



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL**
Exp. N° 2011-0624

Mediante Oficio N° 2011-210 de fecha 16 de mayo de 2011, recibido el 7 de junio de ese mismo año, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, el expediente signado con las letras y números AP41-U-2006-000328 (nomenclatura del aludido Tribunal), contentivo del recurso de apelación ejercido en fecha 16 de marzo de 2011, por la abogada Haydée Añez Oropeza (INPREABOGADO N° 15.794) actuando en su carácter de apoderada judicial de la sociedad de comercio **AEROCAMIONES DE VENEZUELA, C.A. (AEROCAV)**, inscrita en el Registro Mercantil del entonces Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda) el 21 de noviembre de 1958, bajo el N° 38, Tomo 33-A; según se desprende del documento poder cursante a los folios 136 y 137 de la pieza N° 1 del expediente, contra la **sentencia definitiva N° 1780 del 15 de diciembre de 2010**, dictada por dicho Juzgado, mediante la cual declaró sin lugar el recurso contencioso tributario incoado por la mencionada contribuyente el 9 de junio de 2011.

El referido recurso fue interpuesto contra la Resolución N° GCE/DJT/2006-1053 del 25 de abril de 2006, dictada por la **GERENCIA REGIONAL DE TRIBUTOS INTERNOS DE CONTRIBUYENTES ESPECIALES DE LA REGIÓN CAPITAL DEL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido contra los actos administrativos contenidos en: **(i)** Resolución de Imposición de Sanción N° GRTICE-RC-DF-0226/2005-10 de fecha 21 de julio de 2005 y, **(ii)** Planilla de Liquidación No. 11-10-01-2-27-002098 de fecha 29 de junio de 2005, emanados de las Divisiones de Fiscalización y Recaudación de la referida Gerencia Regional, contentivos de la multa impuesta a la recurrente con base en el artículo 101, numeral 3, segundo aparte, del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, por la suma de dos mil ochocientos cincuenta unidades tributarias (2.850 U.T), calculadas al valor vigente para el año 2005, esto es, en el monto actual de veintinueve bolívares con cuarenta céntimos (Bs. 29,40), equivalente a la suma reexpresada de ochenta y tres mil setecientos noventa bolívares sin céntimos (Bs. 83.790,00), por el incumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado, para los períodos impositivos comprendidos desde el mes de enero de 2003 hasta enero de 2005.

Por auto del 16 de mayo de 2011, el Tribunal *a quo* oyó en ambos efectos la apelación de la contribuyente y remitió el expediente a esta Alzada.

El 8 de junio de 2011, se dio cuenta en Sala, se designó Ponente a la Magistrada Trina Omaira Zurita, se ordenó abrir 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 incoada.

En fecha 6 de julio de 2011, el abogado Ignacio Ponte Brandt (INPREABOGADO N° 14.522) actuando como apoderado judicial de la recurrente, presentó escrito de fundamentación de la apelación ejercida.

Luego, el 19 de julio de 2011, la abogada María Gabriela Vergara Contreras (INPREABOGADO N° 46.883), actuando en su condición de apoderada en juicio del Fisco Nacional, representación que consta mediante documento poder que riel a los folios 512 al 514 de la pieza N° 3 del expediente, presentó escrito de contestación a los argumentos de la apelación de la contribuyente.

Por auto del 20 de julio de 2011, se hizo constar conforme a lo previsto en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que vencido como se encontraba el lapso para la contestación de la apelación, la presente causa entró en estado de sentencia.

En fecha 16 de enero de 2012, se incorporó a esta Sala la abogada Mónica Misticchio Tortorella como Magistrada Suplente.

Posteriormente, mediante diligencias de fechas 19 de julio de 2012 y 25 de junio de 2013, la representación en juicio del Fisco Nacional solicitó se dicte sentencia en la presente causa.

Por auto del día 26 de junio de 2013, se dejó constancia que en fecha 8 de mayo de ese mismo año fue electa la Junta Directiva de este Supremo Tribunal, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala de la siguiente manera: Presidente, Magistrado Emiro García Rosas; Vicepresidenta, Magistrada Evelyn Marrero Ortíz; la Magistrada Trina Omaira Zurita, la Magistrada Suplente Mónica Misticchio Tortorella, y el Magistrado Suplente Emilio Ramos González. Se ordenó la continuación de la presente causa.

En fecha 5 de junio de 2014, la representante judicial del Fisco Nacional requirió a esta Máxima Instancia el pronunciamiento de la definitiva.

Por auto del 10 de junio de 2014, se dejó constancia que el 14 de enero de ese mismo año se incorporó a esta Sala Político-Administrativa la Tercera Suplente Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel. Se reasignó como Ponente a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel.

En fecha 29 de diciembre de 2014 se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel, Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta, designados y juramentados por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año.

Luego, los días 2 de junio de 2015 y 24 de mayo de 2016, la apoderada en juicio del referido órgano fiscal solicitó se dicte sentencia en la presente causa.

Por auto del 31 de mayo de 2016, se dejó constancia que el 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en la última de las mencionadas fechas.

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.

I ANTECEDENTES

El 21 de julio de 2005, la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), con ocasión al procedimiento de verificación practicado conforme al contenido de los artículos 172 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, en materia de Impuesto al Valor Agregado para los períodos de imposición comprendidos desde septiembre de 2003 hasta marzo de 2005, emitió a cargo de la sociedad mercantil Aerocamiones de Venezuela, C.A. (AEROCAV), la Resolución de Imposición de Sanción N° GRTICE-RC-DF-0226/2005-10, mediante la cual aplicó penas pecuniarias por la cantidad total de dos mil ochocientos cincuenta unidades tributarias (2.850 U.T), tomando en cuenta el valor de la unidad tributaria vigente para el año 2005, en moneda actual de veintinueve bolívares con cuarenta céntimos (Bs. 29,40), equivalentes al monto reexpresado de ochenta y tres mil setecientos noventa bolívares sin céntimos (Bs. 83.790,00), conforme a lo establecido en los artículos 23 y 101, numeral 3, segundo aparte, *eiusdem*, por cuanto se constató que “*en el formato preimpreso de las facturas no se indica el domicilio fiscal, número telefónico, si existiere, de la casa matriz y del establecimiento o sucursal, del emisor*”, contraviniendo lo establecido en el artículo 2, literal “j” de la Resolución N° 320 del 28 de diciembre de 1999, tal como se muestra a continuación:

“(…)

Período de Imposición	Incumplimiento RES- N°	Cantidad de facturas por Períodos
<i>Septiembre 2003</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Octubre 2003</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Noviembre 2003</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Diciembre 2003</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Enero 2004</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Febrero 2004</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Marzo 2004</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Abril 2004</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Mayo 2004</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>

<i>Junio 2004</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Julio 2004</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Agosto 2004</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Septiembre 2004</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Octubre 2004</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Noviembre 2004</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Diciembre 2004</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Enero 2005</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Febrero 2005</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>Marzo 2005</i>	<i>Artículo 2, literal j)</i>	<i>150</i>
<i>TOTAL</i>	<i>-----</i>	<i>2.850</i>

(...)"

