



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **INOCENCIO ANTONIO FIGUEROA ARIZALETA**

Exp. Nro. 2015-0890

Mediante Oficio Nro. 495/2015 de fecha 11 de agosto de 2015, el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente Nro. AP41-U-2008-000649 de su nomenclatura, en virtud de la apelación ejercida el 27 de julio de 2015 por el abogado Serviliano Abache Carvajal, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 97.739, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio **SOLUCIONES DEL FUTURO, S.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda el 4 de agosto de 1986, bajo el Nro. 35, Tomo 33-A Sdo., representación que se desprende del instrumento poder inserto en los folios 28 al 29 de las actas procesales, contra la **sentencia definitiva Nro. 1804 dictada por el Juzgado remitente el 29 de abril de 2015**, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la prenombrada empresa en fecha 7 de octubre de 2008.

Dicho recurso contencioso tributario fue incoado contra la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios

Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191 del 14 de agosto de 2008, emanada de la División de Recaudación 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 estableció a cargo de la mencionada sociedad mercantil la obligación de pagar las cantidades de Mil Ciento Setenta y Dos Unidades Tributarias con Noventa y Nueve Centésimas (1.172,99 U.T.), equivalentes en la fecha de emisión de dicho acto administrativo a Cincuenta y Tres Mil Novecientos Cincuenta y Siete Bolívars con Cincuenta y Cuatro Céntimos (Bs. 53.957,54), considerando el valor de la Unidad Tributaria en Cuarenta y Seis Bolívars (Bs. 46,00), por concepto de sanción de multa aplicada conforme a lo preceptuado en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; y Mil Cuatrocientos Setenta y Dos Bolívars con Veintitrés Céntimos (Bs. 1.472,23), por intereses moratorios liquidados a tenor de lo contemplado en el artículo 66 *eiusdem*, en razón de haber presentado fuera del plazo legalmente establecido las declaraciones informativas de las compras y retenciones de impuesto al valor agregado, correspondientes a los períodos impositivos de la primera quincena de los meses de enero, abril, mayo, junio,

agosto y octubre de 2004, enero, marzo y junio de 2005, enero, marzo y diciembre de 2006 y abril de 2008 y, de la segunda quincena del mes de febrero de 2004.

Por auto del 6 de agosto de 2015, el Tribunal de mérito oyó en ambos efectos la apelación de la contribuyente y ordenó remitir el expediente a esta Alzada.

En fecha 22 de septiembre de 2015 se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta fue designado 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 14 de octubre de 2015 el abogado Ramón Burgos Irazábal, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 98.762.

En fecha 27 de octubre de 2015, la abogada Rancy Mujica, inscrita en el INPREABOGADO bajo el Nro. 40.309, en su condición de sustituta de la Procuradora General de la República en representación del Fisco Nacional, según se evidencia del documento poder cursante a los folios 280 al 283 de las actas procesales, presentó escrito de contestación a la apelación.

La causa entró en estado de sentencia el 28 de octubre de 2015, a tenor de lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El 10 de mayo de 2016 se dejó constancia de la incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el 23 de diciembre de 2015, del Magistrado Marco Antonio Medina Salas y de la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en la última de las mencionadas fechas. La Sala quedó constituida, conforme a lo dispuesto en los artículos 8 y 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidenta, Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero; la Magistrada, Bárbara Gabriela César Siero; y los Magistrados, Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y Marco Antonio Medina Salas.

Mediante Auto Para Mejor Proveer Nro. AMP-069 de fecha 13 de junio de 2016, esta Superioridad ordenó oficiar a la recurrente a fin de que consignase el original o copia certificada del poder que acredita al abogado Ramón Burgos Irazábal como apoderado judicial de la mencionada empresa, para lo cual se le concedió un lapso de diez (10) días de despacho, contados a partir de la fecha en que constase en el expediente la última de las respectivas notificaciones.

En fecha 27 de octubre de 2016 compareció ante esta Máxima Instancia el abogado Serviliano Abache Carvajal, antes identificado, *“a los fines de consignar el poder judicial que lo acredita como (...) co-apoderado (...)”*, del cual se desprende la representación judicial ejercida en el presente proceso judicial por el abogado Ramón Burgos Irázabal, anteriormente identificado.

El 15 de noviembre de 2016 se dejó constancia en autos del vencimiento del lapso de diez (10) días de despacho establecido en el Auto Para Mejor Proveer Nro. AMP-069 de fecha 13 de junio de 2016.

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

Realizado el estudio del expediente, pasa 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

El 14 de agosto de 2008 el funcionario Pedro Luis Silva Moreno, en su carácter de Jefe de la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), emitió la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191, la cual fue notificada el 2 de septiembre de ese mismo año, en la que se estableció a cargo de la sociedad de comercio Soluciones del Futuro, S.A., la obligación de pagar la cantidad de Un Mil Ciento Setenta y Dos coma Noventa y Nueve Unidades Tributarias (1.172,99 U.T.), equivalente a Cincuenta y Tres Mil Novecientos Cincuenta y Siete Bolívares con Cincuenta y Cuatro Céntimos (Bs. 53.957,54), de conformidad con el valor de la Unidad Tributaria vigente en ese momento, por concepto de sanción de multa aplicada según lo preceptuado en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; y Un Mil Cuatrocientos Setenta y Dos Bolívares con Veintitrés Céntimos (Bs. 1.472,23), por intereses moratorios liquidados a tenor de lo contemplado en el artículo 66 *eiusdem*.

Por disconformidad con el señalado acto administrativo, en fecha 7 de octubre de 2008 los abogados Serviliano Abache Carvajal, antes identificado, Serviliano Abache Blanco y Yojalberth Ulichny Pedreáñez, inscritos en el INPREABOGADO bajo los Nros. 12.530 y 117.067, respectivamente, en su condición de apoderados judiciales de la contribuyente, ejercieron el recurso contencioso tributario conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en los términos siguientes:

Manifestaron que “*la Administración Tributaria violó flagrantemente los más esenciales derechos humanos (sic) de Soluciones del Futuro, S.A., específicamente quebrantó su garantía al debido proceso, al derecho a la defensa, al derecho de información (ser notificado de la apertura de un procedimiento en su contra) y participación, al derecho a ser oído, al derecho a promover y evacuar pruebas, y al derecho a la presunción de inocencia, regulados en el Artículo 49 de la Constitución, por razón de la total inexistencia de las fases de inicio y sustanciación del procedimiento administrativo necesario para la emisión de la Resolución impugnada (...)*”. (Negrillas de la fuente).

En tal sentido, afirmaron que el órgano exactor supuestamente no notificó a la recurrente antes de

iniciar el procedimiento de verificación “*de los cargos por los cuales se le investigaba*”, ni le otorgó la oportunidad y medios adecuados para el ejercicio de su defensa, es decir, “*la fase para descargar y probar, de conformidad con el Artículo 48 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (...) conculcándole gravemente el derecho a la defensa y al debido procedimiento administrativo, tanto por violación del Artículo 49 constitucional, como por ausencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, causales de nulidad previstas en los numerales 1 y 4 del Artículo 240 del COT, en concordancia con los numerales 1 y 4 del Artículo 19 de la LOPA*”.

Como complemento a lo anteriormente expuesto, expresaron que supuestamente el procedimiento de verificación “*se llevó a cabo en su totalidad a espaldas de [su] representa[da], la cual se enteró del mismo cuando le fue notificada la Resolución (...) nunca le fue siquiera notificada la apertura del indicado procedimiento, ni mucho menos los actos de trámite que debieron tener lugar con ocasión al mismo (...)*”. (Resaltado de la contribuyente e interpolados de esta Sala).

Sobre este particular, concluyeron que supuestamente la Administración Tributaria “*procedió a dictar el acto definitivo (...) sin procedimiento previo alguno, y con base en una evidente interpretación errónea de los Artículos 172 y siguientes del COT (sic), a espaldas de los Artículos 49 de la Constitución, 148 del COT (sic) y 48 de la LOPA (sic), omitiendo los actos esenciales e imprescindibles de todo procedimiento administrativo, que, en definitiva, se tradujo en la flagrante violación de los derechos constitucionales de [su] representada*” en razón de lo cual, consideraron que el acto impugnado se encuentra “*viciado de nulidad absoluta por inconstitucionalidad e ilegalidad*”, de acuerdo a lo establecido en “*los numerales 1 y 4 del Artículo 240 del COT (sic), en concordancia con los numerales 1 y 4 del Artículo 19 de la LOPA (sic)*”. (Interpolado de esta Alzada).

De igual manera, adujeron que la recurrida se encuentra viciada de nulidad por ilegalidad “*al considerar falsamente que [su] representada ha realizado conductas subsumibles en el tipo penal tributario consagrado en el artículo 113 del COT (sic). Tal infracción a la legalidad de la actividad administrativa tributaria (...) tiene su base en la errónea apreciación de la supuesta prueba que empleó [el órgano exactor] y que se resume en el Portal sel (sic) Seniat (sic), sin soporte alguno que fundamente la veracidad de dicho portal o sistema computarizado de información*” de lo cual se derivó la “*supuesta presentación extemporánea (...) de las ‘planillas de pago para enterar retenciones de IVA efectuada por agentes de retenciones’*”, afirmando que las declaraciones que han sido presentadas por su representada y los pagos efectuados, lo hizo de acuerdo a la forma, lugar y tiempo previstos en las normas respectivas. (Agregados de esta Superioridad).

En razón de lo anterior, enfatizaron que el acto administrativo se encuentra viciado de falso supuesto de hecho al considerar que la contribuyente incurrió en el referido ilícito y que la conducta desplegada por su representada no se encuentra tipificada en la Ley, arguyendo además una supuesta aplicación indebida de la norma sancionadora, por todo lo cual consideraron configura la nulidad del mismo “*por aplicación de los artículos 148 del COT (sic) y 20 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*”.

Por otra parte, arguyeron que el acto impugnado se encuentra viciado de falso supuesto de derecho, al haber impuesto las sanciones de multa a la sociedad mercantil actora tomando en consideración el valor de la

unidad tributaria vigente para la fecha de emisión del acto administrativo y no el correspondiente “*para el acaecimiento de los supuestos hechos punibles*”.

Al respecto, alegaron la “*indebida aplicación del Artículo 94 del COT (sic) y la no aplicación de los Artículos 7, 24, 137 y 141 de la Constitución*”, lo cual -a su parecer- es violatorio de los principios de irretroactividad de la ley penal y legalidad de la actuación administrativa.

Asimismo, denunciaron que al momento de emitir el acto impugnado, el órgano exactor incurrió en vicios de nulidad absoluta por inconstitucionalidad e ilegalidad, de conformidad con el “*Artículo 240, numeral 1, del COT (sic), en concordancia con el Artículo 19, numeral 1, de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*”, en cuanto a la determinación de los intereses moratorios calculados desde la fecha del vencimiento del plazo previsto por la Ley hasta la fecha del enteramiento, como consecuencia “*de los (sic) falso supuesto de hecho anteriormente denunciado, y además, por la falta de demostración del carácter culposo del rotundamente negado retardo en el enteramiento de las retenciones practicadas*”, además de “*la inexistencia del retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria*”, y que -en caso de ser considerado que sí hubo retardo en el cumplimiento- “*habrá una causa extraña no imputable a [su] representada*”. (Interpolado de esta Sala).

Enfatizaron adicionalmente, que la determinación de los intereses moratorios efectuada por la Administración Tributaria “*vicia radicalmente de nulidad el acto administrativo recurrido, por abierta violación de la doctrina judicial de naturaleza normativa de la Sala Constitucional, específicamente, el fallo del 13-07-2007, caso Telcel*”, ya que de conformidad con dicha sentencia supuestamente los “*intereses moratorios se causarían*” cuando “*el reparo haya quedado definitivamente firme*”.

Por otra parte, alegaron la nulidad de la Resolución ya que -a su entender- el órgano tributario “*no aplicó los numerales 2 y 6 del artículo 96 del COT (sic), omitiéndose así la consideración de las circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal tributaria de [su] representada*”, poniendo de relieve que resulta procedente la circunstancia “*prevista en el numeral 6, esto es, ‘las demás atenuantes que resulten de los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, aunque no estén previstas expresamente por la Ley’*”, ya que -según afirmaron- “*[su] representada no incurrió, al menos voluntariamente, en la comisión del hecho ilícito que se le imputa, por lo cual es procedente que se gradúe su responsabilidad penal tributaria imponiéndosele (...) el límite mínimo que permita (...) [el] artículo 113 del COT (sic)*”. (Interpolados de esta Máxima Instancia).

