



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADO PONENTE: MARCO ANTONIO MEDINA SALAS
Exp. Núm. 2012-0284

El Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante oficio número 039/2012 de fecha 13 de febrero de 2012, recibido el 21 del mismo mes y año, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente distinguido con letras y números AF44-U-2000-000040, contenido del recurso de apelación ejercido el 26 de enero de 2012, por el abogado Igor Cuéllar, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 38.968, actuando con el carácter de sustituto de la entonces Procuradora General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según consta en documento poder autenticado ante la Notaría Pública Vigésima Quinta del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, en fecha 1° de octubre de 2010, bajo el número 25, tomo 117 de los libros llevados por esa oficina notarial, contra la sentencia número 0107/2011 dictada por el Juzgado remitente en fecha 14 de noviembre de 2011, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por los abogados Rodolfo Plaz Abreu, Leonardo Palacios Márquez, Alejandro Ramírez van der Velde, José Gregorio Torres y Juan Carlos Márquez, inscritos en el INPREABOGADO bajo los números 12.870, 22.646, 48.453, 41.242 y 59.526, respectivamente, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la sociedad de comercio C.A. **PONCHE CREMA**, inscrita originalmente en el Juzgado de Primera Instancia en lo Mercantil del entonces Distrito Federal hoy Distrito Capital en fecha 1° de octubre de 1956, bajo el número 1.004, tomo 4-B, documentación que se encuentra en la actualidad en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Miranda, representación que se desprende del documento poder otorgado ante la Notaría Pública Cuarta del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, en fecha 24 de mayo de 2000, bajo el número 21, tomo 51, de los libros llevados por esa oficina.

El caso que ahora se examina versa sobre un recurso contencioso tributario incoado contra la *Resolución Administrativa* y la *Providencia de Impropiedad de Compensación*, identificadas con letras y números *GCE-DJT/00-1449-A* y *MH-SENAT-GRTICE-DR-ARCD/2000/159*, de fechas 11 de abril y 19 de mayo de 2000, respectivamente, emitidas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENAT), hoy **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENAT)**.

Decidida la causa parcialmente con lugar en primera instancia, el Tribunal de mérito por auto del 13 de febrero de 2012, oyó en ambos efectos la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional y remitió el expediente a esta alzada.

En fecha 1° de marzo de 2012, se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, la Magistrada Evelyn Marrero Ortiz fue designada Ponente. Asimismo, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, lo cual hizo el 27 de marzo de 2012 la abogada María Flor Sequera, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 64.132, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, tal y como se desprende del instrumento poder otorgado el 9 de febrero de 2012 ante la Notaría Pública Vigésima Quinta del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, número 46, tomo 07 de los libros llevados por esa Notaría.

La causa entró en estado de sentencia en fecha 17 de abril de 2012, de acuerdo con lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

En fecha 21 de febrero de 2013, el abogado Rodolfo Plaz Abreu, antes identificado, presentó diligencia mediante la cual consignó el pago efectuado por la contribuyente C.A. Ponche Crema de la *Planilla de Liquidación* número *011001502003621* de fecha 22 de diciembre de 1999, emitida por concepto de multa, por la cantidad de doscientos ochenta y ocho mil bolívares sin céntimos (Bs. 288.000,00), reexpresados actualmente en doscientos ochenta y ocho bolívares sin céntimos (Bs. 288,00) (folio 392 del expediente).

El 23 de diciembre de 2015 se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designado y designada, así como juramentado y juramentada por la Asamblea Nacional en esa misma fecha.