Posteriormente, el 24 de agosto de 2005, el abogado Leopoldo Gómez Gómez (INPREABOGADO N° 91.449), en su carácter de apoderado judicial de la referida sociedad de comercio, presentó recurso jerárquico según lo previsto en el artículo 242 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para el momento, contra el referido acto administrativo contenido en la Resolución N° GRTICE-RC-DF-0226/2005-10 del 21 de julio de 2005.

En fecha 25 de abril de 2006, 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 N° GCE/DJT/2006/1053 que declaró sin lugar el recurso jerárquico, confirmando las sanciones de multas impuestas a la contribuyente.

El 9 de junio de 2006, el apoderado en juicio de la recurrente ejerció recurso contencioso tributario, 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, alegando lo siguiente:

Que “*la fiscalización impuso una multa (...) de dos mil ochocientos cincuenta unidades tributarias (2.850 U.T.) equivalentes a ochenta y tres millones setecientos noventa mil bolívares (Bs. 83.790.000,00)*”. (...) [La contribuyente] *admite, luego de una revisión de las facturas objetadas, que el reparo contenido en la resolución recurrida del 25 de abril de 2006 es parcialmente procedente, pues algunas de las facturas que revisó la fiscalización ciertamente no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 2, literal J de la resolución N° 320*”. (Sic). (Agregado de la Sala).

Con base en lo anterior, indicó la accionante que el “*monto del reparo que se reconoce como procedente asciende a (...) (Bs. 33.045.600,00). Razón por lo cual solicita[n] al Tribunal intime a la Administración Tributaria para que cuanto antes emita la respectiva planilla de liquidación, ya que la única planilla que cursa en el expediente administrativo es por la totalidad del reparo y obviamente es imposible su cancelación parcial. (...) En consecuencia, el monto objeto de discusión del reparo, (...) se reduce a (...) (Bs. 50.644.400,00) que es el monto controvertido*”. (Sic). (Añadido de la Sala).

Por otra parte, indicó que la Resolución N° GCE/DJT/2006/1053 del 25 de abril de 2006, es nula “*por cuanto se evidencia el vicio de falso supuesto por errónea interpretación y aplicación del literal j del artículo 2 de la Resolución 320 (...) y del artículo 101 del Código Orgánico Tributario*”.

Al respecto, señaló que *“todas las facturas señaladas por la fiscalización, de contado y a crédito, fueron emitidas en la sede principal de Caracas. Sólo en el caso de las facturas a crédito, [su] representada, en algunas oportunidades, remitía la guía de despacho a sus sucursales. En aquellos casos el cliente que contrató el servicio en Caracas tenía su domicilio en el interior y sólo por ese motivo, para los efectos del cobro [la recurrente] remitía el documento a la sucursal o establecimiento correspondiente para satisfacer la cobranza oportuna. Sin embargo, esta modalidad en ningún caso contraviene las normas y obligaciones tributarias, toda vez que la empresa, y así consta de los resultados de la investigación fiscal, emitió las facturas en el lugar donde se originó la prestación del servicio”*. (Sic). (Añadidos de la Sala).

En este sentido, expresó que el acto administrativo recurrido *“no tiene elementos contundentes que permitan justificar la sanción, es decir que el supuesto de hecho no se ajusta a la norma violentada”*.

Asimismo, advirtió que la aplicación de las sanciones de multa conforme al contenido del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable por su vigencia en razón del tiempo *“es irracional y lleva implícito la violación de las garantías constitucionales que rigen la legalidad tributaria”*. (Sic).

Sostuvo que *“los períodos impositivos investigados y reparados comprenden desde septiembre de 2003 hasta marzo de 2005 y el valor de la unidad tributaria a razón de (...) (Bs. 29.400,00) entró en vigencia a partir del 27 de enero de 2005, oportunidad en que fue publicada la Providencia No. 0045 en Gaceta Oficial No. 38.116. Por esta razón, el nuevo valor de la unidad tributaria, vigente a partir del 27 de enero de 2005 no puede tener efectos retroactivos para determinar la base de cálculo de la supuesta sanción”*. (Sic).

Continuó su exposición alegando la inconstitucionalidad del artículo 94, párrafo primero, del Código Orgánico Tributario de 2001, ya que *“en el caso de la exigencia de pago de sanciones pecuniarias, como ocurre en el presente caso, (...) constituye una indiscutible violación del principio de presunción de inocencia contenido en el numeral 2 del artículo 49 de la Constitución (...). En este sentido, la exigencia del pago de las cantidades determinadas por vía de reparo, sin que exista una sentencia definitivamente firme de un órgano judicial que declare procedente la comisión del ilícito tributario, vulnera el principio de inocencia de universal aceptación”*. (Sic).

II DECISIÓN JUDICIAL APELADA

El Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, dictó la sentencia definitiva N° 1780 en fecha 15 de diciembre de 2010, mediante la cual declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente Aerocamiones de Venezuela, C.A. (AEROCAV), fundamentándose en lo siguiente:

Indicó el fallo apelado en primer lugar que *“la recurrente en su escrito de informes admitió el incumplimiento en algunas facturas de los requisitos establecidos en el artículo 2, literal J de la resolución No. 320 del 29 de diciembre de 1999, por lo que no ha resultado controvertido el reparo en cuanto a este punto hasta por la treinta (sic) y tres millones cuarenta y cinco mil seiscientos bolívares (Bs. 33.045.600,00), (Bs. F. 33.045,60) (...). En relación con el resto del monto reparado por la cantidad de cincuenta millones seiscientos*

cuarenta y cuatro mil cuatrocientos bolívares (Bs. 50.644.400,00) (Bs.F. 50.644,40), observa es[e] Tribunal que la recurrente formuló diversos alegatos para denunciar la nulidad del reparo con respecto al monto no controvertido”. (Sic).