Solicitaron la suspensión de los efectos del acto administrativo recurrido, al considerar presentes los extremos previstos en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

Con relación al *fumus boni iuris* afirmaron que “*ha quedado contundentemente presentado, demandado y demostrado en el presente escrito mediante los argumentos y defensas explanados a lo largo del mismo y de donde (sic) se desprende el buen Derecho alegado y planteado, y no solo su necesaria apariencia*”; asimismo, en lo atinente al *periculum in damni* expresaron que “*la ejecución del acto administrativo impugnado ocasionaría, sin lugar a dudas, graves perjuicios económicos o, por lo menos, de*

difícil reparación”, destacando que supuestamente “además, la legitimidad de la actuación fiscal es absolutamente cuestionable (...) y de que una ejecución del acto impugnado le acarrearía graves perjuicios patrimoniales, en primer término, por presentar la ejecución de un acto claramente irrito y, en segundo lugar, por su considerable cuantía”.

Finalmente, peticionaron declarar la nulidad de la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios

Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191 del 14 de agosto de 2008, emanada de la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), condenar en costas procesales al Fisco Nacional y ordenar la reparación económica de la recurrente por “*los graves daños y perjuicios patrimoniales*”.

II DEL FALLO APELADO

Mediante la sentencia definitiva Nro. 1804 del 29 de abril de 2015, el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por los apoderados judiciales de la sociedad de comercio Soluciones del Futuro, S.A., en los términos siguientes:

*“(...) corresponde a este Tribunal determinar si la Administración Tributaria actuó ajustada a derecho, al no aperturar (sic) el Sumario Administrativo respectivo, que da lugar al descargo de pruebas, violando así el derecho a la defensa de la contribuyente **SOLUCIONES DEL FUTURO, C.A.**, lo cual acarrearía la nulidad absoluta del acto administrativo impugnado ante esta jurisdicción, en los términos del artículo 49 del Texto Fundamental en concordancia con el artículo 240 numeral 4to del Código Orgánico Tributario, el cual expresamente señala:*

(...omissis...).

*Ahora bien, este Tribunal de la lectura de las actas que cursan insertas en el presente expediente, observa que en el caso de autos la Administración Tributaria procedió a sancionar a la contribuyente **SOLUCIONES DEL FUTURO, C.A.**, por el incumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado, concretamente, por: 1.-presentar en el portal del SENIAT, las declaraciones informativas de las compras y retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado y efectuar el enteramiento correspondiente a los períodos impositivos enero, febrero, abril, mayo, junio, agosto y octubre de 2004; enero, marzo y junio de 2005; enero, marzo y diciembre de 2006 y abril de 2008, fuera del plazo establecido en el artículo 10 de la Providencia Administrativa SNAT/2002/1456 de fecha 29/11/2002, vigente para los períodos impositivos enero 2003 a marzo 2005, y el artículo 15 de la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056 de fecha 27/01/2005, vigente para los períodos impositivos desde abril de 2005 a la fecha de la Resolución de imposición de sanción, (agosto de 2008), en concordancia con lo establecido en el artículo 1 de las Providencias Administrativas Nros. 2.387, 0668, 0985, 0896, en las cuales se establecen los calendarios de sujetos pasivos especiales para los años 2004, 2005, 2006 y 2008; haciéndose acreedora de las sanciones previstas en el artículo 113 del Código Orgánico*

Tributario, por un monto de UN MIL CIENTO SETENTA Y DOS CON NOVENTA Y NUEVE UNIDADES TRIBUTARIAS (1.172,99 U.T.)

Así, este Juzgado considera necesario, transcribir lo previsto en los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario del año 2001, cuyo tenor es el siguiente:

(...omissis...)

De las normas transcritas se desprende el procedimiento de verificación de las declaraciones que presentan los contribuyentes o los responsables, consagrado en el Código Orgánico Tributario del 2001 y, así mismo, otorga a la Administración Tributaria la facultad para constatar el cumplimiento de los deberes formales a los que están obligados los sujetos pasivos de la obligación tributaria e imponer las sanciones a que haya lugar, mediante resolución, en caso de incumplimiento.

Así, nuestro Máximo Tribunal de Justicia reiteradamente ha sostenido que cuando el acto sancionatorio acontece como consecuencia de un procedimiento de verificación por el incumplimiento de deberes formales, no resulta necesario el levantamiento del acta fiscal que inicie algún procedimiento. (Vid. Sentencia N° 01867 de fecha 21 de noviembre de 2007, caso: Super Panadería La Linda, C.A.). Asimismo, en el fallo N° 02179 del 17 de noviembre de 2004, caso: Mantenimiento Quijada, C.A., la Sala Político-Administrativa dejó sentado lo siguiente:

(...omissis...)

En base a lo anteriormente expuesto, este Tribunal observa que las (sic) Resolución N° SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/

*1191, de fecha 14 de agosto de 2008 emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se levantó como consecuencia de un procedimiento de verificación en el cual se detectó el incumplimiento de los siguientes deberes formales: 1- presentar en el portal del SENIAT, las declaraciones informativas de las compras y retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado y efectuar el enterramiento (sic) correspondiente a los períodos impositivos enero, febrero, abril, mayo, junio, agosto y octubre de 2004; enero, marzo y junio de 2005; enero, marzo y diciembre de 2006 y abril de 2008, fuera del plazo, efectuado con fundamento exclusivo en la información suministrada por la contribuyente de autos en el PORTAL WEB DEL SENIAT y no producto de una actividad fiscalizadora de la Administración Tributaria, el cual no genera por sí solo la apertura del sumario administrativo, razón por la cual dicha actuación en modo alguno lesiona el derecho constitucional a la defensa y al debido proceso de la recurrente, toda vez que la accionante pudo ejercer el recurso contencioso tributario el cual conoce este órgano jurisdiccional. **Así se decide.***

*En razón a los argumentos esgrimidos, considera quien juzga infundado el alegato de la contribuyente, no habiéndose ausentado el debido procedimiento. **Así se declara.***

A los fines de conocer el segundo aspecto controvertido referido al falso supuesto de derecho por aplicación errónea del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, que viola el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, invocada por los apoderados judiciales de la contribuyente por cuanto la Administración Tributaria sancionó a su representada con multas calculadas con la unidad tributaria vigente para el momento de la emisión de las mismas, y no con la

unidad tributaria vigente para el momento en que presuntamente se cometieron los hechos punibles, quien decide considera necesario reproducir el contenido de la referida norma:

(...omissis...)

De la norma transcrita se colige que las multas impuestas en unidades tributarias conforme al Código Orgánico Tributario de 2001, deben calcularse de acuerdo al valor vigente para la fecha en la cual se efectúa el pago de la sanción.

*No obstante, por cuanto el debate gira alrededor de la presunta errónea interpretación del Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, en el cálculo de las sanciones de multa aplicadas a la contribuyente, y especialmente en el supuesto de las retenciones del impuesto al valor agregado, cuando el contribuyente de que se trate 'pagó de manera extemporánea y de forma voluntaria el tributo omitido', este Tribunal considera necesario citar la posición respecto al asunto controvertido, de la Sala Político Administrativa, plasmada en su sentencia N° 01426 del 12 de noviembre de 2008, recaída en el caso: *The Walt Disney Company (Venezuela) S.A.*, (que ratifica en forma pacífica el criterio establecido las Sentencias Nos. 0314, 0882 y 01170 de fecha 06 de junio de 2007; 22 de febrero de 2007, y 12 de julio de 2006, respectivamente), en la cual se estableció lo siguiente:*

(...omissis...)

En este sentido, a través del fallo parcialmente transcrito, la Sala Político Administrativa dispuso cómo debía hacerse el cálculo de la sanción de multa cuando: i) el contribuyente no enteró el tributo omitido y ii) paga de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, señalando solo respecto al segundo de los supuestos referidos que debe tomarse en cuenta '...la unidad tributaria vigente para el momento en que realizó el pago de la obligación principal...'. (El enteramiento tardío).

*Sin embargo, en aras de garantizar los principios de confianza legítima y expectativa plausible (Vid. Sentencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia Nros. 956 del 1° de junio de 2001, caso: *Fran Valero González y Milena Portillo Manosalva de Valero*, 401 del 19 de marzo de 2004, caso: *Servicios La Puerta S.A.*, y 867 del 8 de julio de 2013, caso: *Globovisión*), este Tribunal considera aplicable al caso de autos, el criterio establecido en la decisión recaída en fecha 06 de junio de 2007, en el caso: **CORPOMEDIOS G.V. INVERSIONES, C.A. (GLOBOVISIÓN)**., toda vez que la Resolución de Multa recurrida fue dictada el 14 de agosto de 2008, por lo que el valor de la unidad tributaria aplicable será la vigente para el momento de la emisión del acto administrativo sancionatorio. **Así se decide.***

*Siendo así, advierte este Tribunal que la multas de mil ciento setenta y dos con noventa y nueve unidades tributarias (**1.172,99 U.T.**), determinadas a través de la Resolución N° SNAT/INTI/GRTICERC/*

DR/ACOT/RET/2008/1191, de fecha 14 de agosto de 2008, por haber la contribuyente de autos presentado en el portal del SENIAT, las declaraciones informativas de las compras y retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado y efectuado el enteramiento (sic) correspondiente a los períodos impositivos enero, febrero, abril, mayo, junio, agosto y octubre de 2004; enero, marzo y junio de 2005; enero, marzo y diciembre de 2006 y abril de 2008, fuera del plazo, se calculará conforme a la Unidad Tributaria vigente para la fecha de emisión del acto administrativo, vale decir, el 14 de agosto de 2008, a razón de Bs. 46,00, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.855 de

fecha 22 de enero de 2008. Así se establece.

*Conforme a lo anteriormente expuesto, observa este Juzgador que la determinación de la sanción impuesta a la contribuyente **SOLUCIONES DEL FUTURO, S.A.**, por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se ajusta al criterio establecido por la Sala Político Administrativa, al aplicar la unidad tributaria vigente para la fecha de emisión del acto administrativo, razón por la cual, se desestima el alegato de inconstitucionalidad del (sic) la Resolución impugnada y del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, invocado por la accionante por supuestamente violar el artículo 24 de la Carta Fundamental. Así se declara.*

Ahora bien, pasa este Tribunal a conocer el tercer aspecto controvertido referido a si la Administración Tributaria en la Resolución impugnada incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho por cuanto consideró falsamente que su representada había realizado conductas subsumibles en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario, haciéndose necesario transcribir el contenido de la referida norma:

(...omissis...)

En tal sentido, una vez que el agente de retención recibe el importe está obligado a enterar el tributo en la oportunidad o calendario establecido por el Fisco Nacional en las oficinas receptoras de fondos nacionales; ahora bien, en el momento que aquél deja de prestar la obligación debida (enterar el impuesto) se perfecciona el ilícito que trae como consecuencia la sanción prevista en la norma citada, la cual se va incrementando a medida que transcurre el tiempo hasta tanto se satisfaga la obligación principal.

(...omissis...)

En ambas hipótesis el responsable directo infringe la norma por lo que la sanción será impuesta conforme a las reglas del artículo 113 del aludido Código; pena que se incrementará por cada mes de retraso en su enteramiento, es decir, a medida que la demora del sujeto pasivo sea mayor la multa correrá la misma suerte.

Siendo así, en el caso de autos, tal como corre inserto en el folio 32 del expediente judicial, la Resolución N° SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191, de fecha 14 de agosto de 2008, señala que:

(...omissis...)

No obstante este Tribunal advierte que la contribuyente recurrente no desplegó actividad probatoria alguna a los fines de desvirtuar la procedencia de la multa impuesta a través de la Resolución de Sanción Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191, de fecha 14 de agosto de 2008, por haber incurrido en el ilícito formal relacionado con la obligación de presentar dentro del plazo las declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado, sancionado en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario, tal como se desprende de los autos que conforman el expediente judicial.

Siendo así, tenemos que el artículo 184 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para la fecha de emisión del acto, establece en la parte final de su encabezamiento, lo siguiente:

‘(...) El Acta de Reparación hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario’.

(...omissis...)

Aunado a lo anteriormente expuesto y con relación a las pruebas, el artículo 269 del Código Orgánico Tributario de 2001, consagra la libertad probatoria en materia tributaria, en los siguientes términos:

(...omissis...)

En efecto, se evidencia en autos la inactividad probatoria por parte de la recurrente (...).

(...omissis...)