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

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

I ANTECEDENTES

En fechas 22 de diciembre de 1999 y 20 de enero de 2000, el ciudadano José Rafael Mandry Llanos, con cédula de identidad número V-1.345.544, en nombre de la contribuyente, solicitó a la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del referido Servicio Autónomo, la compensación de créditos fiscales originados de las retenciones de impuesto sobre la renta, correspondientes al ejercicio fiscal 1998, provenientes de la cesión de créditos de la empresa Pride International, C.A., contra las obligaciones tributarias originadas en materia de impuesto al valor agregado, correspondiente a los periodos de noviembre de 1999, por las cantidades de siete mil novecientos noventa mil bolívares sin céntimos (Bs. 147.900.000,00) y ciento veinte millones de bolívares sin céntimos (Bs. 120.000.000,00), respectivamente, reexpresados actualmente en ciento cuarenta y siete mil novecientos bolívares sin céntimos (Bs. 147.900,00) y ciento veinte mil bolívares sin céntimos (Bs. 120.000,00), en ese orden.

La Administración Tributaria a través de la *Resolución Administrativa* identificada con letras y números *GCE-DJT/00-1449-A* del 11 de abril de 2000: *i*) negó la compensación solicitada por la contribuyente, con base en los artículos 46, Parágrafo Primero del Código Orgánico Tributario de 1994 y 31 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994; y *ii*) advirtió que la accionante debía pagar a la brevedad posible la deuda que se indica a continuación, expresada en montos actuales, correspondiente al período fiscal de noviembre 1999:

Planilla de liquidación número	Impuesto Bs.	Multa Bs.	Intereses moratorios Bs.
9115006501-7	0,00	288,00	0,00
91150065090-2	147.988,78	0,00	179,15

De igual modo, mediante la *Providencia de Impropiedad de Compensación* identificada con el alfanumérico *MH-SENAT-GRTICE-DR-ARCD/2000/159*, del 19 de mayo de 2000, notificada el 27 de julio de 2000, el órgano exactor declaró impropie las referidas solicitudes de compensación y ordenó emitir *Planillas de Liquidación* por los conceptos y montos actualizados, que se indican a continuación:

Período de imposición	Planilla de liquidación número	Impuesto Bs.	Intereses moratorios Bs.
Noviembre 1999	01-10-5-01-02-003626	147.988,78	179,15
Diciembre 1999	01-10-5-01-02-000236	120.000,00	0,00

El 25 de mayo y 21 de agosto de 2000, los apoderados judiciales de la contribuyente C.A. Ponche Crema, interpusieron ante el Tribunal Superior Primero (Distribuidor) de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, recursos contencioso tributario contra los referidos actos administrativos, los cuales fueron acumulados en fecha 18 de enero de 2001, por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que le correspondió por distribución el conocimiento de las causas.

Como fundamento de su acción recursiva, los representantes judiciales de la accionante argumentaron las consideraciones de hecho y derecho expresadas a continuación:

Denunciaron el vicio en el acto recurrido por ser de ilegal ejecución, toda vez que contraviene lo dispuesto en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, pues la compensación opera de pleno derecho, por lo cual la Administración Tributaria no poseía facultad para declarar la improcedencia de la misma.

Reforzaron que los actos administrativos impugnados condicionan la compensación a un pronunciamiento previo de la Administración Tributaria en cuanto a su procedencia; lo cual hace que el objeto sobre el cual recaen ambas decisiones administrativas sea de ilegal ejecución.

Allegaron el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación del artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 1994, debido a que esta norma únicamente rechaza la procedencia de la compensación de aquellos créditos fiscales utilizados en el sistema de débitos y créditos mediante los cuales se calcula el impuesto al valor agregado, distintos a los créditos de origen tributario de un o de una contribuyente verificados por el pago de un impuesto indebido o en exceso.

Señalaron la improcedencia de la liquidación de los intereses moratorios calculados con base en el artículo 59 *eiusdem*, pues a su decir, los mismos son producto de una supuesta obligación que no es exigible debido a la interposición de los recursos judiciales.

Por último, los apoderados judiciales de la accionante invocaron a su favor la aplicación de las atenuantes previstas en los numerales 2 y 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, a los fines de calcular y rebajar la multa impuesta de conformidad con lo establecido en el artículo 103 *eiusdem*.

II DE LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad de comercio C.A. Ponche Crema, y en consecuencia *i*) confirmó la improcedencia de la compensación solicitada como medio de extinción de las obligaciones en materia de impuesto al valor agregado para los periodos de noviembre y diciembre de 1999; *ii*) confirmó la sanción de multa impuesta en base al artículo 108 del Código Orgánico Tributario de 2001; y *iii*) revocó los intereses moratorios liquidados.