En este sentido, arguyó que “la actividad probatoria del recurrente no estuvo dirigida a demostrar lo que efectivamente se deduce de sus argumentos, pues siendo que la defensa esgrimida radicó en que los servicios prestados y soportados en las facturas objetadas fueron contratados en la ciudad de Caracas y no en sucursales diferentes, en realidad las pruebas opuestas no constituyen un medio probatorio suficiente para desvirtuar la presunción de legitimidad y veracidad de la cual gozan las actuaciones fiscales impugnadas, y muy puntualmente, que efectivamente los servicios se hayan contratado en la ciudad de Caracas, siendo el caso que la recurrente se limitó a traer a los autos medios probatorios que, dada su impertinencia con respecto al objeto pretendido, deben ser desestimados. Por las consideraciones antes expuestas, no se considera violentado el Principio de Legalidad ni de Seguridad Jurídica en los actos impugnados.” (Sic).

Por último, en lo atinente al alegato de inconstitucionalidad del artículo 94, parágrafo primero, del Código Orgánico Tributario de 2001, sostuvo que “de conformidad con el criterio de la Sala Política administrativa (sic) del Tribunal Supremo de Justicia, (...) el valor de la Unidad Tributaria aplicable para el cálculo de las multas impuestas en razón de las infracciones cometidas por los contribuyentes bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001 debe ser aquel vigente para la fecha de emisión del acto administrativo, pues es ése el momento cuando la Administración Tributaria determina -previo procedimiento- la comisión de la infracción que consecuentemente origina la aplicación de la sanción respectiva. En consecuencia se desestima el alegato esgrimido por el contribuyente respecto a la inconstitucionalidad de la norma, violación del principio de racionalidad y violación del Principio de Irretroactividad”. (Sic).

Con fundamento en lo expuesto, declaró:

“SIN LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por el ciudadano LEOPOLDO GÓMEZ GOMÉZ, (...) en su carácter de Representante Judicial de AEROCAMIONES DE VENEZUELA C.A., contra la Resolución No. GCE/DJT/2006-1053, del fecha 25 de abril de 2006, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria que ratificó la Resolución de Imposición de Sanción GRTICE-RC-DF-0226/2005-10 del 20 de julio de 2005 emanada de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del SENIAT la cual lo sancionó con multa de dos mil ochocientos cincuenta unidades tributarias (2.850 U.T.) equivalente a la cantidad de ochenta y tres millones setecientos noventa mil bolívares sin céntimos (Bs. 83.790.000,00) (Bs.F. 83.790,00) reconoció como procedente la cantidad de treinta y tres millones cuarenta y cinco mil seiscientos bolívares (Bs. 33.045.600,00) (Bs.F. 33.045,60) y objetó la cantidad de cincuenta millones seiscientos cuarenta y cuatro mil cuatrocientos bolívares (Bs. 50.644.400,00) (Bs.F. 50.644,40) por Incumplimiento de Deberes Formales”. (Sic).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

El 6 de julio de 2011, la representación judicial de la sociedad de comercio Aerocamiones de Venezuela, C.A. (AEROCAY), fundamentó ante esta Alzada la apelación interpuesta contra el fallo antes identificado,

alegando lo siguiente:

Denunció la presencia del vicio de silencio de pruebas, por cuanto se evidencia que la recurrida “no menciona, siquiera, cuáles fueron las pruebas que demostrarían un siniestro ocurrido en la[s] instalaciones de [su] representada el 12 de febrero de 2006 y determinante para justificar la no exhibición, en su momento, de facturas cuestionadas por la Administración Tributaria”. (Agregados de la Sala).

Asimismo, indicó que de “las actas del expediente consta, no obstante, que [su] representada al promover pruebas en el escrito respectivo señaló: (...) copia simple del reporte básico de investigación de fecha 15 de febrero de 2006 emanado del Área de Prevención e Investigación-División de Investigación de Incendios del Cuerpo de Bomberos del Distrito Metropolitano de Caracas. (...) Del documento consignado se desprende que el 12 de febrero de 2006 ocurrió un siniestro en la sede de AEROCAMIONES DE VENEZUELA, C.A. (AEROCAV), en esta ciudad de Caracas, (...) [y] dentro de es[os] documentos afectados se encontraban originales de las facturas objeto del reparo y que [su] representada considera que daban cumplimiento a los requisitos del literal j) del artículo 2 de la Resolución No. 320. De la revisión del fallo recurrido se observa, claramente, que las documentales anteriores no se mencionaron en el fallo recurrido y, menos aún se analizaron”. (Sic). (Agregados de la Sala).

Bajo este contexto, manifestó que “igualmente con el escrito de promoción de pruebas se acompañaron (...) seis (6) folios útiles copia simple del inventario de equipos y mobiliarios afectados en el siniestro del área de archivo, recolecta y manifiesto [y] que entre los documentos destruidos destacan facturas varias desde los años 1976 hasta el año 2004 así como guías de carga, años 1976 al 2004”. (Sic). (Agregado de la Sala).

Con base en lo expresado, señaló que el referido vicio de silencio de pruebas queda también reflejado en la recurrida al afirmar que “la prueba de exhibición promovida por [su] representada, ‘...no fue rendida a los autos (...)’; cuando del expediente judicial “se desprende que, cumplidas las formalidades de Ley, el 31 de enero de 2007 se llevó a cabo la prueba de exhibición, acto al cual asistí[ó] en representación de la contribuyente. No así el (Seniat) ente intimado”. (Sic). (Añadidos de la Sala).

Por tanto, aseveró que ante “la inasistencia del (Seniat) al acto de exhibición, el Tribunal debía aplicar las consecuencias que al respecto establece el artículo 436 del Código de Procedimiento Civil (...). Pero nada de ello hizo la recurrida, sino que por el contrario, insólitamente refirió y lo cual es falso que la prueba de exhibición no se habría evacuado”. (Sic).

Como consecuencia de lo anterior, sostuvo el apoderado en juicio de la contribuyente que la “prueba previamente relacionada, se insiste, no fue analizada por la recurrida y su influencia en el dispositivo del fallo es determinante”.

Bajo otro contexto, alegó que la sentencia recurrida está incurso en el vicio de inmotivación ya que “no expresó, así sea en forma sucinta, porque en su criterio de las pruebas promovidas, (...) no eran un medio probatorio suficiente para desvirtuar la presunción de legitimidad y veracidad de la cual gozan las actuaciones fiscales impugnadas”. (Sic).