*Es así como en el presente caso, la carga probatoria recae sobre la contribuyente, quien habiendo alegado que el acto administrativo carece de veracidad, debió demostrar tal hecho, para lograr desvirtuar la presunción de legitimidad de que gozan los actos administrativos. Las normas y la jurisprudencia antes citadas, sirven para sustentar que en el caso sub examine, corresponde a la recurrente la prueba de sus dichos y afirmaciones, y no existiendo en el expediente elementos probatorios, la presunción que ampara al acto administrativo recurrido, permanece incólume, por lo que el mismo se tiene como válido y veraz, en consecuencia, dicho acto surte plenos efectos legales, en virtud de la presunción de legalidad de que gozan los actos administrativos. **Así se establece.***

En cuanto a la procedencia de la atenuante prevista en los numerales el numeral (sic) 2 y 6 del artículo 96 del Código Orgánico Tributario, invocada por la accionante, este Tribunal se acoge al criterio jurisprudencial sostenido por la Sala Político Administrativa en sentencia N° 00662 de fecha 18 de mayo de 2011, caso: J.J. INTERNATIONAL FOOD, C.A., el cual se transcribe a continuación:

(...omissis...)

*Aplicando el criterio jurisprudencial anteriormente citado, quien decide observa que en el caso de autos la contribuyente incumplió con los deberes formales establecidos tanto en el Código Orgánico Tributario como en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por lo que ésta se encontraba en el deber de brindar toda la información requerida por la Administración Tributaria, en el momento de la verificación de los períodos, razón por la cual resulta (sic) improcedentes las atenuantes prevista (sic) en [los] numeral (sic) 2 y 6 del artículo 96 del Código Orgánico Tributario. **Así se declara.***

*A fin de dilucidar el último aspecto controvertido en la presente causa, relativo a la procedencia o no de los intereses moratorios determinados por la Administración Tributaria, mediante el acto administrativo aquí objetado, este Tribunal estima pertinente transcribir el contenido del artículo 66 del Código Orgánico Tributario vigente, aplicable *ratione temporis* en virtud de constituir la base legal vigente para la determinación -de ser procedente- de los intereses moratorios, en lo que respecta a los períodos de imposición objetos (sic) de reparo:*

(...omissis...)

En consecuencia aún cuando la contribuyente sostiene que los intereses moratorios no operan hasta tanto no exista una deuda firme, líquida, exigible y de plazo vencido, el

descrito artículo es claro al determinar que los intereses de mora los debe pagar el contribuyente que incumpla, dentro del plazo previsto en la ley, el pago de la obligación tributaria, y es desde ese momento, es decir, desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda que opera el pago de tales intereses.

(...omissis...)

En consecuencia, se confirman los intereses moratorios determinados por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital a través de la Resolución No. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191, de fecha 14 de agosto de 2008, para los períodos enero, febrero, abril, mayo, junio, agosto y octubre de 2004; enero, marzo y junio de 2005; enero, marzo y diciembre de 2006 y abril de 2008, por cuanto su causación

-conforme a lo expuesto precedentemente- procede desde el momento en que vence efectivamente el plazo establecido en la Ley para el pago de la obligación tributaria (criterio de la TSJ-SC de fecha 09/03/09). Así se decide.

IV

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 **SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente **SOLUCIONES DEL FUTURO, S.A.**, en consecuencia:*

*i) Se **CONFIRMA** en todas sus partes la Resolución N° N° (sic) SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191, de fecha 14 de agosto de 2008 emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) mediante la cual se determinó la cantidad de **UN MIL CIENTO SETENTA Y DOS CON NOVENTA Y NUEVE UNIDADES TRIBUTARIAS (1.172,99 U.T.)**, equivalentes a **CINCUENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS CINCUENTA Y SIETE BOLÍVARES CON CINCUENTA Y CUATRO CÉNTIMOS (Bs. 53.957,54)**, por concepto de multa, y **UN MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y DOS BOLÍVARES CON VEINTITRÉS CÉNTIMOS (Bs. 1.472,23)**, por concepto de intereses moratorios.*

ii) Se condena en costas procesales a la contribuyente accionante en un (sic) uno por ciento (1%) de la multa determinada en el acto administrativo objeto del presente recurso. (...)" (Negrillas y mayúsculas del fallo apelado e interpolado de esta Sala).

III

FUNDAMENTACIÓN DE LA APELACIÓN

En fecha 14 de octubre de 2015 el abogado Ramón Burgos Irazábal, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 98.762, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio Soluciones del Futuro, S.A., representación que se desprende del instrumento poder inserto en los folios 303 y 304 de las actas procesales, consignó ante esta Sala Político-Administrativa el escrito de fundamentación de la apelación contra la sentencia definitiva Nro. 1804 dictada por el Juzgado remitente el 29 de abril de 2015 (folios 203 al 256 del expediente judicial), en los términos expuestos a continuación:

Solicita declarar la nulidad del fallo apelado por falso supuesto de derecho por errónea interpretación de los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, y por falta de aplicación del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 326 del Código Orgánico Procesal Penal y 48 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, de conformidad con lo señalado en el ordinal 2° del artículo 313 y ordinales 3° y 4° del Código de Procedimiento Civil.

Al respecto, la representación judicial de la sociedad mercantil arguye que la decisión de la Sentenciadora de instancia incurrió en los vicios antes señalados, al considerar que el cumplimiento por parte de la Administración Tributaria de las normas que regulan el procedimiento de verificación tributaria se apegan al derecho y en nada afecta la garantía del debido proceso, y el derecho a la defensa, derecho a la información y participación, a ser oído, promover y evacuar pruebas y presunción de inocencia.

Asimismo, arguye que el Tribunal de la causa no se percató que el órgano exactor supuestamente no le notificó a su representada *“de los cargos por los cuales se le investigaba”*, conforme al *“artículo 49.1 Constitución”* y *“148 del Código Orgánico Tributario (hoy 158 del COT 2014)”* y que no se le otorgó la oportunidad y medios adecuados para ejercer su defensa, tales como la fase de descargos y pruebas.

Como complemento a lo antes expuesto, alega que el Juzgado de mérito *“no entiende que el hecho de que la Administración Tributaria se haya autolimitado a la letra de las normas que contienen el procedimiento de verificación para aplicar la sanción, no legitima su proceder y ejecución (...)”*, destacando que *“el Tribunal a quo olvidó que el procedimiento de verificación tributaria es un procedimiento administrativo de **primer grado o constitutivo** (de formación del acto administrativo), que termina con un pronunciamiento sobre un ‘asunto determinado’, y siendo así, no puede obviarse la fase de ‘sustanciación’ que debe desarrollarse en todo procedimiento administrativo, de lo contrario, no habría procedimiento alguno”*. (Resaltado del contribuyente).

Señala además, que *“una vez que supuestamente se verificó el presunto incumplimiento de los deberes formales, la Administración procedió inmediatamente a sancionar a la recurrente, esto es, **que entre la constatación del supuesto incumplimiento y la sanción no tuvo lugar la fase procedimental de sustanciación**”*, afirmando que el procedimiento se limitó solamente a las fases de inicio y terminación. (Negrillas de la fuente).

Adicionalmente, refiere que *“al impedirle al contribuyente su participación (...) en la constitución del acto administrativo definitivo, se le está violando, sin lugar a dudas, su derecho a la defensa, indistintamente de la posibilidad que detenta de impugnar dicho acto en la misma instancia administrativa o (...) ante el contencioso tributario (...)”*.

Argumenta que el Juzgador de la causa tergiversó su entender, al considerar que el procedimiento de verificación efectuado a su representada no vulneró sus derechos fundamentales, *“cuando que (sic) la evidente falta de apertura de una fase de sustanciación y, en consecuencia, imposibilidad de participar en el procedimiento constitutivo o de primer grado de la voluntad administrativa, justifica sobradamente la declaratoria de nulidad del fallo apelado por errónea interpretación de los artículos 172 y siguientes del*

COT (sic) de 2001 y la falta de aplicación de los artículos 49 de la Constitución, 326 del Código Orgánico Procesal Penal y 48 de la LOPA (sic)”.

Por otro lado, arguye contra el fallo de instancia el vicio de falso supuesto de derecho por indebida aplicación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, y falta de aplicación de los artículos 7, 24 y 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al haber concluido que la Administración Tributaria no transgredió el principio de irretroactividad de la ley penal al aplicar a los fines del cálculo de las multas impuestas, el valor de la unidad tributaria vigente al momento de la emisión del acto administrativo “*en lugar del valor vigente para el momento del acaecimiento de los hechos punibles*”. Fundamenta la nulidad alegada en los “*artículos 313, ordinal 2º y 317, ordinales 3º y 4º del Código de Procedimiento Civil*”.

En refuerzo de lo antes expuesto, afirma que la norma contenida en el Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, supuestamente vulnera el artículo 24 constitucional, específicamente “*debido a que el principio de aplicación temporal de la ley penal establece que, la pena que puede ser impuesta al sujeto es aquella vigente al momento de la comisión del ilícito*”.

Agrega a las denuncias antes expuestas contra la decisión del Juzgado de la causa, el vicio de falso supuesto de derecho por indebida aplicación del artículo 113 *eiusdem*, “*al considerar típicas las conductas desplegadas por [su] representada con base sólo en el decir de la Administración Tributaria sin que ésta nada haya alegado y probado en juicio sobre la base de la ‘presunción de legalidad y veracidad de los actos administrativos’*” (interpolado de la Sala), y además que supuestamente tanto el fallo apelado como el acto impugnado estimaron falsamente que su representada había incurrido en las conductas establecidas en el referido dispositivo legal, solicitando además, declarar la nulidad del acto administrativo “*por aplicación de los artículos 148 del COT (sic) de 2001 (...) y 20 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*”.

Señala que “*las declaraciones de retenciones presentadas y pagos enterados por [su] representada, lo han sido en la forma, lugar y tiempo que prevé el COT, las leyes reguladoras del tributo respectivo y los actos sub-legales que regulan las obligaciones formales a cargo de los sujetos pasivos especiales*” y que a su entender en el presente caso “*no se ha verificado el hecho típico*” previsto en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*. (Negrillas de la fuente e interpolado de la Sala).

Aduce el vicio de falso supuesto de derecho por falta de aplicación de los numerales 2 y 6 del artículo 96 *eiusdem*, al no haberse considerado las referidas circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal tributaria respecto a su representada, y que en caso de resultar procedentes las multas, estas deben ser -a su parecer- impuestas en “*el límite mínimo que permita aplicar la norma punitiva contenida en el artículo 113 del COT (sic) de 2001*”.

En otro orden de ideas, el apoderado en juicio de la sociedad de comercio denunció que la sentencia de instancia “*no cumple con el requisito de congruencia, de conformidad con el artículo 243, ordinal 5º del CPC (sic), adoleciendo en consecuencia del vicio de incongruencia negativa establecido en el artículo 244*

eiusdem, por cuanto no resuelve todos y cada uno de los puntos sometidos a su consideración, específicamente, por la falta de demostración del carácter culposo del rotundamente negado retardo en el enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado”.

Al respecto, afirmó que el Tribunal de la causa incurrió en el referido vicio “*toda vez que, estando en la obligación de determinar el supuesto carácter culposo en la comisión del ilícito de [su] representada toda vez que fue expresamente un punto alegado en el Recurso Contencioso Tributario, por el contrario simplemente se ciño (sic) al decir (sic) de la Administración Tributaria dando por ciertas sus aseveraciones sin entrar a determinar el punto*”. (Interpolado de la Sala).

Finalmente, asegura que la Sentenciadora de mérito al momento de decidir incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho por “*indebida aplicación retroactiva de un nuevo criterio jurisprudencial, en desconocimiento del precedente vinculante de la Sala Constitucional, por falta de aplicación de los artículos 7, 24, 26 y 299 de la Constitución, por considerar aplicable al caso decidido la sentencia de fecha 09 de marzo de 2009, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia*” en materia de causación de intereses moratorios “*negándole*” a su representada “*la efectiva vigencia a los principios constitucionales de (i) seguridad jurídica; (ii) confianza legítima; (iii) perpetuatio fori; y (iv) tutela judicial efectiva*”.

En este sentido, pone de relieve que el fallo apelado desconoce el criterio de la “*Sala Constitucional del 13 de julio de 2007, caso Telcel, C.A., que además estaba vigente no solo para el momento de la emisión del acto que se impugna sino para el momento de su propia impugnación ante la jurisdicción contencioso tributaria*”, aplicándole a su representada supuestamente “*un criterio manifiestamente posterior al sostenido por [la] Sala Constitucional para el momento de inicio del proceso contencioso tributario que dio como resultado final la sentencia ahora apelada*”. (Agregado de esta Alzada).

Vinculado a lo anterior, expone que los intereses moratorios se causarían en el presente caso a partir del momento en que la obligación tributaria se haga exigible, es decir, que el reparo haya quedado definitivamente firme, bien sea porque no sea posible su impugnación o que la parte afectada haya renunciado a ello, y no desde la fecha de vencimiento del plazo hasta la fecha de efectivo enteramiento.

IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

Mediante escrito del 27 de octubre de 2015 la abogada Rancy Mujica, antes identificada, en su condición de sustituta de la Procuradora General de la República en representación del Fisco Nacional, contestó los fundamentos de la apelación de la contribuyente en los términos señalados de seguidas:

Con relación al vicio denunciado por la representación judicial de la contribuyente, referente a la errónea interpretación de los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, y falta de aplicación del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; destaca que la Administración Tributaria tiene atribuida por Ley la posibilidad de fiscalizar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, tal como el hecho imponible, el deudor, la base imponible y la cuantía del tributo de conformidad con las referidas normas.

En el mismo sentido, la representante fiscal enfatiza que *“comparte el criterio del Tribunal de la causa, al afirmar que la Resolución impugnada se levantó como consecuencia de un procedimiento de verificación en el cual se constató el incumplimiento del deber formal: presentar en el portal del SENIAT, las declaraciones informativas de las compras y retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado y efectuar el enterramiento (sic) correspondiente a los periodos objetados, fuera del plazo (...) dicha actuación en modo alguno lesiona el derecho a la defensa y al debido proceso alegado por la contribuyente (...) el sujeto pasivo de esta obligación tributaria estuvo en pleno conocimiento de la actuación de la Administración Tributaria”*.

Por otro lado, en lo concerniente al alegato de violación al principio de irretroactividad al aplicarse lo dispuesto en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, la apoderada fiscal insiste que el valor de la unidad tributaria a considerar a los efectos del pago de las sanciones de multa determinadas por el órgano exactor será el vigente al momento del pago sin que ello se traduzca en una violación de principios constitucionales.

De igual manera, en lo atinente a la supuesta indebida aplicación del artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, al considerar la representación de la contribuyente que hay ausencia de tipicidad de las conductas desplegadas por su representada, además de estimar que el Tribunal *a quo* supuestamente limitó su decisión en la *“presunción de legitimidad del acto administrativo”*, la apoderada en juicio del Fisco Nacional arguye que no existe el vicio denunciado, ya que -a su parecer- de la referida norma se desprende la obligación de los agentes de retención de enterar dentro de los plazos legales y reglamentarios los montos retenidos, siendo sancionado el incumplimiento de dicha obligación.

En tal razón, señala que en el caso en autos la sanción se origina por el incumplimiento de la sociedad mercantil de enterar en forma oportuna y en los plazos correspondientes los impuestos retenidos, lo cual es sancionado en *“un cincuenta por ciento (50%) mensual de los tributos retenidos o percibidos, no debiendo excederse dicha sanción de quinientos por ciento (500%) del monto de dichas cantidades”*, sin que ello en modo alguno vulnere los derechos subjetivos de la empresa ni algún principio constitucional.

Con basamento en lo anterior, considera que la Juzgadora de mérito se ajustó al principio de exhaustividad, habiendo proferido una decisión congruente, considerando que las denuncias traídas por la recurrente deben ser desestimadas.

En lo referente a la denuncia de falta de aplicación del artículo 96 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, específicamente de los numerales 2 y 6, pone de relieve que los supuestos contenidos en este dispositivo legal deben ser circunstanciados y explicados en cada caso particular por el sujeto infractor que pretenda ampararse en ellos, y que al no haberse señalado por la sociedad de comercio los motivos que sustentaban su procedencia no era dado al Tribunal de la causa suplir dicha omisión ni las pruebas que comprobaran el cumplimiento de los requisitos supuestamente incumplidos respecto al incumplimiento de deberes formales señalados por el órgano tributario.

Por último, respecto al alegato de la representación de la sociedad de comercio de la supuesta

violación de principios legales y constitucionales al determinar los intereses moratorios, enfatiza que éstos fueron calculados de conformidad con lo establecido en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, afirmando que “*en el presente caso la procedencia de la mora surgida durante los períodos objetados, es decir, retardo en el cumplimiento de una obligación, los intereses moratorios comienzan a computarse desde el vencimiento del plazo para la autoliquidación del tributo hasta la extinción total de la deuda*”, estimando que el fallo apelado fue dictado conforme a derecho.

Fundamentado en lo anteriormente expuesto, solicita declarar sin lugar la apelación ejercida por el apoderado judicial de la sociedad mercantil Soluciones del Futuro, S.A.

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación incoada por la representación judicial de la sociedad mercantil Soluciones del Futuro, S.A., contra la sentencia definitiva Nro. 1804 dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 29 de abril de 2015, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 7 de octubre de 2008 por los apoderados judiciales de la preindicada empresa, contra Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios Nro. SNAT/

INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191 del 14 de agosto de 2008, emanada de la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Vistos los términos del fallo apelado, así como los alegatos expuestos en su contra por el apoderado en juicio de la contribuyente y la contestación del Fisco Nacional, observa este Máximo Tribunal que la controversia planteada en el caso concreto ha quedado circunscrita a verificar si el Juzgado de la causa incurrió en los vicios de: *i)* falso supuesto de derecho: *i)* por errónea interpretación de los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, y por falta de aplicación de los artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 326 del Código Orgánico Procesal Penal y 48 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, al considerar que el cumplimiento por parte de la Administración Tributaria de las normas que regulan el procedimiento de verificación tributaria se apegan al derecho y en nada afecta la garantía del debido proceso, y el derecho a la defensa, a la información y participación, a ser oído, promover y evacuar pruebas y presunción de inocencia; *ii)* indebida aplicación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, y falta de aplicación de los artículos 7, 24 y 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al haber concluido que la Administración Tributaria no transgredió el principio de irretroactividad de la ley penal al aplicar a los fines del cálculo de las multas impuestas, el valor de la unidad tributaria vigente al momento de la emisión del acto administrativo “*en lugar del valor vigente para el momento del acaecimiento de los hechos punibles*”; *iii)* indebida aplicación del artículo 113 *eiusdem*, “*al considerar típicas las conductas desplegadas por [su] representada con base sólo en el decir de la Administración Tributaria sin que ésta nada haya alegado y probado en juicio sobre la base de la ‘presunción de legalidad y veracidad de los actos administrativos’*”; *iv)*

falta de aplicación de los numerales 2 y 6 del artículo 96 *ibidem*, al no haberse considerado las referidas circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal tributaria; y v) aplicación retroactiva “*de un nuevo criterio jurisprudencial, en desconocimiento del precedente vinculante de la Sala Constitucional, por falta de aplicación de los artículos 7, 24, 26 y 299 de la Constitución*”;

2) incongruencia negativa al supuestamente “*(...) no resolver todos y cada uno de los puntos sometidos a su consideración, específicamente, por la falta de demostración del carácter culposo del rotundamente negado retardo en el enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado (...)*”. (Agregado de esta Superioridad).

De igual manera, este Alto Tribunal estima importante destacar que aún cuando la compañía recurrente solicitó conjuntamente con el recurso contencioso tributario una medida cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo impugnado, el Juzgado de la causa no emitió el pronunciamiento respectivo, por lo que resulta improcedente realizar en esta oportunidad alguna consideración en relación a dicha medida por ser accesoria a la acción principal de nulidad que ahora corresponde resolver en la apelación ejercida por la representación judicial de la sociedad de comercio. **Así se dispone.**

Planteada así la *litis*, pasa esta Alzada a conocer y decidir el recurso de apelación interpuesto, para lo cual observa:

Esta Sala considera necesario invertir en su análisis el orden de las denuncias efectuadas por la parte apelante, atendiendo para ello a los eventuales efectos procesales que cada infracción podría generar de resultar estimadas las alegaciones esgrimidas por quien pretende enervar los efectos de la sentencia impugnada, comenzando por el vicio de incongruencia negativa que, en criterio de la representación judicial de la sociedad de comercio, afecta de nulidad al fallo dictado en primera instancia.

Sobre el referido vicio este Máximo Tribunal ha indicado que de acuerdo con las exigencias impuestas por la legislación procesal, específicamente en el artículo 243, ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil, toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa, con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia.

A fin de cumplir con este requisito de forma exigido para los fallos judiciales, la decisión que se dicte en el curso del proceso no debe contener expresiones o declaratorias implícitas o sobreentendidas; por el contrario, el contenido de la sentencia debe ser expresado en forma comprensible, cierta, verdadera y efectiva, que no dé lugar a dudas, incertidumbres, insuficiencias, contradicciones o ambigüedades; debiendo para ello ser exhaustiva, es decir, pronunciarse sobre todos los pedimentos formulados en el debate, y de esa manera dirimir el conflicto de intereses que constituye el objeto del proceso.

Estas exigencias de carácter legal, como requisitos fundamentales e impretermitibles que deben contener las sentencias, han sido categorizadas por la jurisprudencia como: el deber de pronunciamiento, la congruencia y la prohibición de absolver la instancia.

Al respecto, esta Sala en sentencia Nro. 05406 del 4 de agosto de 2005, ratificada, entre otras, en las decisiones Nros. 01073 y 00162, de fechas 20 de junio de 2007 y 13 de febrero de 2008, casos: *Puerto*

Licores, C.A., PDVSA Cerro Negro, S.A. y Latil Auto, S.A., respectivamente, ha expresado acerca de la incongruencia negativa, lo siguiente:

“(…)

*En cuanto a la congruencia, dispone el segundo precepto del ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil que la decisión debe dictarse ‘con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas’. Luego, **cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia, el cual se manifiesta cuando el juez con su decisión modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limitó a resolver sólo lo pretendido por las partes, o bien porque no resolvió sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio.** Precisamente ante el segundo supuesto citado, se estará en presencia de una incongruencia negativa, visto que el fallo omite el debido pronunciamiento sobre alguna de las pretensiones procesales de las partes en la controversia judicial (...)*. (Destacado de esta Alzada)

Circunscribiendo el análisis al caso concreto, se aprecia que la representación judicial de la contribuyente asegura que el Tribunal *a quo* al dictar el fallo apelado supuestamente incurrió en el vicio de incongruencia negativa por “*no resolver todos y cada uno de los puntos sometidos a su consideración, específicamente, por la falta de demostración del carácter culposo del rotundamente negado retardo en el enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado*”.

Sobre dicho particular, esta Sala observa que la sentencia definitiva apelada sí se pronunció acerca de dicho argumento al resolver el alegato de falso supuesto de hecho contra el acto impugnado cuando a criterio de los apoderados judiciales de la contribuyente la Administración Tributaria supuso de manera errada que “[su] *representada ha realizado conductas subsumibles en el tipo penal tributario consagrado en el artículo 113 del COT (sic). Tal infracción a la legalidad de la actividad administrativa tributaria (...) tiene su base en la errónea apreciación de la supuesta prueba que empleó [el órgano exactor] y que se resume en el Portal sel (sic) Seniat (sic), sin soporte alguno que fundamente la veracidad de dicho portal o sistema computarizado de información*”. (Interpolados de esta Máxima Instancia).

En tal sentido, el fallo de instancia recalcó que:

“Siendo así, en el caso de autos, tal como corre inserto en el folio 32 del expediente judicial, la Resolución N° SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191, de fecha 14 de agosto de 2008, señala que:

‘La contribuyente antes identificada, presentó en el Portal SENIAT, las declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado y efectúo (sic) el enterramiento (sic) correspondiente a los períodos impositivos detallados en el cuadro que más adelante se presenta, fuera del plazo establecido en el artículo 10 de la Providencia Administrativa SNAT/2002/1455 de fecha 29/11/2002, mediante la cual se designan a los contribuyentes especiales agentes de retención del impuesto al valor agregado, publicada en Gaceta Oficial N° 37.585 de fecha 05/12/2002, vigente para los períodos impositivos enero 2003 a marzo 2005 y artículo 15 de la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056 de

fecha 27/01/2005, publicada en Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28/02/2005 vigente para los períodos impositivos abril 2005 a la fecha, en concordancia con el artículo 1 de la (s) Providencia (s): N° 2.387 de fecha 11/12/2003, publicada en Gaceta Oficial N° 37.847, del 29/12/2003; N° 0668 de fecha 20/12/2004, publicada en Gaceta Oficial N° 38.096, del 29/12/2004; N° 0985 de fecha 30/11/2005, publicada en Gaceta Oficial N° 38.331, del 08/12/2005; N° 0896 de fecha 27/12/2007, publicada en Gaceta Oficial N° 38.840, del 28/12/2007; la (s) cual (es) establece (n) el calendario de sujetos pasivos especiales para el (los) año (s) 2004; 2005; 2006; 2008. (...)’.

No obstante este Tribunal advierte que la contribuyente recurrente no desplegó actividad probatoria alguna a los fines de desvirtuar la procedencia de la multa impuesta a través de la Resolución de Sanción Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191, de fecha 14 de agosto de 2008, por haber incurrido en el ilícito formal relacionado con la obligación de presentar dentro del plazo las declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado, sancionado en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario, tal como se desprende de los autos que conforman el expediente judicial.