La juzgadora *a quo* advirtió en el fallo apelado, la imposibilidad de oponer la compensación, como medio de extinción de la obligación tributaria en materia de impuesto al valor agregado con el excedente de impuesto sobre la renta, legalmente cedidos a la recurrente, siendo éste último de naturaleza directa.

En relación con las atenuantes invocadas por los apoderados judicial de la sociedad de comercio C.A. Ponche Crema, la sentenciadora desechó la aplicación de la circunstancia prevista en el numeral 2 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994 (no haber tenido la intención de causar el hecho imputado de tanta gravedad), debido a que la contribuyente no promovió prueba alguna que corrobore su alegato; sin embargo, acordó la aplicación de la atenuante establecida en el numeral 4 del referido artículo 85 *eiusdem* (no haber cometido el indicio ninguna violación de normas tributarias durante los tres años anteriores), por cuanto tomó en consideración que el ente tributario no aportó prueba alguna dirigida a probar la violación de normas tributarias por parte de la accionante, anterior a la verificación analizada.

Finalmente, declaró la improcedencia de la liquidación de los intereses moratorios, en virtud que la obligación principal en materia de impuesto al valor agregado, aún no se encuentra firme, por lo que no se configura el elemento de exigibilidad.

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 27 de marzo de 2012, la representación judicial del Fisco Nacional presentó escrito de fundamentación de la apelación, en el que expresó su desacuerdo con el fallo apelado en relación a la parte que resultó desfavorable a la República, argumentando lo siguiente:

Respecto a la procedencia de la atenuante prevista en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, señaló que el Tribunal de mérito incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho, ya que consideró erróneamente que es la Administración Tributaria la que debe probar la violación de normas tributarias en que había incurrido la contribuyente, cuando a su juicio, es precisamente la accionante quien al haber invocado dicha atenuante, está obligada a comprobarla; por lo que considera procedente la sanción impuesta en el caso de autos, contemplada en el artículo 108 *eiusdem*.

En relación con los intereses moratorios, indicó que la sentencia impugnada se encuentra viciada por errónea interpretación de la ley, pues en su concepto, resulta procedente en el presente caso la causación de intereses moratorios para resarcir al Fisco Nacional de la demora en el enteramiento de las cantidades debidas, de conformidad con lo previsto en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, exigibles a partir del vencimiento de la obligación tributaria y no desde que quede firme el reparo o acto recurrido.

Por último, requirió que en el supuesto de ser declarada sin lugar la apelación, se exima de las costas procesales al Fisco Nacional, en atención a lo establecido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia número 1.238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez Díaz*.

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia número 0107/2011 dictada en fecha 14 de noviembre de 2011, por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por los apoderados judiciales de la sociedad mercantil C.A. Ponche Crema.

Vistos los términos en los que fue dictado el fallo apelado y examinadas las alegaciones expuestas en su contra por la representante judicial del Fisco Nacional, esta Máxima Instancia constata que en el caso concreto la controversia se circunscribe a decidir acerca del: *i*) vicio de falso supuesto de hecho y de derecho en el que supuestamente incurrió el Tribunal de la causa al aplicar la circunstancia atenuante prevista en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994; y *ii*) vicio del falso supuesto de derecho al declararse en la sentencia de instancia, la improcedencia de los intereses moratorios liquidados.

Preliminarmente, esta alzada declara **firmes** por no haber sido apelados por la recurrente y tampoco desfavorecer los intereses de la República, los pronunciamientos dictados por el Tribunal de mérito relativos a: *i*) la improcedencia de las compensaciones solicitadas como medio de extinción de las obligaciones en materia de impuesto al valor agregado correspondientes a los periodos de noviembre y diciembre de 1999; y *ii*) la procedencia de la sanción de multa impuesta en base al artículo 108 del Código Orgánico Tributario de 2001. **Así se declara.**

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

Del vicio de falso supuesto de hecho y derecho por la aplicación de la circunstancia atenuante prevista en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable ratione temporis:

La juzgadora de instancia acordó la aplicación de la atenuante establecida en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón de su vigencia temporal, fundamentándose en que el ente tributario no aportó prueba alguna dirigida a probar la violación de normas tributarias por parte de la accionante, anterior a la verificación analizada.