Igualmente advirtió que el fallo apelado está viciado por “*incongruencia negativa*”, por cuanto “*no se pronunció en lo absoluto, sobre los argumentos expuestos, tanto de hecho como de derecho, en el recurso contencioso tributario*”.

En otro orden de ideas, arguyó el representante judicial de la recurrente que la sentencia apelada partió de “*un falso supuesto de hecho al considerar que las facturas objeto de la sanción fueron emitidas por sucursales de AEROCAMIONES DE VENEZUELA (AEROCAV)*”, y que a su juicio, su representada “*demostró, como se evidencia de las facturas consignadas, que las mismas fueron emitidas por la sede principal de la empresa, lugar donde se originó la prestación del servicio, independientemente del domicilio del contratante*”.

Por otra parte, indicó con respecto a la aplicación del artículo 94, párrafo primero del Código Orgánico Tributario de 2001, que “*el nuevo valor de la unidad tributaria, vigente a partir del 27 de enero de 2005 no puede tener efectos retroactivos para determinar la base de cálculo de la supuesta sanción. Es[a] situación sin lugar a dudas resulta improcedente por inconstitucional, violenta el principio general de la irretroactividad de las normas consagrado en el artículo 24 de la Constitución en concordancia con los artículos 8 y 9 del Código Orgánico Tributario*”. (Agregado de la Sala).

Por lo que en su criterio, “*la inconstitucionalidad del párrafo primero del artículo 94 (...) se hace aún más evidente en el caso de la exigencia de pago de sanciones pecuniarias, como ocurre en el presente caso, pues ello constituye una indiscutible violación del principio de presunción de inocencia (...). En este sentido, la exigencia del pago de las cantidades determinadas por vía de reparo, sin que exista una sentencia definitivamente firme de un órgano judicial que declare procedente la comisión del ilícito tributario, vulnera el principio de inocencia de universal aceptación*”. (Sic).

IV DE LA CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

En fecha 19 de junio de 2011, la apoderada judicial del Fisco Nacional, presentó escrito de contestación a los fundamentos de la apelación ejercida en el caso de autos, alegando las consideraciones siguientes:

Respecto al primero de los aludidos vicios, expuso que “*la revisión exhaustiva de las actas que conforman el expediente, permite observar, contrariamente a lo sostenido por la parte apelante, que la Juzgadora de instancia sí fundamentó su decisión en base al análisis efectuado a las pruebas aportadas en el proceso por parte de la sociedad mercantil*”.

Añadió que “*la pretensión resulta totalmente infundada porque del propio texto de la sentencia recurrida se observa que la Juez de Instancia sí apreció y valoró absolutamente todas y cada una de las pruebas aportadas a los autos, de conformidad con los artículos 507 y 509 del Código de Procedimiento Civil, referidos a la valoración de las pruebas en el proceso*”.

Asimismo, con relación al supuesto vicio de incongruencia negativa sostuvo que “*la Sentenciadora de instancia al exponer su razonamiento no sólo consideró los alegatos esgrimidos por la contribuyente en su solicitud de nulidad de los actos administrativos impugnados, sino que también se refirió a la revisión de las actas del expediente judicial como fundamento de su decisión*”.

Seguidamente, expuso que “*de la revisión fiscal practicada a la contribuyente para verificar el cumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado (...) se observó que (...) para los períodos de imposición comprendidos desde septiembre 2003 hasta marzo 2005, emitió facturas, cuyos formatos preimpresos no indicaban el domicilio fiscal, número telefónico, si existiere, de la casa matriz y del establecimiento o sucursal del emisor, información exigida en el literal j) del artículo 2 de la Resolución N° 320 en concordancia con el artículo 101 del Código Orgánico Tributario*”.

Por lo que, consideró la apoderada en juicio del Fisco Nacional que “*es evidente que la contribuyente incurrió en un ilícito formal al emitir facturas sin cumplir con un requisito exigido en la norma tributaria vigente para ese momento. De modo que, mal podría considerarse que la actuación fiscal se realizó bajo parámetros de ilegalidad e inconstitucionalidad, (...) aunado al reconocimiento por parte de la contribuyente de la comisión del ilícito mencionado*”.

Por otra parte, arguyó respecto a la supuesta inconstitucionalidad del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 que “*la Administración Tributaria actuó apegada al principio de la legalidad en materia impositiva reajustando la unidad tributaria, por lo que, no podemos pensar que la sanción excede el ámbito de reserva legal por el efecto de la corrección monetaria aplicable, ni que vulnera el principio de irretroactividad de las leyes (...)*”.

Finalmente, solicitó se declare sin lugar la apelación interpuesta por la representación judicial de la contribuyente y en caso contrario, se exima de las costas procesales a la República “*en aplicación del criterio sentado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, a través de la sentencia N° 1238, de fecha 30 de septiembre de 2009, caso Julián Isaías Rodríguez*”.

V

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

En virtud de la declaratoria contenida en la decisión judicial apelada y de los alegatos formulados en su contra por la representación judicial de la sociedad de comercio recurrente Aerocamiones de Venezuela, C.A. (AEROCAV), así como las defensas esgrimidas por la apoderada en juicio del Fisco Nacional, la controversia planteada en el caso *sub iudice* queda circunscrita a decidir si la sentenciadora de instancia incurrió en los vicios de: **(i)** silencio de pruebas e inmotivación; al no mencionar ni analizar las documentales aportadas al proceso; **(ii)** incongruencia negativa “*sobre los argumentos expuestos, tanto de hecho como de derecho, en el recurso contencioso tributario*”; **(iii)** falso supuesto de hecho respecto a las declaratorias de la Juzgadora de mérito “*al considerar que las facturas objeto de la sanción fueron emitidas por sucursales de AEROCAMIONES DE VENEZUELA. C.A. (AEROCAV)*”; y **(iv)** inconstitucionalidad del artículo 94, párrafo primero del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón de su vigencia temporal.

No obstante ello, esta Sala Político-Administrativa estima necesario advertir preliminarmente lo siguiente:

La División de Fiscalización 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 identificada con las letras y números GRTICE-RC-DF-

0226/2005-10, le impuso a la sociedad mercantil Aerocamiones de Venezuela, C.A., (AEROCAV) multa conforme al artículo 101, numeral 3, segundo aparte, del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, por la cantidad total de dos mil ochocientos cincuenta unidades tributarias (2.850 U.T), equivalentes al monto actual de ochenta y tres mil setecientos noventa bolívares sin céntimos (Bs. 83.790,00), con motivo del incumplimiento de deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado para los períodos impositivos comprendidos entre los meses de septiembre de 2003 a marzo de 2005, por las razones siguientes:

“(...) del examen practicado por la representación fiscal a las facturas, que se detallan en el ANEXO ÚNICO de la presente Resolución, las cuales fueron consignadas por la contribuyente, (...) se observó que en el formato preimpreso de las facturas no se indica el domicilio fiscal, número telefónico, si existiere, de la casa matriz y del establecimiento o sucursal, del emisor; tal y como quedó plasmado en el Acta de Constancia GRTICE-RC-DF-0226-2005-08 de fecha 02-05-2005”.