Siendo así, tenemos que el artículo 184 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para la fecha de emisión del acto, establece en la parte final de su encabezamiento, lo siguiente:

‘(...) El Acta de Reparación hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario’.

(...omissis...)

En efecto, se evidencia en autos la inactividad probatoria por parte de la recurrente, a pesar de regir en materia tributaria, al igual que en proceso ordinario, el principio o sistema de libertad probatoria. (...)

Es así como en el presente caso, la carga probatoria recae sobre la contribuyente, quien habiendo alegado que el acto administrativo carece de veracidad, debió demostrar tal hecho, para lograr desvirtuar la presunción de legitimidad de que gozan los actos administrativos. Las normas y la jurisprudencia antes citadas, sirven para sustentar que en el caso sub examine, corresponde a la recurrente la prueba de sus dichos y afirmaciones, y no existiendo en el expediente elementos probatorios, la presunción que ampara al acto administrativo recurrido, permanece incólume, por lo que el mismo se tiene como válido y veraz, en consecuencia, dicho acto surte plenos efectos legales, en virtud de la presunción de legalidad de que gozan los actos administrativos. Así se establece”.

De igual manera, la Sentenciadora de la causa señaló que:

“(...) En base a lo anteriormente expuesto, este Tribunal observa que las Resolución N° SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191, de fecha 14 de agosto de 2008 emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se levantó como consecuencia de un procedimiento de verificación en el cual se detectó el incumplimiento de los siguientes deberes formales: 1- presentar en el portal del SENIAT, las declaraciones informativas de las compras y retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado y efectuar el enterramiento

correspondiente a los períodos impositivos enero, febrero, abril, mayo, junio, agosto y octubre de 2004; enero, marzo y junio de 2005; enero, marzo y diciembre de 2006 y abril de 2008, fuera del plazo, efectuado con fundamento exclusivo en la información suministrada por la contribuyente de autos en el PORTAL WEB DEL SENIAT (...)”.

Esta Sala advierte que en el presente caso correspondía al contribuyente la obligación de presentar ante el Órgano Jurisdiccional remitente los elementos probatorios a fin de la determinación del carácter culposo o no de la conducta desplegada y con ello desvirtuar la presunción de legitimidad y veracidad del acto impugnado, lo cual no se desprende del expediente judicial; en este sentido, tal como se señaló anteriormente, del fallo apelado se constata que el Tribunal de la causa realizó un análisis de los alegatos expuestos por la recurrente respecto a los hechos imputados por el órgano exactor como generadores de la sanción de multa impuesta, específicamente referidos al enteramiento extemporáneo de las retenciones practicadas en los períodos investigados, a partir de los elementos de convicción contenidos en las actas procesales, concluyendo finalmente que la accionante no aportó al proceso judicial las pruebas que enervaran la apreciación efectuada por la Administración Tributaria.

Por razón de lo antes señalado, esta Alzada considera que no se configuró el vicio de incongruencia negativa en la decisión apelada, por lo que se desestima la denuncia sobre este particular. **Así se decide.**

En otro orden de ideas, en relación al vicio de falso supuesto alegado, esta Sala Político-Administrativa con el objeto de resolver la referida denuncia considera necesario precisar que el vicio de falso supuesto se configura de dos (2) maneras diferentes: la primera, relativa al falso supuesto de hecho, cuando el Juez al dictar su decisión la fundamenta en hechos inexistentes, falsos o no relacionados con el asunto objeto de decisión; la segunda, cuando los hechos que dan origen a la sentencia existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el Juzgador al dictar el fallo los subsume en una norma errónea o inexistente en el universo normativo para sustentar su decisión, lo cual incide decisivamente en la esfera de los derechos subjetivos de las partes; situación en la cual se está en presencia de un falso supuesto de derecho.

(*Vid.*, entre otras, las sentencias Nros. 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: *Banesco, Banco Universal, C.A.*; *Alfredo Blanca González*; *Shell de Venezuela*; y *Automóviles el Marqués III, C.A.*, respectivamente).

En este sentido, se observa en primer lugar que la representación judicial de la sociedad mercantil alegó que la sentencia definitiva incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, y por falta de aplicación del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, artículo 326 del Código Orgánico Procesal Penal y artículo 48 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Denuncia que el fallo de instancia incurrió en el señalado vicio al haber estimado que en virtud del cumplimiento de las normas que regulan el procedimiento de verificación tributaria por parte del órgano exactor, se actuó apegado a derecho sin afectar la “*garantía del debido proceso*”, y el derecho a la defensa, a la información y participación, a ser oído, promover y evacuar pruebas y presunción de inocencia.

A fin de fundamentar lo antes expuesto, afirma que la Juzgadora de mérito obvió que supuestamente a su representada no se le notificó “*de los cargos por los cuales se le investigaba*”, conforme al “*artículo 49.1 Constitución*” y “*148 del Código Orgánico Tributario (hoy 158 del COT 2014)*” y que no le fue otorgada la fase de descargo y pruebas, poniendo de relieve que supuestamente esa Sentenciadora “*no entiende que el hecho de que la Administración Tributaria se haya autolimitado a la letra de las normas que contienen el procedimiento de verificación para aplicar la sanción, no legitima su proceder y ejecución (...)*”, destacando que “*el Tribunal a quo olvidó que el procedimiento de verificación tributaria es un procedimiento administrativo de **primer grado o constitutivo** (de formación del acto administrativo), que termina con un pronunciamiento sobre un ‘asunto determinado’, y siendo así, no puede obviarse la fase de ‘sustanciación’ que debe desarrollarse en todo procedimiento administrativo, de lo contrario, no habría procedimiento alguno*”. (Resaltado del contribuyente).

Destaca el sujeto pasivo que el procedimiento se limitó solamente a las fases de inicio y terminación, y además que “*una vez que supuestamente se verificó el presunto incumplimiento de los deberes formales, la Administración procedió inmediatamente a sancionar a la recurrente, esto es, **que entre la constatación del supuesto incumplimiento y la sanción no tuvo lugar la fase procedimental de sustanciación***”, razón por la cual considera que “*al impedírsele al contribuyente su participación (...) en la constitución del acto administrativo definitivo, se le está violando, sin lugar a dudas, su derecho a la defensa, indistintamente de la posibilidad que detenta de impugnar dicho acto en la misma instancia administrativa o (...) ante el contencioso tributario (...)*”. (Negrillas de la fuente).

Al respecto, la representante fiscal arguye que la Ley atribuye al órgano exactor la posibilidad de fiscalizar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y los responsables, razón por la cual “*comparte el criterio del Tribunal de la causa, al afirmar que la Resolución impugnada se levantó como consecuencia de un procedimiento de verificación en el cual se constató el incumplimiento del deber formal: presentar en el portal del SENIAT, las declaraciones informativas de las compras y retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado y efectuar el enterramiento (sic) correspondiente a los períodos objetados, fuera del plazo (...) dicha actuación en modo alguno lesiona el derecho a la defensa y al debido proceso alegado por la contribuyente (...) el sujeto pasivo de esta obligación tributaria estuvo en pleno conocimiento de la actuación de la Administración Tributaria*”.

Esta Sala, a los efectos de decidir la denuncia expuesta por la representación judicial de la sociedad de comercio, estima necesario traer a colación el contenido de los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario del año 2001, aplicable *ratione temporis*, los cuales establecen lo señalado a continuación:

“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 (...)*”.

“Artículo 173. *En los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante resolución que se notificará al contribuyente o responsable conforme a las disposiciones de este Código”.*

“Artículo 174: *Las verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, se efectuará con fundamento exclusivo en los datos en ellas contenidos, y en los documentos que se hubieren acompañado a la misma, y sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes o requeridos por la Administración Tributaria”.*

“Artículo 175: *En los casos en que la Administración Tributaria al momento de las verificaciones practicadas a las declaraciones, constate diferencias en los tributos autoliquidados o en las cantidades pagadas a cuenta de tributo, realizará los ajustes respectivos mediante resolución que se notificará conforme a las normas previstas en este Código.*

En dicha Resolución se calculará y ordenará la liquidación de los tributos resultantes de los ajustes, o las diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos con sus intereses moratorios, y se impondrá sanción equivalente al diez por ciento (10%) del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos, y las sanciones que correspondan por la comisión de ilícitos formales.

Parágrafo Único: *Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos”.*

“Artículo 176: *Las resoluciones que se dicten conforme al procedimiento previsto en esta sección no limitan ni condicionan el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación atribuidas a la Administración Tributaria”.*

El procedimiento previsto en las normas antes citadas, tiene como fin revisar y comprobar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en aras de examinar el correcto acatamiento de las obligaciones tributarias, y de resultar necesario, realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar, pudiendo el órgano recaudador verificar el cumplimiento de los deberes formales y demás disposiciones de carácter tributario, y también los deberes de los agentes de retención y percepción, y al constatar algún incumplimiento de sus obligaciones, el órgano tributario puede proceder a imponer las sanciones correspondientes.

De lo antes expuesto, se desprende que el procedimiento de verificación de las declaraciones que presentan los sujetos pasivos es un procedimiento simple, en el cual se otorga a la Administración Tributaria la facultad para constatar el cumplimiento de los deberes formales a los que están obligados los sujetos pasivos de la obligación tributaria con base en los datos aportados por la contribuyente e imponer las

sanciones a que haya lugar, mediante Resolución, en caso de incumplimiento. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Nro. 00712 de fecha 12 de julio de 2016, caso: *Alcatel de Venezuela, S.A.*).

Al respecto, se observa que la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/

ACOT/RET/2008/1191 del 14 de agosto de 2008 impuso a la sociedad de comercio Soluciones del Futuro, S.A., la obligación de pagar sanción de multa e intereses moratorios conforme a lo preceptuado en el artículo 113 y 66 *eiusdem*, en razón de haber presentado fuera del plazo legalmente establecido las declaraciones informativas de las compras y retenciones de impuesto al valor agregado, correspondientes a los períodos fiscales de la primera quincena de los meses de enero, abril, mayo, junio, agosto y octubre de 2004, enero, marzo y junio de 2005, enero, marzo y diciembre de 2006 y abril de 2008, y de la segunda quincena del mes de febrero de 2004.

Con vista a lo antes señalado, es preciso referir que esta Máxima Instancia reiteradamente ha sostenido que cuando el acto sancionatorio acontece como consecuencia de un procedimiento de verificación por el incumplimiento de deberes formales, no resulta necesario el levantamiento del Acta Fiscal que inicie algún procedimiento. (*Vid.*, sentencias Nros. 01663, 01867 y 00712, de fechas 30 de noviembre de 2001, 21 de noviembre de 2007 y 12 de julio de 2016, casos: *Eurobuilding Internacional C.A.*, *Súper Panadería La Linda, C.A.* y *Alcatel De Venezuela, S.A.*, respectivamente).

Asimismo, en el fallo Nro. 02179 del 17 de noviembre de 2004, caso: *Mantenimiento Quijada, C.A.*, esta Sala Político-Administrativa dejó sentado lo siguiente:

“En atención a las consideraciones anteriores, es por lo que en casos específicos como el que se dilucida en el presente fallo, en los que la actuación de la Administración simplemente se contrae a imponer una sanción por incumplimiento de deberes formales, no es exigido el previo levantamiento del acta fiscal, por lo que no puede alegarse de manera alguna prescindencia del procedimiento, resultando en consecuencia, improcedente la denuncia con arreglo a la norma prevista en el artículo 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Así se declara (...).”

Visto lo anterior y de las actas que conforman el expediente, esta Alzada observa que, en el presente caso, se trata de una verificación realizada en la propia sede de la Administración Tributaria con base en las informaciones aportadas por el sujeto pasivo en las declaraciones de retenciones del impuesto al valor agregado para los períodos impositivos antes mencionados, tramitando para ello el procedimiento previsto en los artículos 172 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, esto es, el de verificación, específicamente lo relacionado al cumplimiento de los deberes de los agentes de retención, por lo tanto, el órgano exactor no estaba obligado a notificar a la empresa del referido procedimiento, aunado a que la misma tuvo la oportunidad de ejercer el recurso jerárquico en vía administrativa y el recurso contencioso tributario en sede judicial, para impugnar el acto administrativo.

De igual manera, se observa que la contribuyente denunció la falta de aplicación de los artículos 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 326 del Código Orgánico Procesal Penal y 48 de la

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, con lo cual a su entender se transgredió la “*garantía del debido proceso*”.