La representante judicial del Fisco Nacional señaló que el Tribunal de mérito incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho, ya que consideró erróneamente que es la Administración Tributaria la que debe probar la violación de normas tributarias en que había incurrido la contribuyente, cuando a su juicio, es precisamente la accionante quien al haber invocado dicha atenuante, debe comprobarla; por lo que considera que debe declararse procedente la sanción impuesta en el caso de autos, contemplada en el artículo 108 del Código Orgánico Tributario de 1994.

En atención a los razonamientos expuestos, observa esta Sala que el Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón de su vigencia temporal, establece en su artículo 85 lo referente a las circunstancias agravantes y atenuantes, que determinan el aumento o disminución de la pena, respectivamente, el cual es del tenor siguiente:

“Artículo 85. Son circunstancias agravantes:

- La reincidencia en la reiteración.*
- La condición de funcionario o empleado público.*
- La gravedad del perjuicio fiscal.*
- La gravedad de la infracción.*
- La resistencia o reticencia del infractor para esclarecer los hechos.*

Son atenuantes:

- El estado mental del infractor que no excluya totalmente la responsabilidad.*
- No haber tenido la intención de causar el hecho imputado de tanta gravedad.*
- La presentación o declaración espontánea para regularizar el crédito tributario. No se reputará espontánea la presentación o declaración motivada por una fiscalización por los organismos competentes.*
- No haber cometido el indicio ninguna violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquél en que se cometió la infracción.*
- Las demás atenuantes que resultaren de los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, a juicio de los juzgadores.*

En el proceso se apreciará el grado de culpa, para agravar o atenuar la pena, e igualmente y a los mismos efectos, el grado de cultura del infractor”. (Resaltado de la Sala).

En cuanto a la circunstancia atenuante referida a *“No haber cometido el indicio ninguna violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquél en que se cometió la infracción”* se observa que la jurisprudencia de esta Máxima Instancia se ha mantenido constante y uniforme, al señalar que corresponde al órgano exactor probar que la recurrente ha sido sancionada en oportunidades anteriores, por cuanto *“... se supone tiene en sus manos todas las herramientas en los distintos tributos para poder precisar si un contribuyente ha cometido infracciones de normas tributarias en un determinado momento”*. Tal criterio quedó sentado en la sentencia número 00262 del 19 de febrero de 2002, caso: *Sucesión hereditaria de Luigi Riggione Monteria*, ratificado, entre otros, en los fallos números 00438, 01581 y 00957, del 3 de mayo de 2012, 20 de noviembre de 2014 y 10 de agosto de 2016, casos: *Administradora Serleco, C.A., Azofranca, C.A. y Panamco de Venezuela, S.A.*, respectivamente).

Conforme a lo antes expresado y revisadas como han sido las actas procesales, esta alzada aprecia que en el caso de autos el Fisco Nacional no aportó elemento alguno que pruebe la violación de normas tributarias por parte de la accionante, anterior a la verificación analizada; en consecuencia, resulta procedente la aplicación de la atenuante prevista en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*. **Así se decide.**

No obstante lo anteriormente expuesto, a los fines del cálculo de la multa, ante la procedencia de una circunstancia atenuante de responsabilidad penal tributaria, esta Sala Político-Administrativa mediante sentencia número 00814 del 8 de julio de 2015, caso: *Daewoo Motor de Venezuela, S.A.*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 40.723 del 13 de agosto de 2015, señaló lo siguiente:

“(…)

Ahora bien la Sala estima necesario hacer un reexamen de lo que hasta ahora constituye la valoración de las atenuantes y agravantes al momento del cálculo de la sanción, lo cual lleva a un replanteamiento sobre el asunto, bajo las siguientes consideraciones:

Tanto las atenuantes y las agravantes son circunstancias modificadoras de la responsabilidad que moderan la sanción en los ilícitos o delitos.