(...)

En este sentido, la referida RES. N° 320, señala que los contribuyentes y responsables a los fines de la L.I.V.A/2002, que emitan facturas, deberán cumplir con los requisitos en ella previstos; entre ellos, lo referido en el literal j) de su artículo 2, correspondiente a los requisitos omitidos antes descritos”. (Sic).

Asimismo, se desprende de autos que anexo a la mencionada Resolución de Imposición de Sanción, la Administración Tributaria adjuntó un listado de las dos mil ochocientos cincuenta (2.850) facturas emitidas por la sociedad mercantil Aerocamiones de Venezuela, C.A. (AEROCAV), que -a su juicio- incumplieron con los requisitos previstos en el artículo 2, literal j) de la Resolución N° 320 de fecha 28 de diciembre de 1999, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 36.859 de fecha 29 del mismo mes y año. (Folios 164 al 208 de la Pieza N° 1 del expediente).

Ahora bien, con la finalidad de constatar la veracidad de las afirmaciones realizadas sobre este particular por la Administración Tributaria, es necesario para esta Alzada formular algunas precisiones relacionadas con el marco regulatorio que define el ilícito formal establecido en el numeral 3 del artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, cual dispone a la letra lo siguiente:

“Artículo 101.- Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes: (...)

(...) 3. Emitir facturas y otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias. (...)

(...) Quien incurra en los ilícitos descritos en los numerales 2, 3 y 4 será sancionado con multa de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura, comprobante o documento emitido, hasta un máximo de ciento cincuenta unidades tributarias (150 U.T.) por cada período, si fuere el caso. (...)

Tal como puede apreciarse, la norma transcrita establece el régimen sancionatorio aplicable por el incumplimiento del deber formal, relacionado con la emisión de facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos exigidos en las normas tributarias.

Por su parte, la prenombrada Resolución N° 320 del 28 de diciembre de 1999, como instrumento normativo garantiza la cabal observancia de dichas pautas y establece los lineamientos generales que deben ser acatados, en materia de facturación por parte de los contribuyentes y responsables del Impuesto al Valor Agregado.

En este sentido, la Sala estima oportuno observar el contenido de los artículos 1 y 2 de la mencionada Resolución N° 320, que textualmente expresa:

“Artículo 1. Los contribuyentes y responsables a que se refiere el Decreto Ley de Impuesto al Valor Agregado, que emitan facturas, otros documentos equivalentes que autorice la administración, órdenes de entrega o guías de despacho, notas de débito, notas de crédito, soportes o comprobantes, relacionados con la ejecución de operaciones de venta o prestación de servicios, deberán cumplir con las disposiciones establecidas en la presente Resolución. (...)”.

“Artículo 2. Los documentos a que hace referencia el artículo anterior deben emitirse cumpliendo y llenando los siguientes requisitos:

(omissis)

j) Domicilio fiscal, número telefónico si existiere, de la casa matriz y del establecimiento o sucursal, del emisor. (...)”.

Según las normas transcritas el legislador previó como requisito para la emisión de las facturas de ventas y otros documentos equivalentes, la indicación del domicilio fiscal y número telefónico de la casa matriz, si existiere, así como de sus sucursales.

Ahora bien, sobre los requerimientos previstos en el artículo 2, literal j) de la referida Resolución N° 320, esta Alzada estima necesario hacer las consideraciones siguientes:

El Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictó la **Providencia Administrativa N° 0421 de fecha 25 de julio de 2006**, que establece las normas generales de emisión y elaboración de facturas y otros documentos, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.548 de fecha 23 de octubre de 2006, y que según se lee en su “*Disposición Final Quinta*” entraría en vigencia “(...) *el primer día del sexto mes calendario que se inicie a partir de su publicación* (...)”, vale decir, el 1° de abril de 2007; lo cual así sería ratificado posteriormente a través del “*Artículo Único*” de la Resolución N° 1.882 de fecha 16 de marzo de 2007, emanada del entonces Ministerio del Poder Popular para las Finanzas, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.647 del día 19 del mismo mes y año.

Ahora bien, según puede observarse del texto de la aludida Providencia Administrativa N° 0421, la referencia al domicilio fiscal de la casa matriz y de sus sucursales, que fue obligatoria conforme a lo establecido en la antes citada Resolución N° 320, ya no sería exigible, tan pronto como la misma entrara a regir.

Sin embargo, la aplicación de la Providencia N° 0421 fue prorrogada por la Providencia Administrativa N° 0191 de fecha 29 de marzo de 2007, emanada del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.656 de fecha 30 de marzo de 2007, para “(...) *el primer día del sexto mes calendario que se inicie a partir de [su] publicación* (...)”, es decir, el día 1° de septiembre de 2007, con fundamento en que era necesaria la participación consensuada de todos los sectores involucrados en la aplicación de la Providencia N° 0421. (Agregado de la Sala).

No obstante, antes que comenzara a regir la Providencia Administrativa N° 0421, el Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictó la **Providencia Administrativa N° 0591 de fecha 28 de agosto de 2007**, que establece las normas generales de emisión de facturas y otros documentos, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.776 de fecha 25 de septiembre de 2007, cuyos artículos 12 y 13, establecen lo siguiente:

“Artículo 12. Las facturas emitidas sobre formatos libres, por los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, deben cumplir los siguientes requisitos:

1. *Contener la denominación 'Factura'.*
2. *Numeración consecutiva y única.*
3. *Número de Control preimpreso en la factura.*
4. *Total de los Números de Control asignados, expresado de la siguiente manera 'desde el Nro. ...hasta el Nro. ...'.*
5. *Nombre y Apellido o razón social, domicilio fiscal y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del emisor.*
6. *Fecha de emisión, constituida por ocho (8) dígitos con el siguiente formato: DD-MM-AAAA, donde DD serán los dos (2) dígitos del día, MM serán los dos (2) dígitos del mes y AAAA, serán los cuatro (4) dígitos del año.*
7. *Nombre y Apellido o razón social y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), del adquirente del bien o receptor del servicio. Podrá prescindirse del número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), cuando se trate de personas naturales que no requieran la factura a efectos tributarios, en cuyo caso deberá expresarse, como mínimo, el número de cédula de identidad o pasaporte, del adquirente o receptor.*
8. *Descripción de la venta del bien o de la prestación del servicio, con indicación de la cantidad y monto. Podrá omitirse la cantidad en aquellas prestaciones de servicio que por sus características ésta no pueda expresarse. Si se tratare de un bien o servicio exento o exonerado del impuesto al valor agregado, deberá aparecer al lado de la descripción o de su precio, el carácter E separado por un espacio en blanco y entre paréntesis según el siguiente formato: (E).*
9. *Indicación de los conceptos que se carguen o cobren en adición al precio o remuneración convenidos.*
10. *Descripción y valor de los descuentos, bonificaciones, anulaciones y de cualquier otro ajuste realizado al precio.*
11. *Especificación del monto total de la base imponible del impuesto al valor agregado, discriminado según la alícuota, indicando el porcentaje aplicable, así como la especificación del monto total exento o exonerado.*
12. *Especificación del monto total del impuesto al valor agregado, discriminado según la alícuota indicando el porcentaje aplicable.*
13. *Indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio o de la suma de ambos, si corresponde.*
14. *Contener la frase 'sin derecho a crédito fiscal', cuando se trate de las copias de las facturas.*
15. *Especificación de la forma de pago indicando si el mismo es en: efectivo, tarjetas de débito, de crédito, cheque, otros.*
16. *En los casos de operaciones gravadas con el impuesto al valor agregado, cuya contraprestación haya sido expresada en moneda extranjera, equivalente a la cantidad correspondiente en moneda nacional, deberán constar ambas cantidades en la factura, con indicación del monto total y del tipo de cambio aplicable.*
17. *Razón social y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), de la imprenta autorizada, así como la nomenclatura y fecha de la Providencia Administrativa de*

autorización.

18. *Fecha de elaboración por la imprenta autorizada, constituida por ocho (8) dígitos con el siguiente formato: DD-MM-AAAA, donde DD serán los dos (2) dígitos del día, MM serán los dos (2) dígitos del mes y AAAA, serán los cuatro (4) dígitos del año.”* (Subrayado de la Sala).

“Artículo 13. Las facturas emitidas mediante Máquinas Fiscales, por los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, deben contener la siguiente información:

1. *La denominación ‘Factura’.*
2. *Nombre y Apellido o razón social, número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) y domicilio fiscal del emisor.*
3. *Número consecutivo y único.*
4. *La hora y fecha de emisión.*
5. *Descripción, cantidad y monto del bien o servicio. Podrá omitirse la cantidad en las prestaciones de servicio que por sus características no pueda expresarse. En los casos en que las características técnicas de la Máquina Fiscal limiten la impresión de la descripción específica del bien o servicio, deben identificarse los mismos genéricamente.*

Si se tratare de productos o servicios exentos o exonerados del impuesto al valor agregado, debe aparecer, junto con la descripción de los mismos o de su precio, el carácter E separado por un espacio en blanco y entre paréntesis.

La descripción del bien o servicio debe estar separada, al menos, por un carácter en blanco de su precio. En caso de que la longitud de la descripción supere una línea el texto puede continuar en la línea siguiente hasta un máximo de cinco líneas consecutivas, impresas o no, imprimiéndose el correspondiente precio en la última línea ocupada.

6. *Indicación de los conceptos que se carguen o cobren en adición al precio remuneración convenidos.*
7. *Descripción y valor de los descuentos, bonificaciones, anulaciones y de cualquier otro ajuste realizado con anterioridad a su emisión.*
8. *Especificación del monto total de la base imponible del impuesto al valor agregado, discriminada según la alícuota, indicando el porcentaje aplicable, así como la especificación del monto total exento o exonerado.*
9. *Especificación del monto total del impuesto al valor agregado, discriminado según la alícuota indicando el porcentaje aplicable.*
10. *En los casos de operaciones gravadas con el impuesto al valor agregado, cuya contraprestación haya sido expresada en moneda extranjera, equivalente a la cantidad correspondiente en moneda nacional, deben constar ambas cantidades en la factura, con indicación del monto total y tipo de cambio aplicable.*
11. *Indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio o de la suma de ambos si corresponde, precedido de la palabra ‘TOTAL’ y, al menos, un espacio en blanco.*

12. *Logotipo Fiscal seguido del Número de Registro de la Máquina Fiscal, los cuales deben aparecer en ese orden al final de la factura, en una misma línea, con al menos tres (3) espacios de separación.*

Las facturas emitidas mediante Máquinas Fiscales por los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, darán derecho a crédito fiscal o al desembolso, cuando, además de cumplir con todos los requisitos establecidos en este artículo, la Máquina Fiscal imprima el nombre o razón social y el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del adquirente o receptor de los bienes o servicios.”.

De las normas transcritas se puede apreciar que en la elaboración del listado de requisitos formales, exigibles a los contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado para la elaboración de sus respectivos comprobantes fiscales, el órgano tributario nacional plantea una lógica distinción entre las facturas emitidas por máquinas fiscales y aquellas realizadas a través del uso de formatos o formas libres, estableciendo sólo en el numeral 5 de su artículo 12, respecto a las formas libres, que se incluyera una mención análoga a la prevista en el citado literal j) del artículo 2 de la Resolución N° 320, en la cual debía hacerse alusión a “(...) *Nombre y Apellido o razón social, domicilio fiscal y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del emisor (...)*”.

Así, conforme a lo establecido en su “*Disposición Final Sexta*”, la referida Providencia Administrativa N° 0591, entraría en vigencia el primer día del sexto mes calendario que se inicie a partir de su publicación, esto es, el 1° de febrero de 2008; mientras que en su “*Disposición Final Séptima*”, se estableció que a partir de la publicación de dicha Providencia en Gaceta Oficial, quedaría derogada la Providencia Administrativa N° 0421 del 25 de julio de 2006, la cual no llegaría a entrar a regir.

Posteriormente, el **19 de agosto de 2008** el Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictó la **Providencia Administrativa N° SNAT/2008/0257** que establece las normas generales de emisión de facturas y otros documentos, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.997 de la misma fecha, que en su “*Disposición Final Séptima*”, fija su “*entrada en vigencia*” a partir del momento en que fuera publicada en Gaceta Oficial; mientras que en su “*Disposición Final Octava*” haría mención a que también con su publicación en el mencionado instrumento divulgativo, quedaría derogada la Providencia Administrativa N° 0591 del 28 agosto de 2007.