En tal sentido, se estima pertinente destacar que el debido proceso es un derecho aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas, disposición que tiene su fundamento en el principio de igualdad ante la Ley, dado que el debido proceso significa que ambas partes tanto en el procedimiento administrativo como en el proceso judicial, deben tener igualdad de oportunidades en la defensa de sus respectivos derechos y en la producción de las pruebas destinadas a acreditarlos. En este mismo orden de ideas, el derecho a la defensa previsto con carácter general como principio en el citado artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, adoptado y aceptado en la jurisprudencia en materia administrativa, tiene también una consagración múltiple en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, la cual, en diversas normas, precisa su sentido y manifestaciones. Se regulan así los otros derechos conexos como son el derecho a ser oído, el derecho a hacerse parte, el derecho a ser notificado, a tener acceso al expediente, a presentar pruebas y a ser informado de los recursos para ejercer la defensa. (*Vid.*, sentencias Nros. 1012 y 00607, del 31 de julio de 2002 y 2 de junio de 2015, casos: *Luis Alfredo Rivas* y *Alimentos Heinz, C.A.*, respectivamente).

En sintonía con lo indicado, es oportuno resaltar que la intención del Legislador al establecer a favor de la Administración Tributaria la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, fue la de sistematizar los procedimientos que ésta debe seguir en el ejercicio de las funciones que le son propias, sin que ello impida el despliegue de su potestad sancionadora. (*vid.*, fallo de esta Sala Político-Administrativa Nro. 01264 de fecha 9 de diciembre de 2010, caso: *Soluciones del Futuro, S.A.*), y así al aplicarse de manera estricta las disposiciones que regulan el procedimiento administrativo mal pudiese sostenerse que el órgano exactor vulnera el debido proceso.

Por todo lo anteriormente expuesto, esta Sala desestima el alegato expuesto por la representación judicial de la sociedad mercantil contra el fallo de instancia referente a la errónea interpretación de los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, y por falta de aplicación de los artículos 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 326 del Código Orgánico Procesal Penal y 48 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, concluyéndose que en el presente caso no fue vulnerada la “*garantía del debido proceso*”, el derecho a la defensa, a la información y participación, a ser oído, de promover y evacuar pruebas y a la presunción de inocencia. **Así se declara.**

La sociedad mercantil aduce que la decisión de mérito aplicó indebidamente el artículo 113 del referido Texto Orgánico Tributario de 2001 “*al considerar típicas las conductas desplegadas por [su] representada con base sólo en el decir de la Administración Tributaria sin que ésta nada haya alegado y probado en juicio sobre la base de la ‘presunción de legalidad y veracidad de los actos administrativos’*”. (Agregado de esta Máxima Instancia).

Con relación a la referida denuncia, es oportuno señalar que la aludida norma establece lo siguiente:

“Artículo 113: *Quien no entere las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro del plazo establecido en las normas respectivas, será sancionado con multa equivalente al 50% de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento, hasta un máximo 500% del monto de*

dichas cantidades, sin perjuicio de la aplicación de los intereses moratorios correspondientes y de la sanción establecida en el artículo 118 de este Código”.

Esta Sala estima prudente resaltar que el tipo tributario arriba transcrito sanciona los enteramientos extemporáneos de las retenciones, y en especial las del impuesto al valor agregado, caracterizado porque dicho tributo se genera en cada etapa del proceso productivo, y será el consumidor final quien en definitiva pague el tributo correspondiente, el cual deberá ser “enterado” a las arcas del tesoro por una persona responsable que designa el Fisco Nacional para tal propósito, por intervenir en actos u operaciones comerciales que dan lugar a la acción de retención o percepción del tributo conforme lo señala el artículo 27 del Código Orgánico Tributario de 2001, *aplicable ratione temporis*. (Vid., sentencias de esta Sala Nro. 00815 y 00310 de fecha 4 de junio de 2014 y 16 de marzo de 2016, casos: caso: *Tamayo & Cía., S.A. y Bloquera y Ferretería Segrestaa, C.A.*, respectivamente).

Así, una vez que el agente de retención recibe el importe está obligado a enterar el tributo en la oportunidad o calendario establecido por el Fisco Nacional ante las oficinas receptoras de fondos nacionales. Ahora bien, en el momento que aquél deja de prestar la obligación debida (enterar el impuesto) se perfecciona el ilícito que trae como consecuencia la sanción prevista en la norma citada, la cual se va incrementando a medida que transcurre el tiempo hasta tanto se satisfaga la obligación principal.

De la comisión de ese ilícito pueden surgir situaciones diferentes, a saber: el supuesto bajo el cual no se produce el enteramiento, y cuando el sujeto pasivo entera las retenciones extemporánea pero voluntariamente, vale decir, sin que medie la intervención de la Administración Tributaria.

En ambas hipótesis el responsable directo infringe la norma por lo que la sanción será impuesta conforme a las reglas del artículo 113 del aludido Código; pena que se incrementará por cada mes de retraso en su enteramiento, es decir, a medida que la demora del sujeto pasivo sea mayor la multa correrá la misma suerte.

Ahora bien, de la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191 del 14 de agosto de 2008, emitida por la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se desprende que la Administración Tributaria, constató que:

“(…) La contribuyente (sic) antes identificada, presentó en el Portal SENIAT, las declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado y efectuó el enteramiento correspondiente a los períodos impositivos detallados en cuadro que más adelante se presenta, fuera del plazo establecido en el artículo 10 de la Providencia Administrativa SNAT/2002/1455 de fecha 29/11/2002, mediante la cual se designan a los contribuyentes especiales agentes de retención del impuesto al valor agregado (...)”.

De la denuncia planteada por la sociedad mercantil, destaca que supuestamente tanto el fallo de

instancia como la Resolución impugnada estimaron falsamente que había incurrido en las conductas establecidas en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, solicitando además, declarar la nulidad del acto administrativo ya que -a su entender- *“no se ha verificado el hecho típico”*, motivado a que *“las declaraciones de retenciones presentadas y pagos enterados (...) lo han sido en la forma, lugar y tiempo que prevé el COT, las leyes reguladoras del tributo respectivo y los actos sub-legales que regulan las obligaciones formales a cargo de los sujetos pasivos especiales”*. (Negrillas de la fuente e interpolado de la Sala).

No obstante lo antes expuesto, esta Superioridad no observa de las actas procesales que la referida empresa haya aportado al presente proceso judicial los elementos probatorios favorables que respalden sus afirmaciones con el fin de desvirtuar la presunción de veracidad y legitimidad del acto administrativo impugnado (*vid.*, decisiones de esta Alzada Nros. 870 y 01159 del 11 de junio de 2014 y 3 de noviembre de 2016, casos: *Revestimientos Decorativos Marluc, S.A.* y *Distribuidora Eterna, C.A.*, respectivamente), al cual la jurisprudencia le *“reconoce la misma fuerza probatoria que a un documento público”* por su *“autenticidad”* (*vid.*, fallo de la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal Nro. 211 del 9 de abril de 2014, caso: *Alejandro Esis Urdaneta*); en tal razón, esta Sala Político-Administrativa estima que el Juzgado de la causa decidió conforme a derecho al haber establecido que *“la presunción que ampara al acto administrativo recurrido, permanece incólume, por lo que el mismo se tiene como válido y veraz, en consecuencia, dicho acto surte plenos efectos legales, en virtud de la presunción de legalidad de que gozan los actos administrativos”*, por lo cual, esta Máxima Instancia desestima el vicio de falso supuesto de derecho aducido por la representación en juicio de la sociedad de comercio. **Así se declara.**

En otro orden de ideas, el apoderado en juicio del sujeto pasivo arguyó contra la decisión de instancia el vicio de falso supuesto de derecho por indebida aplicación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, y falta de aplicación de los artículos 7, 24 y 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al haber concluido que la Administración Tributaria no transgredió el principio de irretroactividad de la Ley penal al aplicar a los fines del cálculo de las multas impuestas, el valor de la unidad tributaria vigente al momento de la emisión del acto administrativo *“en lugar del valor vigente para el momento del acaecimiento de los hechos punibles”*.

Al respecto, la representante fiscal insiste que las sanciones en comentario, deben calcularse con base al importe que dicha unidad de medición posea al momento del pago efectivo de las multas, aplicadas en virtud de haber enterado fuera del plazo legalmente establecido las retenciones en materia impuesto al valor agregado.

Sobre este particular, la Sala considera necesario realizar las siguientes consideraciones:

Mediante Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191 del 14 de agosto de 2008, emitida por la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se estableció a cargo de la mencionada sociedad de

comercio la obligación de pagar sanción de multa conforme a lo preceptuado en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, e intereses moratorios liquidados a tenor de lo contemplado en el artículo 66 *eiusdem*, como consecuencia de haber presentado fuera del plazo legalmente establecido las declaraciones informativas de las compras y retenciones de impuesto al valor agregado, correspondientes a los períodos fiscales de la primera quincena de los meses de enero, abril, mayo, junio, agosto y octubre de 2004, enero, marzo y junio de 2005, enero, marzo y diciembre de 2006 y abril de 2008 y, de la segunda quincena del mes de febrero de 2004, tomando en consideración para el cálculo de la aludida pena pecuniaria “*el valor de la unidad tributaria (U.T.) en cuarenta y seis bolívars fuertes (sic) sin céntimos (Bs.F (sic) 46,00) (...) y de acuerdo a lo establecido en el párrafo segundo del artículo 94 del COT (sic)*”. (Negrillas del acto administrativo).

En orden a lo precedente, cabe destacar que el artículo 113 *ibídem*, sanciona los enteramientos extemporáneos de las retenciones practicadas, con multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) de los tributos retenidos o percibidos por cada mes de retraso en su enteramiento, hasta un máximo de quinientos por ciento (500%) del monto de dichas cantidades, en los términos siguientes:

“Artículo 113: Quien no entere las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro del plazo establecido en las normas respectivas, será sancionado con multa equivalente al 50% de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento, hasta un máximo de 500% del monto de dichas cantidades, sin perjuicio de la aplicación de los intereses moratorios correspondientes y de la sanción establecida en el artículo 118 de este Código”.

Del tipo tributario transcrito se deduce la obligación del agente de retención receptor del importe de enterar el tributo en la oportunidad o calendario establecido por el Fisco Nacional en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales. Ahora bien, en el momento cuando aquél no entera el impuesto o lo entera extemporáneamente pero en forma voluntaria, se perfecciona el ilícito tributario cuya consecuencia jurídica es la sanción de multa prevista en la norma citada, la cual se va incrementando por cada mes de retraso en su enteramiento hasta tanto se satisfaga la obligación principal.

La referida multa contenida en el artículo anteriormente transcrito, se encuentra fijada en términos porcentuales, por lo tanto, debe considerarse lo dispuesto en el Párrafo Segundo del artículo 94 *eiusdem*, según el cual “*(...) Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago*”. (Negrillas de esta Máxima Instancia).

Respecto a la interpretación de la citada norma, esta Sala, mediante sentencia Nro. 01426 del 12 de noviembre de 2008, recaída en el caso: *The Walt Disney Company (Venezuela) S.A.*, señaló que “*(...) cuando el contribuyente paga de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, la sanción de multa debe ser calculada a la unidad tributaria vigente para el momento en que realizó el pago de la obligación principal, pues la tardanza que pueda ocurrir por parte del organismo recaudador en la emisión de las planillas de liquidación respectivas no debe ser imputada al contribuyente, por cuanto dicha*

actuación sería contraria a la intención del legislador, habida cuenta que el pago a que hace referencia el legislador debe ser considerado como el momento del pago de la obligación tributaria principal, cuya falta de cumplimiento genera el hecho sancionador (...)". (Resaltados de esta Superioridad).

Cabe destacar que este criterio fue ratificado por esta Alzada, en las decisiones Nros. 00083 y 00514 de fechas 26 de enero y 27 de abril de 2011, casos: *Ganadería Monagas C.A.* y *Minsdhare. C.A.*, respectivamente.

Posteriormente, mediante el fallo Nro. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*, este Máximo Tribunal se replanteó el contenido y alcance del Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, y consideró que la voluntad del Legislador en la norma bajo análisis fue aplicar a las sanciones tributarias una unidad de medición que permitiera convertir ciertos montos nominales a corrientes o actuales, para mantener el valor monetario de las multas impuestas por no enterar o enterar tardíamente el tributo retenido y, en este sentido, resguardar el patrimonio público.

En conexión con lo indicado, es necesario traer a colación la decisión de esta Sala Político-Administrativa contenida en su sentencia Nro. 01485 publicada el 29 de octubre de 2014, caso: *Knoll Gomas Industriales, C.A.*, en la cual expresó lo siguiente:

"1.- De la violación al criterio jurisprudencial fijado por esta Sala Político-Administrativa en la sentencia Nro. 01426 de fecha 11 de noviembre de 2008, caso: The Walt Disney Company (Venezuela), S.A.

(...omissis...)