En este sentido, debe referir la Sala en esta oportunidad que nuestro Legislador tributario no estableció un sistema tasado acerca de cómo deben ser aplicadas las atenuantes y agravantes en la graduación de la sanción en el Código Orgánico tributario de 1994, normativa vigente al presente caso en razón del tiempo, por lo que de existir manifestaciones específicas e individualizadas que puedan ocurrir en cada situación planteada, éstas deberán ser evaluadas sobre el mérito de cada una de ellas.

“(…)

Ahora bien, cuando existan las circunstancias atenuantes y/o agravantes, la pena deberá aplicarse entre el término medio y el límite inferior o superior, según corresponda, todo de acuerdo a la magnitud de esas circunstancias, es decir, su disminución o aumento dependerá del mérito de las respectivas circunstancias que concurran, tal como lo prevé el antes señalado artículo 37 del Código Penal.

“(…)

Por lo tanto, al ser las circunstancias atenuantes y agravantes un medio de conexión existente entre la norma que impone la sanción y la particular situación existente del hecho concreto que se examine, como son el conjunto de pruebas y razones que resultan del análisis al asunto que se ventila en cada oportunidad, establece ahora esta Alzada que su quantum debe ser fijado por el Juez en forma prudencial para cada caso en específico y no como una operación o ecuación matemática. Así se declara.

En virtud de lo antes descrito esta Sala modifica el criterio sostenido a partir de la sentencia No. 01649 de fecha 18 de noviembre de 2009, caso: Constructora Seana, C.A. Así se decide”. (Destacados propios de la sentencia citada).

Sobre la base del criterio parcialmente transcrito, considera esta Sala que en aquellos casos en los cuales resulte procedente alguna circunstancia atenuante de responsabilidad penal tributaria establecida en el artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón de su validez temporal, y ante la ausencia de agravantes, lo procedente es efectuar la graduación de la pena, en forma prudencial, sin que exceda los límites del término medio y el mínimo.

Ello así, en la presente controversia, esta alzada considera que la sanción de multa impuesta por la Administración Tributaria, conforme al artículo 108 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis* -que como se indica precedentemente se declaró firme-, debe ser rebajada en forma prudencial, en un diecinueve por ciento (19%) como consecuencia de la procedencia de la circunstancia atenuante establecida en el artículo 85 numeral 4 *eiusdem*. **Así se declara.**

Razones por las cuales, se desestima el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho alegado por la representación judicial del Fisco Nacional en este sentido, y se confirma el pronunciamiento judicial de instancia, relativo a la procedencia de la aludida atenuante, en los términos expuestos en este fallo. **Así se decide.**

Ahora bien, no pasa inadvertido que esta Máxima Instancia que cursa a al folio 392 de las actas procesales, el pago efectuado por la contribuyente C.A. Ponche Crema de la *Planilla de Liquidación* número *011001502003621* de fecha 22 de diciembre de 1999, emitida por concepto de multa, por la cantidad de doscientos ochenta y ocho mil bolívares sin céntimos (Bs. 288.000,00), reexpresados actualmente en doscientos ochenta y ocho bolívares sin céntimos (Bs. 288,00); razón por la cual, se ordena a la Administración Tributaria que verifique el pago de la mencionada *Planilla de Liquidación*, a los fines de pronunciarse sobre la cantidad excedente a favor de la contribuyente, en virtud de la aplicación de una circunstancia atenuante, en los términos expuestos en el presente fallo. **Así se establece.**

Del vicio del falso supuesto de derecho al considerarse en el fallo apelado, la improcedencia de los intereses moratorios liquidados:

La juzgadora de mérito señaló con base en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo, que la liquidación de los intereses moratorios resulta improcedente, en virtud que la obligación principal aún no se encuentra firme, por lo que no se configura el elemento de exigibilidad.