Al respecto, estima conveniente esta Alzada reproducir el texto de los artículos 13 y 14 de la aludida Providencia Administrativa N° SNAT/2008/0257 del 19 de agosto de 2008, los cuales en conjunto establecen los requisitos formales que han de ser exigidos a los contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado, para la emisión de facturas y demás comprobante fiscales, en los términos siguientes:

“Artículo 13. Las facturas emitidas sobre formatos o formas libres, por los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, deben cumplir los siguientes requisitos:

- 1. Contener la denominación ‘factura’.*
- 2. Numeración consecutiva y única.*
- 3. Número de Control preimpreso.*
- 4. Total de los Números de Control asignados, expresado de la siguiente manera ‘desde el Nro.... hasta Nro....’.*
- 5. Nombre y Apellido o razón social, domicilio fiscal y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del emisor.*
- 6. Fecha de emisión constituida por ocho (8) dígitos.*

7. *Nombre y Apellido o razón social y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), del adquirente del bien o receptor del servicio. Podrá prescindirse del número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), cuando se trata de personas naturales que no requieran la factura a efectos tributarios, en cuyo caso deberá expresarse, como mínimo, el número de cédula de identidad o pasaporte, del adquirente o receptor.*
8. *Descripción de la venta del bien o de la prestación del servicio, con indicación de la cantidad y monto. Podrá omitirse la cantidad en aquellas prestaciones de servicios que por sus características ésta no pueda expresarse. Si se trata de un bien o servicio exento, exonerado o no gravado con el impuesto al valor agregado, deberá aparecer al lado de la descripción o de su precio, el carácter E separado por un espacio en blanco y entre paréntesis según el siguiente formato: (E).*
9. *En los casos que se carguen o cobren conceptos en adición al precio o remuneración convenidos o se realicen descuentos, bonificaciones, anulaciones y cualquier otro ajuste al precio, deberá indicarse la descripción y valor de los mismos.*
10. *Especificación del monto total de la base imponible del impuesto al valor agregado, discriminada según la alícuota, indicando el porcentaje aplicable, así como la especificación del monto total exento o exonerado.*
11. *Especificación del monto total del impuesto al valor agregado, discriminado según la alícuota indicando el porcentaje aplicable.*
12. *Indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio o de la suma de ambos, si corresponde.*
13. *Contener la frase 'sin derecho a crédito fiscal', cuando se trate de las copias de las facturas.*
14. *En los casos de operaciones gravadas con el impuesto al valor agregado, cuya contraprestación haya sido expresada en moneda extranjera, equivalente a la cantidad correspondiente en moneda nacional, deberán constar ambas cantidades en la factura, con indicación del monto total y del tipo de cambio aplicable.*
15. *Razón social y el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), de la imprenta autorizada, así como la nomenclatura y fecha de la Providencia Administrativa de autorización.*
16. *Fecha de elaboración por la imprenta autorizada, constituida por ocho (8) dígitos.”*
(Subrayado de la Sala).

“Artículo 14. *Las facturas emitidas mediante Máquinas Fiscales, por los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, deben contener la siguiente información:*

1. *La denominación 'Factura'.*
2. *Nombre y Apellido o razón social, número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) y domicilio fiscal del emisor.*
3. *Número consecutivo y único.*
4. *La hora y fecha de emisión.*
5. *Descripción, cantidad y monto del bien o servicio. Podrá omitirse la cantidad en las prestaciones de servicio que por sus características no puedan expresarse. En los casos en que las características técnicas de la máquina fiscal limiten la impresión de*

la descripción específica del bien o servicio, deben identificarse los mismos genéricamente. Si se tratare de productos o servicios exentos, exonerados o no sujetos del impuesto al valor agregado, debe aparecer, junto con la descripción de los mismos o de su precio, el carácter E separado por un espacio en blanco y entre paréntesis según el siguiente formato: (E).

La descripción del bien o servicio debe estar separada, al menos, por un carácter en blanco de su precio. En caso de que la longitud de la descripción supere una línea, el texto puede continuar en las líneas siguientes imprimiéndose el correspondiente precio en la última línea ocupada.

- 6. En los casos que se carguen o cobren conceptos en adición al precio o remuneración convenidos o se realicen descuentos, bonificaciones, anulaciones y cualquier otro ajuste al precio, deberá indicarse la descripción y valor de los mismos.*
- 7. Especificación del monto total de la base imponible del impuesto al valor agregado, discriminada según la alícuota, indicando el porcentaje aplicable así como la especificación del monto total exento o exonerado.*
- 8. Especificación del monto total del impuesto al valor agregado, discriminado según la alícuota indicando el porcentaje aplicable.*
- 9. En los casos de operaciones gravadas con el impuesto al valor agregado, cuya contraprestación haya sido expresada en moneda extranjera, equivalente a la cantidad correspondiente en moneda nacional, deben constar ambas cantidades en la factura, con indicación del monto total y del tipo de cambio aplicable.*
- 10. Indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio o de la suma de ambos, si corresponde, precedido de la palabra 'TOTAL' y, al menos, un espacio en blanco.*
- 11. Logotipo Fiscal seguido del Número de Registro de la Máquina Fiscal, los cuales debe aparecer en ese orden al final de la factura, en una misma línea, con al menos tres (3) espacios de separación.*

Las facturas emitidas mediante Máquinas Fiscales darán derecho a crédito fiscal o al desembolso, cuando, además de cumplir con todos los requisitos establecidos en este artículo, la misma imprima el nombre o razón social y el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del adquirente o receptor de los bienes o servicios en la propia factura”.

De la lectura de las normas que anteceden, puede advertirse que en este último listado de requisitos, tampoco existe referencia alguna que imponga la obligación de incluir en la elaboración de las facturas y demás comprobantes fiscales, ningún tipo de mención relativa al domicilio fiscal y número telefónico, si existiera, de las sucursales de la empresa matriz, toda vez que aquellas gozan de la misma personalidad jurídica de ésta (casa matriz), quien es en definitiva la que emite la factura a los fines tributarios.