Lo antes expresado permite verificar que la decisión apelada se fundamentó en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 el cual -como se indicó anteriormente- establece para el cálculo de las multas expresadas en términos porcentuales una primera conversión utilizando el valor de la unidad tributaria vigente al momento de la comisión del ilícito, esto es, cuando fue realizado dicho pago extemporáneo; y luego, una segunda conversión en la oportunidad del pago efectivo de las sanciones impuestas, utilizando el valor de la unidad tributaria de ese momento, tal como lo estableció el órgano exactor en el acto administrativo impugnado.

Visto lo expuesto, se advierte que el pronunciamiento de la recurrida sobre este aspecto, resulta cónsono con el criterio jurisprudencial sostenido por esta Sala mediante sentencia Nro. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: Tamayo & CIA, S.A., publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 40.648 de fecha 5 de agosto de 2014; por consiguiente, esta Alzada desestima la denuncia formulada por la representación judicial de la contribuyente en su escrito de fundamentación de la apelación, atinente al vicio de transgresión de la doctrina judicial fijada en el fallo Nro. 01426 del 12 de noviembre de 2008, recaída en el caso: The Walt Disney Company (Venezuela) S.A. Así se declara.

2.- Desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001.

(...omissis...)

Así, corresponde a esta Sala Político-Administrativa determinar si la aplicación del

referido artículo 94 eiusdem constituye una infracción al señalado principio de irretroactividad de la Ley, consagrado en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, cuyo tenor es el siguiente:

(...omissis...)

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 anterior, 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 y ciudadanas en el reconocimiento de sus derechos y relaciones ante la mutabilidad de aquél.

Asimismo, es importante traer a colación el contenido del artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2001, el cual prevé:

(...omissis...)

De la norma anteriormente señalada se desprende como principio general, que las leyes tributarias tendrán vigencia a partir del vencimiento del término previo establecido en ellas; sin embargo, cuando se trata de leyes sobre tributos liquidados por ejercicios o períodos, 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.

Con vista a lo antes expuesto, estima esta Sala que el mecanismo establecido en el Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, en modo alguno infringe los principios de legalidad e irretroactividad de la Ley, pues simplemente constituye un mecanismo de técnica legislativa dirigido a permitir la adaptación progresiva de la sanción representada en términos porcentuales, al valor real y actual de la moneda.

Además tal actualización -a juicio de este Alto Tribunal- se trata de una herramienta útil al Legislador para evitar que el transcurso del tiempo invalide o disminuya los efectos de la sanción establecida como consecuencia de un ilícito tributario; es decir, no obedece a una estimación caprichosa realizada por la Administración Tributaria, por cuya razón se desestima el alegato esgrimido por los apoderados judiciales de la contribuyente orientado a la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad, del Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara.

3.- Violación al principio non reformatio in peius.

(...omissis...)

4.- Violación al principio de confianza legítima o expectativa plausible.

Los apoderados judiciales de la contribuyente denuncian que la sentencia apelada violó el principio de confianza o expectativa plausible, pues -a su decir- el criterio

jurisprudencial de esta Sala Político-Administrativa imperante para calcular las sanciones expresadas en términos porcentuales, es el valor de la unidad tributaria vigente al momento de la comisión del ilícito tributario.

En relación a lo anterior, cabe referir que el principio de confianza legítima o expectativa plausible en el ámbito de la actividad jurisdiccional, prohíbe la aplicación de un nuevo criterio jurisprudencial a situaciones generadas en el pasado, pudiéndose emplear sólo respecto a situaciones originadas tras su establecimiento, con la finalidad de preservar la seguridad jurídica y evitar una grave alteración del conjunto de situaciones, derechos y expectativas nacidas del régimen en vigor para la oportunidad cuando se produjeron los hechos.

De allí que, en cuanto al aludido principio, esta Sala Político-Administrativa ha sostenido lo siguiente: ‘(...) no se trata de que los criterios jurisprudenciales previamente adoptados no sean revisados, ya que tal posibilidad constituye una exigencia ineludible de la propia función jurisdiccional, por cuanto ello forma parte de la libertad hermenéutica propia de la actividad de juzgamiento, sino que esa revisión no sea aplicada de manera indiscriminada, ni con efectos retroactivos, vale decir, que los requerimientos que nazcan del nuevo criterio, sean exigidos para los casos futuros y que se respeten, en consecuencia, las circunstancias fácticas e incluso de derecho, que existan para el momento en el cual se haya presentado el debate que se decida en el presente (...)’. (Vid., sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 1187 del 24 de noviembre de 2010, caso: *Fábrica Nacional de Pañales Desechables de Valencia, C.A. (FANALPADE VALENCIA)*).

*Desde esa perspectiva, esta Máxima Instancia observa tal como fue indicado en líneas anteriores, que esta Sala Político-Administrativa mediante sentencia Nro. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*, replanteó el criterio sostenido en el fallo Nro. 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company Venezuela, S.A.*, únicamente en el supuesto cuando el contribuyente pague de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, estableciendo en la última de las decisiones judiciales señaladas, la aplicación del nuevo criterio a los casos planteados ante esta Alzada con posterioridad a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela y cuyos incumplimientos se hayan verificado bajo la vigencia de la norma contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001.*

*En tal sentido, en el caso concreto se advierte lo siguiente: (i) la sentencia Nro. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*, fue publicada en Gaceta Oficial Nro. 40.648 de fecha 5 de agosto de 2014; y (ii) las circunstancias fácticas y jurídicas analizadas en el caso de autos dan lugar a la aplicación del Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario (publicado en Gaceta Oficial Nro. 37.305 del 17 de octubre de 2001), por ser posteriores a la normativa especial reguladora de los ilícitos tributarios fiscalizados, razón por la cual estima este Alto Tribunal que a la empresa contribuyente le es aplicable el nuevo criterio jurisprudencial.*

En virtud de ello, esta Alzada confirma por ser ajustado a derecho el pronunciamiento del Tribunal de mérito atinente al valor de la unidad tributaria aplicable en el caso de autos, aun cuando a la fecha de emisión del fallo de instancia (11 de marzo de 2014) la Sala no había replanteado su criterio jurisprudencial sobre este tema. Así se declara.

Asimismo, visto que la Administración Tributaria tanto en la Resolución Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DJT/2011/2948 del 15 de julio de 2011

como en la Resolución de Imposición de Sanción

Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/876 del 21 de agosto de 2008, declaró que las multas expresadas en términos porcentuales deben convertirse a su equivalente en unidades tributarias para el momento de la comisión del ilícito y luego actualizarse al valor de la unidad de la unidad tributaria vigente para la oportunidad del pago, esta Sala declara ajustadas a derecho dichas actuaciones. Así se establece.

Sin embargo, por cuanto no consta en el expediente el pago de las multas antes indicadas, debe advertirse que la Administración Tributaria deberá realizar el correspondiente ajuste a la fecha efectiva del pago de las sanciones. Así se declara”.

El comentado fallo Nro. 01485 publicado el 29 de octubre de 2014, caso: *Knoll Gomas Industriales, C.A.*, fue objeto de una solicitud de revisión constitucional, la cual fue declarada no ha lugar por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la decisión Nro. 483 del 24 de abril de 2015, en los términos que se transcriben de seguidas:

“El acto decisorio sometido a la revisión de esta Sala Constitucional lo constituye el pronunciamiento dictado por la Sala Político-Administrativa de este Alto Tribunal el 29 de octubre de 2014, contenido en el fallo N° 1.485 que declaró: (i) sin lugar el recurso de apelación ejercido por la parte actora contra la sentencia N° 1.622 del 11 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual confirmó; (ii) sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos contra la Resolución N° SNAT/INTI/GRTICER

C/DJT/2011/2948 del 15 de julio de 2011, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la que fue declarado sin lugar el recurso jerárquico incoado por la contribuyente contra la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios N°SNAT/INTI/GRTICERC/DR-ACOT-RET-2008-876 del 21 de agosto de 2008, y confirmó las multas impuestas conforme al artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, en virtud del enteramiento tardío de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado durante varios periodos fiscales; y (iii) condenó en costas procesales a la accionante.

En la solicitud de revisión se alegó que “(...) la sentencia objeto de revisión incurrió en la violación del principio de la confianza legítima y de expectativa plausible como manifestaciones del principio de seguridad jurídica, al aplicar retroactivamente un nuevo criterio jurisprudencial a [su] representada en abierta contradicción a la doctrina desarrollada de forma reiterada por esta Sala Constitucional (...) vulnerando el derecho al acceso a la justicia contemplado en el artículo 26 de la Constitución Nacional (sic), así como también en el artículo 22 ejusdem (sic) (...) y de igual manera existe una inobservancia del principio de irretroactividad de las sanciones más gravosas contenido en el artículo 24 del texto fundamental’. (Destacado del texto).

En este orden de ideas, adujo que “(...) tanto para la fecha en que [su] representada cometió las infracciones que se le imputan, como también para las fechas en las cuales fue interpuesta la apelación de la sentencia del Tribunal de Instancia ante la Sala Político Administrativa (3 de abril de 2014) y la fundamentación de dicha apelación (10 de junio de 2014), [su] representada tenía la expectativa plausible de que el máximo Tribunal al que le correspondía decidir su caso lo haría en función del mismo criterio

que invariablemente venía utilizando desde el mes de noviembre de 2008, fecha esta en la que decidió el caso de The Walt Disney Company Venezuela, S.A.

Ahora bien, en relación con las denuncias hechas valer por la sociedad mercantil Knoll Gomas Industriales, C.A., esta Sala Constitucional reitera, que la revisión de sentencias ha sido concebida como una vía extraordinaria tendiente a preservar la uniformidad de la interpretación de las normas y principios constitucionales y para corregir graves infracciones a sus principios o reglas, estando la Sala en la obligación de considerar todos y cada uno de los fallos que son remitidos para su revisión, pero no de concederla, por tratarse de una potestad discrecional, por lo que su negativa no puede, en caso alguno, constituir violación del derecho a la defensa y al debido proceso de las partes.

(...omissis...)

Aunado a las anteriores consideraciones, se debe insistir en que la revisión no constituye una tercera instancia, ni un recurso que pueda ser intentado bajo cualquier fundamentación de interés subjetivo, sino una potestad extraordinaria, excepcional y discrecional de esta Sala Constitucional para la uniformación de criterios constitucionales, para preservar la garantía de la supremacía y eficacia de las normas y principios constitucionales, lo cual conlleva la seguridad jurídica.

(...omissis...)

En el presente caso, esta Sala desestima la revisión solicitada al no considerar que existen circunstancias que justifiquen el ejercicio de la potestad extraordinaria, excepcional y discrecional de esta Sala Constitucional para la uniformidad de criterios constitucionales, para preservar la garantía de la supremacía y eficacia de las normas y principios constitucionales, lo cual conlleva la seguridad jurídica

-Vid. Sentencias de esta Sala Nros. 93/01, 325/05 y 260/01 casos: ‘Corpoturismo’, ‘Alcido Pedro Ferreira’ y ‘Benítez Bolívar’, respectivamente-. Así se decide.

(...omissis...)

*Por las razones que anteceden, esta Sala Constitucional (...) declara **NO HA LUGAR** la revisión constitucional interpuesta por la representación judicial de **KNOLL GOMAS INDUSTRIALES, C.A.**, ya identificada, de la sentencia N° 1.485 dictada el 29 de octubre de 2014 por la Sala Político Administrativa de este Tribunal Supremo de Justicia”. (Negrillas del fallo y subrayado de esta Sala Político-Administrativa).*

Conforme a la doctrina judicial indicada en líneas anteriores, esta Alzada observa que las circunstancias fácticas y jurídicas del caso concreto dan lugar a la aplicación del Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 37.305 del 17 de octubre de 2001, conforme al criterio planteado por esta Sala en la sentencia Nro. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*, la cual resulta aplicable a esta causa. **Así se declara.**

Sobre la base de las razones expresadas, a los fines del pago de la sanción de multa no es posible aplicar la unidad tributaria vigente al momento en que la Administración verifica o fiscaliza el ilícito, ni tampoco la vigente para cuando el sujeto pasivo pague la obligación principal (enteramiento tardío), sino la del pago de la respectiva multa, tomando en cuenta que lo pretendido es evitar la pérdida del valor de la

sanción por el transcurso del tiempo.

Así, en el caso del impuesto al valor agregado no hay motivos ni justificación para que el agente de retención, una vez recibido el importe dinerario de parte de los contribuyentes, no lo entere al Fisco Nacional en el tiempo oportuno. Con esta mora en el enteramiento del impuesto, el sujeto pasivo está obteniendo provechos individuales con un dinero perteneciente a todos los ciudadanos, como lo son los tributos; infracción esta que da lugar a la imposición de la sanción dispuesta en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, en concordancia con lo preceptuado en el artículo 94 *eiusdem*. (Vid., sentencia Nro. 00775 de fecha 26 de julio de 2016, caso: *Resin-Plas, C.A.*).