Por su parte, la representación fiscal en su escrito de fundamentación de la apelación indicó que la sentencia impugnada se encuentra viciada por errónea interpretación de la ley, pues en su concepto, resulta procedente en este caso la causación de intereses moratorios para resarcir a la Administración Tributaria de la demora en el enteramiento de las cantidades debidas, de conformidad con lo previsto en el referido artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, exigibles a partir del vencimiento de la obligación tributaria y no desde que quede firme el reparo o acto recurrido.

En este sentido, a fin de emitir pronunciamiento sobre este punto, esta alzada considera oportuno traer a colación el criterio jurisprudencial contenido en la sentencia de la Sala Constitucional número 0816 del 26 de julio de 2000, caso: *Freddy Orlando Sancler Guervara*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 5.489 Extraordinario del 22 de septiembre de 2000, ratificada mediante decisión número 1490 del 13 de julio de 2007, caso: *Telcel, C.A.*, según el cual los intereses de mora bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, se causan *“... desde la oportunidad en que la obligación se hace exigible, esto es, una vez que el respectivo reparo adquiere firmeza, bien por no haber sido impugnado o por haberse decidido y quedado definitivamente firme...”* con las decisiones dictadas en virtud de los recursos interpuestos, y no desde el vencimiento para el pago.

Por otra parte, se debe precisar que el Código Orgánico Tributario de 2001 y de 2014, publicados en las Gacetitas Oficiales de la República Bolivariana de Venezuela números 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001 y 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014, respectivamente, establecen una nueva regulación con relación a la causación de los intereses moratorios, en los siguientes términos:

“Artículo 66. La falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido para ello, hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a 1.2 veces la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los periodos en que dichas tasas estuvieron vigentes (...).”

Sobre el mismo tema, es oportuno citar el fallo de la Sala Constitucional número 0191 del 9 de marzo de 2009, caso: *Municipio Valencia del Estado Carabobo*, el cual determinó que el cálculo de los intereses de mora se hará conforme a la norma vigente al momento de la ocurrencia del hecho imponible, esto es, de acuerdo a lo que establezca el Código Orgánico Tributario aplicable en la fecha de su vigencia temporal.

En armonía con lo anterior, esta Sala concluye que los intereses moratorios que se generen por el incumplimiento de una obligación principal cuyo hecho imponible del tributo se haya materializado durante la vigencia del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, deben exigirse una vez que el respectivo reparo formulado por el órgano exactor se encuentre definitivamente firme; mientras que en el supuesto en que el hecho generador ocurra bajo el imperio del Código Orgánico Tributario de 2001 o de 2014, éstos se causarán a partir del vencimiento del lapso legal para el pago de la respectiva obligación tributaria. (*Vid.* decisión número 00356 de la Sala Político-Administrativa del 19 de marzo de 2014, caso: *Festejos Mar, C.A.*).

Ahora bien, visto que en el caso de autos los intereses moratorios se causaron para el período de noviembre de 1999, es decir, bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, debe aplicarse el criterio de la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal referido a *“la obligación de la accionante”* como requisito para que se generen los mismos. Con base en tal razonamiento, los mencionados intereses surgen al momento en que la obligación tributaria se hace exigible, es decir, desde el vencimiento del plazo concedido para su pago, por haber transcurrido íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por la interposición de algún recurso, o bien por haberse impuesto legalmente, dichos recursos ya fueron decididos y se ha declarado firme el acto de liquidación objeto de impugnación.

Efectivamente, este Alto Tribunal aprecia que en el presente caso, los actos administrativos en los cuales se ha hecho exigible la obligación principal (impuesto al valor agregado), no se encontraban firmes para el momento en que el órgano exactor liquidó los intereses moratorios, pues en efecto, en fechas 25 de mayo y 21 de agosto de 2000 se interpusieron los recursos contencioso tributario, por lo que resulta improcedente la exigibilidad de los intereses moratorios para el referido período de noviembre de 1999, en razón de lo cual se debe confirmar el pronunciamiento del *a quo* al respecto, con base en lo expuesto en la presente decisión. **Así se decide.**

