Marzo 2006 (II)	2.250,00		11.412.42		11.412.42	1.125.00	
Abril 2006 (I)	2.250,00		4.956.96		4.956.96	108.23	
Septiembre 2006 (I)	2.250,00		216.47		2.250.00	1.125.00	
Septiembre 2006 (II)	2.250,00		2.497.46		2.497.46	679.22	