De lo antes expuesto queda evidenciado que, desde que empezó a regir la Providencia Administrativa N° 0591 publicada el 25 septiembre de 2007, la referida mención (indicar el domicilio fiscal, número telefónico, si existiera de la casa matriz y del establecimiento o sucursal del emisor) dejó de ser un requisito formal de obligatorio cumplimiento por parte de los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado que emitieran facturas a través de máquinas fiscales, y luego, dejaría de ser exigible también para la elaboración de estos comprobantes a través de formas libres, cuando empezara a ser aplicable la referida Providencia N° SNAT/2008/0257, esto es, a partir del 19 de agosto de 2008, fecha de su publicación en la Gaceta Oficial de la

República Bolivariana de Venezuela. Por esta misma razón, se advierte que la omisión de este señalamiento en la factura, aunque haya sido emitida por una sucursal, no podría ser sancionada en los términos dispuestos en el citado numeral 3 del artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001. (*Vid.*, sentencia de esta Sala N° 00738 del 2 de junio de 2011, caso: *Edil Caribe, C.A.*).

No obstante lo anterior, el problema se plantea en torno a los efectos que la eliminación de este requisito podría producir con respecto a la Resolución de Imposición de Sanción identificada con las letras y números GRTICE-RC-DF-0226/2005-10 del 21 de julio de 2005, dictada bajo la aplicación de la prenombrada Resolución N° 320.

Así, estima conveniente esta Máxima Instancia reproducir el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual consagra el principio de irretroactividad de la Ley, expresando de manera textual lo siguiente:

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

Como puede apreciarse de la norma constitucional transcrita, el principio de irretroactividad de la Ley proscribire, en beneficio de la seguridad jurídica de los sujetos de derecho, la aplicación de una determinada normativa a situaciones de hecho suscitadas con anterioridad a su entrada en vigencia, de forma que la disposición novedosa resulta ineficaz para regular situaciones fácticas consolidadas en el pasado, permitiéndose la retroactividad de la norma, única y excepcionalmente, como defensa o garantía de la libertad del ciudadano (retroactividad *in bonus*).

Siguiendo estos lineamientos generales, el Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis* al caso concreto, dispone en su artículo 8, lo siguiente:

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

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

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

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

De la lectura de la norma que antecede y, en especial, del fragmento subrayado por esta Alzada, puede apreciarse que en el Texto Orgánico Tributario de 2001 inspirado en los principios del Derecho Penal que informan al derecho sancionatorio tributario, el legislador incorporó al ámbito de las relaciones impositivas una derivación del principio “*indubio pro reo*”, el cual supone la flexibilización del principio sancionatorio “*tempus commissis infrationis*” en provecho inmediato de las garantías económicas del contribuyente o responsable infractor y de manera mediata, en obsequio a la observancia de la garantía o derecho a la igualdad ante la ley consagrado en el artículo 21 del Texto Constitucional, que prohíbe un trato discriminatorio entre sujetos que otrora violentaron la normativa aplicable en razón del tiempo, respecto de aquellos que cometieron los mismos

hechos luego de la despenalización de la conducta o de la atenuación o supresión de la sanción. (*Vid.*, sentencia N° 01053 de fecha 30 de septiembre de 2015, caso: *Otepi Consultores, S.A.*).

Por ello, aun cuando en el caso que nos ocupa la falta de alusión del domicilio fiscal y número telefónico, si existiera, de la contribuyente o de sus sucursales en las facturas emitidas durante los períodos impositivos comprendidos desde el mes de enero de 2003 hasta el mes de marzo de 2005, encuadraba en el tipo sancionatorio previsto en el numeral 3, segundo aparte, del artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, lo que invistió de legalidad al acto administrativo recurrido conforme al marco normativo vigente para la fecha; la derogatoria absoluta de este requisito en la Providencia Administrativa N° SNAT/2008/0257, así como en la vigente Providencia Administrativa N° 00071 del 8 de noviembre de 2011, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.795, impone a esta Máxima Instancia aplicar retroactivamente al caso de autos el aludido marco regulatorio, y al no ser exigible el incumplimiento advertido en la facturación de la empresa accionante, debe forzosamente anularse la cuestionada Resolución de Imposición de Sanción identificada con las letras y números GRTICE-RC-DF-0226/2005-10 del 20 de julio de 2005, así como las multas impuestas en la cantidad de dos mil ochocientas cincuenta unidades tributarias (2.850 U.T), y la Resolución decisoria del recurso jerárquico N° GRTICE-RC-DF-0226/2005-10, por resultar a la fecha del presente fallo violatorias de las precitadas garantías constitucionales. Así se decide.

Visto el pronunciamiento anterior, resulta improcedente conocer de los vicios denunciados en apelación. Así se decide.

Con fundamento en lo precedente, esta Sala debe revocar el fallo apelado, y en los términos de esta decisión judicial declarar con lugar la apelación de la empresa Aerocamiones de Venezuela (AEROCAV), C.A., así como el recurso contencioso tributario incoado por ésta. Así se establece.

Por último, se estima que no procede el pago de las costas procesales por parte del Fisco Nacional en atención a lo dispuesto en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016, dado el régimen de prerrogativas procesales consagradas a favor de la República. Así se declara.

VI DECISIÓN

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

1.- CON LUGAR la apelación interpuesta por el apoderado judicial de la sociedad mercantil **AEROCAMIONES DE VENEZUELA, C.A. (AEROCAV)**, contra la **sentencia definitiva N° 1.780 dictada el 15 de diciembre de 2010**, por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **REVOCA**.

2.- CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente, contra la Resolución No. GCE/DJT/2006-1053 de fecha 25 de abril de 2006, 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)**, que declaró sin lugar el recurso jerárquico incoado contra los actos administrativos contenidos en: **(i)** la Resolución de Imposición de Sanción identificada con las letras y números GRTICE-RC-DF-0226/2005-10

del 21 de julio de 2005, y **(ii)** la Planilla de Liquidación No. 11-10-01-2-27-002098 de fecha 29 de junio de 2005, por la suma de dos mil ochocientos cincuenta unidades tributarias (2.850 U.T), emanados de las Divisiones de Fiscalización y Recaudación de la aludida Gerencia Regional, respectivamente, los cuales se **ANULAN**.

NO PROCEDE la condenatoria al pago de costas procesales al Fisco Nacional, de acuerdo a los términos expuestos en este fallo.

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 cinco (05) días del mes de abril del año dos mil diecisiete (2017). Años 206° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta - Ponente
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH
VILLARROEL**

El
Vicepresidente
**MARCO
ANTONIO
MEDINA
SALAS**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

En fecha seis (06) de abril del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00283.

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