Visto lo anterior, concluyó la Sala en el fallo comentado cuyo criterio se ratifica en esta oportunidad, que cuando “(...) *el contribuyente pague de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, las sanciones de multa expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para la oportunidad del pago de la multa (...)*”. (Vid., decisión Nro. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*).

Bajo la óptica de lo antes expuesto, se advierte que frente al retardo de los contribuyentes en el enteramiento de las retenciones, la Administración Tributaria está obligada a los efectos del cómputo de la sanción prevista en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, a convertir la pena pecuniaria -en principio- establecida en términos porcentuales al equivalente en unidades tributarias vigentes para el momento de la comisión de la infracción, vale decir, al vencimiento de la fecha fijada para dicho enteramiento y, posteriormente, emitir las respectivas planillas de liquidación en bolívares (moneda de curso legal) con el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha de la emisión del acto administrativo sancionador, tomando en cuenta que será esa la oportunidad del pago de la sanción; si el infractor no paga la sanción, ésta deberá ajustarse a la fecha de la realización efectiva del pago.

En el caso bajo análisis, observa esta Alzada que el Juzgador de instancia consideró improcedente el alegato sobre este aspecto formulado en el recurso contencioso tributario ejercido por la recurrente; al estimar que la multa “*se calculará conforme a la Unidad Tributaria vigente para la fecha de emisión del acto administrativo, vale decir, el 14 de agosto de 2008, a razón de Bs. 46,00*” y que “*la sanción impuesta a la contribuyente SOLUCIONES DEL FUTURO, S.A., por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se ajusta al criterio establecido por la Sala Político Administrativa, al aplicar la unidad tributaria vigente para la fecha de emisión del acto administrativo*”.

Visto lo indicado, se advierte que el pronunciamiento de la sentencia definitiva acerca de este particular, resulta conforme al criterio jurisprudencial fijado por esta Sala mediante sentencia Nro. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 40.648 de fecha 5 de agosto de 2014; por consiguiente, esta Superioridad declara improcedente la denuncia formulada por la representante de la empresa referente al vicio de falso supuesto de derecho por indebida aplicación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente

ratione temporis, y falta de aplicación de los artículos 7, 24 y 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. **Así se declara.**

Por otro lado, la sociedad de comercio alega contra el fallo de primera instancia el vicio de falso supuesto de derecho por falta de aplicación de los numerales 2 y 6 del artículo 96 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, al supuestamente no haberse considerado las circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal tributaria establecidas en dicha norma.

En tal sentido, se observa que el Juzgado de la causa señaló en relación a este particular que:

“(...) En cuanto a la procedencia de la atenuante prevista en los numerales el numeral (sic) 2 y 6 del artículo 96 del Código Orgánico Tributario, invocada por la accionante, este Tribunal se acoge al criterio jurisprudencial sostenido por la Sala Político Administrativa en sentencia N° 00662 de fecha 18 de mayo de 2011, caso: J.J. INTERNATIONAL FOOD, C.A., el cual se transcribe a continuación:

(...omissis...)

*Aplicando el criterio jurisprudencial anteriormente citado, quien decide observa que en el caso de autos la contribuyente incumplió con los deberes formales establecidos tanto en el Código Orgánico Tributario como en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por lo que ésta se encontraba en el deber de brindar toda la información requerida por la Administración Tributaria, en el momento de la verificación de los períodos, razón por la cual resulta (sic) improcedentes las atenuantes prevista (sic) en [los] numeral (sic) 2 y 6 del artículo 96 del Código Orgánico Tributario. **Así se declara.** (...)”.*

Esta Alzada estima pertinente transcribir el contenido del aludido artículo 96 del señalado Texto Orgánico, el cual es del siguiente tenor:

“Artículo 96. *Son circunstancias atenuantes:*

1. El grado de instrucción del infractor.

2. La conducta que el autor asuma en el esclarecimiento de los hechos.

3. La presentación de la declaración y pago de la deuda para regularizar el crédito tributario.

4. El cumplimiento de los requisitos omitidos que puedan dar lugar a la imposición de la sanción.

5. El cumplimiento de la normativa relativa a la determinación de los precios de transferencia entre partes vinculadas.

6. Las demás circunstancias atenuantes que resulten de los procedimientos administrativos o judiciales, aunque no estén previstas expresamente por la Ley”.
(Negritas de esta Sala).

Con relación al contenido del precepto normativo antes citado, esta Alzada advierte que del examen de las actas procesales no se desprenden pruebas o fundamentos específicos relacionados con las atenuantes de la responsabilidad penal tributaria alegadas por la sociedad de comercio, razón por la cual se desestima la

solicitud efectuada sobre este particular. **Así se declara.**

Finalmente, aduce que la Sentenciadora de mérito aplicó retroactivamente “*un nuevo criterio jurisprudencial, en desconocimiento del precedente vinculante de la Sala Constitucional, por falta de aplicación de los artículos 7, 24, 26 y 299 de la Constitución*”, en materia de causación de intereses moratorios “*negándole*” a su representada “*la efectiva vigencia a los principios constitucionales de (i) seguridad jurídica; (ii) confianza legítima; (iii) perpetuatio fori; y (iv) tutela judicial efectiva*”.

Para reforzar lo anteriormente señalado, destaca que la Juzgadora de instancia al dictar el fallo apelado desconoció el criterio de la “*Sala Constitucional del 13 de julio de 2007, caso Telcel, C.A., que además estaba vigente no solo para el momento de la emisión del acto que se impugna sino para el momento de su propia impugnación ante la jurisdicción contencioso tributaria*”, aplicándole a su representada supuestamente “*un criterio manifiestamente posterior al sostenido por [la] Sala Constitucional para el momento de inicio del proceso contencioso tributario que dio como resultado final la sentencia ahora apelada*”. (Agregado de esta Máxima Instancia).

Al respecto, insiste en señalar que la causación de los intereses moratorios no se lleva a cabo desde la fecha de vencimiento del plazo hasta la fecha de efectivo enteramiento, sino a partir del momento que el reparo haya quedado definitivamente firme, es decir, que la obligación tributaria se haga exigible, bien sea porque no sea posible su impugnación o que la parte afectada haya renunciado a ello.

En este orden de ideas, esta Sala advierte que la sentencia referida por la contribuyente está relacionada con la determinación de intereses moratorios para períodos impositivos comprendidos durante la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994. En el presente caso, las sanciones de multa impuestas a la referida sociedad de comercio se circunscriben a los períodos fiscales de la primera quincena de los meses de enero, abril, mayo, junio, agosto y octubre de 2004, enero, marzo y junio de 2005, enero, marzo y diciembre de 2006 y abril de 2008 y, de la segunda quincena del mes de febrero de 2004, en los cuales se encontraban en vigencia las disposiciones contenidas en el Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*.

A objeto de verificar la procedencia de los intereses moratorios liquidados a cargo de la sociedad de comercio recurrente, esta Máxima Instancia considera oportuno reflejar el contenido del artículo 66 del Texto Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, que establece la oportunidad en que se causan los intereses de mora, bajo 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 períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes”.*

De la norma antes transcrita se advierte que el incumplimiento en el pago de la obligación principal hace surgir de pleno derecho los intereses moratorios, siempre y cuando la falta de pago ocurra dentro del

plazo fijado por el texto normativo respectivo, preceptuando además que la obligación nace sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria.

Así pues, en cuanto a los intereses moratorios liquidados por la Administración Tributaria a la empresa accionante en su condición de agente de retención, en razón de no haber enterado dentro del lapso legalmente establecido los impuestos retenidos; esta Máxima Instancia observa que en el caso bajo estudio se encuentran dados los presupuestos de procedencia para la exigibilidad de dicha obligación accesoria, conforme al criterio fijado por la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia en la sentencia Nro. 00733 del 14 de enero de 1996, caso: *FOSPUCA, C.A.*, ratificado, entre otras, en las decisiones de esta Máxima Instancia Nros. 00886 y 01217, de fechas 25 de junio de 2002 y 22 de octubre de 2015,

caso: *Mecavenca y Mercantil, C.A. y Banco Universal*, respectivamente. Dichos requisitos son los siguientes: **(i)** que se trate de un crédito cuantificado; **(ii)** que exista un lapso prefijado tanto para retener como para enterar las porciones de impuesto; **(iii)** que el agente de retención detente en su poder una cantidad de dinero perteneciente al sujeto activo de la obligación tributaria (Fisco Nacional), demorando injustificadamente su ingreso al Tesoro Nacional y beneficiándose económicamente con un importe dinerario que por Ley le correspondía retener, estando, en consecuencia, obligado a indemnizar por el atraso en el pago del monto respectivo.

Además del hecho que las sumas retenidas y enteradas tardíamente pertenecen al Fisco Nacional y son, por tanto, fondos públicos provenientes del pago anticipado del tributo, razón por la cual, la tardanza injustificada de su enteramiento a la cuenta del Tesoro Nacional genera, sin discusión alguna, intereses moratorios desde el mismo momento del vencimiento del plazo legalmente establecido para enterar. [Vid. decisiones de esta Sala Político-Administrativa Nros. 00989 del 18 de julio de 2002, caso: *Centro Nacional para la Competitividad (CENAC)*; 00670 del 15 de marzo de 2006,

caso: *Construcciones, Inversiones y Servicios Oriente, C.A. (COINSERCA)*; 00585 del 23 de junio de 2010, caso: *Universidad Católica Andrés Bello*; 00833 del 11 de agosto de 2010, caso: *Ottagono, C.A.*; 00175 del 9 de febrero de 2011, caso: *Ingeniero Darío Lugo Román*; 01233 del 13 de octubre de 2011; caso: *Hippocampus Hotels & Resorts, C.A.*; y 00526 del 13 de mayo 2015, caso: *Lido General Supply, C.A.*].

Sobre la base de los razonamientos realizados, esta Máxima Instancia verifica en el caso concreto que los intereses moratorios resultan procedentes de acuerdo a lo estatuido en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; en consecuencia, se desestima el alegato de la sociedad mercantil acerca de este particular y se confirma el fallo apelado en el aludido punto. **Así se decide.**

Sobre la base de las consideraciones realizadas, este Alto Tribunal declara sin lugar la apelación incoada por la representación judicial de la sociedad mercantil Soluciones del Futuro, S.A., contra la sentencia definitiva Nro. 1804 de fecha 29 de abril de 2015, dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario incoado por la referida empresa, la cual se confirma. **Así se establece.**

En virtud de lo anteriormente señalado, se declara sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la representación judicial de la recurrente, contra la Resolución de Imposición de Sanción y

Determinación de Intereses Moratorios Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/

1191 del 14 de agosto de 2008, emitida por la División de Recaudación 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 estableció a cargo de la mencionada sociedad mercantil la obligación de pagar sanción de multa conforme a lo preceptuado en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; e intereses moratorios liquidados a tenor de lo contemplado en el artículo 66 *eiusdem*, en razón de haber presentado fuera del plazo legalmente establecido las declaraciones informativas de las compras y retenciones de impuesto al valor agregado, correspondientes a los períodos fiscales comprendidos por la primera quincena de los meses de enero, abril, mayo, junio, agosto y octubre de 2004, enero, marzo y junio de 2005, enero, marzo y diciembre de 2006 y abril de 2008 y, de la segunda quincena del mes de febrero de 2004. **Así se dispone.**

Finalmente, se confirma la condenatoria en costas procesales impuesta por el Juzgado de mérito a la contribuyente en el monto equivalente al uno por ciento (1%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, en virtud de no exceder los límites fijados en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se decide.**

VI DECISIÓN

Con fundamento en los razonamientos precedentes, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- SIN LUGAR la apelación incoada por la representación judicial de la sociedad mercantil **SOLUCIONES DEL FUTURO, S.A.**, contra la sentencia definitiva Nro. 1804 dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 29 de abril de 2015, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario, la cual se **CONFIRMA** incluyendo la condenatoria en costas procesales impuesta por el Tribunal de la causa al contribuyente, en el monto equivalente al uno por ciento (1%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, en razón de no exceder los límites fijados en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014.

2.- SIN LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por los apoderados judiciales de la sociedad de comercio **SOLUCIONES DEL FUTURO, S.A.** contra el acto administrativo contenido en la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios Nro. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1191 del 14 de agosto de 2008, dictada por la División de Recaudación 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 queda **FIRME**.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal

Supremo de Justicia, en Caracas, a los seis (06) días del mes de junio del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

La Magistrada
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha seis (06) de junio del año dos mil
diecisiete, se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 00651.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

El Vicepresidente
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

El Magistrado -
Ponente
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**