Por lo tanto, sólo será a partir de la notificación del presente fallo cuando quedará constituida en mora la contribuyente deudora y procederá el cobro de los correspondientes intereses. **Así se declara.**

En atención a las consideraciones expuestas, esta alzada desecha el alegato de la representación judicial del Fisco Nacional sobre el vicio de falso supuesto de derecho en el que, en su criterio, incurrió la juzgadora de instancia al revocar los intereses moratorios liquidados. **Así se decide.**

Sobre la base de los razonamientos expuestos, esta Sala declara **sin lugar** la apelación ejercida por la representación fiscal; en consecuencia, se **confirma** la sentencia número número 0107/2011 dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 14 de noviembre de 2011. **Así se establece.**

Por lo tanto, se declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil C.A. Ponche Crema, contra los actos administrativos contenidos en la *Resolución Administrativa* identificada con letras y números *GCE-DJT/00-1449-A* de fecha 11 de abril de 2000, y en la *Providencia de Impropiedad de Compensación* signada con el alfanumérico *MH-SENAT-GRTICE-DR-ARCD/2000/159*, de fecha 19 de mayo de 2000, emitidas ambas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENAT), hoy Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENAT), de los cuales quedan **firmes**: *i*) la improcedencia de la compensación como medio de extinción de las obligaciones en materia de impuesto al valor agregado para los periodos correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de 1999; y *ii*) la sanción de multa impuesta por el ilícito formal detectado por la actuación fiscal en base al artículo 108 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, la cual debe calcularse aplicando la circunstancia atenuante prevista en el numeral 4 del artículo 85 *eiusdem*, en los términos expuestos en el presente fallo; y se **anula** en lo referente a la liquidación de los intereses moratorios, los cuales resultan improcedentes, de acuerdo a lo establecido en esta decisión. **Así se decide.**

Finalmente, no procede la condenatoria en costas a las partes en razón de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se declara.**

V DECISIÓN

Por las razones precedentemente señaladas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara:

1.- **FIRMES** por no haber sido apelados por la recurrente y tampoco desfavorecer los intereses de la República, los pronunciamientos dictados por el Tribunal de mérito relativos a: *i*) la improcedencia de las compensaciones solicitadas como medio de extinción de las obligaciones en materia de impuesto al valor agregado correspondientes a los periodos de noviembre y diciembre de 1999; y *ii*) la procedencia de la sanción de multa impuesta en base al artículo 108 del Código Orgánico Tributario de 2001.

2.- **SIN LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva número 0107/2011 dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 14 de noviembre de 2011, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil C.A. Ponche Crema; en consecuencia, se **CONFIRMA** la aludida sentencia.

3.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil C.A. Ponche Crema, contra los actos administrativos contenidos en la *Resolución Administrativa* identificada con letras y números *GCE-DJT/00-1449-A* de fecha 11 de abril de 2000, y en la *Providencia de Impropiedad de Compensación* signada con el alfanumérico *MH-SENAT-GRTICE-DR-ARCD/2000/159*, de fecha 19 de mayo de 2000, emitidas ambas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENAT), hoy Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENAT), las cuales quedan **firmes** en lo referente a: *i*) la improcedencia de la compensación como medio de extinción de las obligaciones en materia de impuesto al valor agregado para los periodos correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de 1999; y *ii*) la sanción de multa impuesta por el ilícito formal detectado por la actuación fiscal en base al artículo 108 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, la cual debe calcularse aplicando la circunstancia atenuante prevista en el numeral 4 del artículo 85 *eiusdem*, en los términos expuestos en el presente fallo; y se **ANULA** en lo referente a la liquidación de los intereses moratorios, los cuales resultan improcedentes, de acuerdo a lo establecido en esta decisión.

4.- Se **ORDENA** al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENAT) que verifique el pago de la *Planilla de Liquidación* número *011001502003621* de fecha 22 de diciembre de 1999, emitida por concepto de multa, por la cantidad actual de doscientos ochenta y ocho bolívares sin céntimos (Bs. 288,00), a los fines