



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADO PONENTE: MARCO ANTONIO MEDINA SALAS
EXP. NÚM 2014-0638

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, mediante oficio número 1.126/2014 de fecha 23 de abril de 2014, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente número BP02-U-2009-000152 de su nomenclatura, correspondiente a los recursos de apelación ejercidos, el primero, el 13 de marzo de 2013, por la abogada Eglis del Valle Paraguan Pérez, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 38.251, actuando con el carácter de sustituta de la Procuradora General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según se observa del poder autenticado ante la Notaría Pública Vigésima Quinta del Municipio Bolivariano Libertador, bajo el número 28, tomo 117 de los Libros de Autenticaciones llevados por esa oficina; y, el segundo, el 31 de enero de 2014, por el abogado Francisco Antonio Paz Yanastacio, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 51.225, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio **LA CASA DE LA CAÑA, C.A.**, (empresa inscrita el 18 de enero de 1989, en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Estado Anzoátegui, bajo el número 50, tomo A-1), representación que se evidencia del instrumento poder legalizado ante la Notaría Pública Segunda de Puerto La Cruz, Municipio Sotillo del Estado Anzoátegui, bajo el número 50, tomo 83, de sus Libros de Autenticaciones, contra la sentencia definitiva distinguida con las letras y números PJ602012000326 dictada por el juzgado remitente el 14 de agosto de 2012, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 5 de agosto de 2009, por la prenombrada compañía.

El presente recurso contencioso tributario fue incoado contra el acto administrativo contenido en la *Resolución* identificada con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/RNO/DJT/RJ/2009-01934*, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, en fecha 23 de junio de 2009, en la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido por la recurrente contra noventa y cinco (95) *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* emitidas el 13 de agosto de 2008, y se estableció a su cargo la obligación de pagar la suma de diez millones doscientos noventa y dos mil trescientos treinta y cinco bolívares con sesenta y cuatro céntimos (Bs. 10.292.335,64), por concepto de sanciones de multa e intereses moratorios, conforme a lo previsto en los artículos 66 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, en virtud de haber pagado fuera del lapso legalmente establecido las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado, durante los períodos impositivos comprendidos desde la segunda quincena del mes de noviembre de 2003 hasta la primera quincena del mes de noviembre de 2007.

Decidida la causa parcialmente con lugar en primera instancia, el tribunal de mérito por auto del 23 de abril de 2014, oyó en ambos efectos los recursos de apelación interpuestos por las partes y, en la misma oportunidad, ordenó remitir el expediente a esta alzada.

En fecha 6 de mayo de 2014 se dio cuenta en Sala y, asimismo, la Magistrada Evelyn Marrero Ortíz fue designada Ponente. En la misma oportunidad, 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 cuatro (4) días continuos en razón del término de la distancia más diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación; actuaciones que fueron cumplidas el 3 de junio de 2014, por el apoderado judicial de la recurrente; y en fecha 5 de junio del mismo año por el abogado Víctor García Rojas, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 76.667, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, según se constata del instrumento poder autenticado el 29 de abril de 2014, ante la Notaría Pública Vigésima Quinta del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, bajo el número 32, tomo 78 de los Libros de Autenticaciones de esa Notaría.

El 10 de junio de 2014, la representación fiscal, dio contestación a los fundamentos de la apelación de la contribuyente.

En fecha 19 de junio de 2014, el abogado Francisco Paz Yanastacio, antes identificado, actuando como apoderado judicial de la empresa recurrente, dio contestación a los fundamentos de la apelación de la República.

La causa entró en estado de sentencia el 1º de julio de 2014, conforme a lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

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 esa misma fecha. La ponencia fue reasignada al Magistrado Marco Antonio Medina Salas.

En fecha 24 de febrero de 2017, se eligió la nueva Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach 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 esta Máxima Instancia a decidir con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

I ANTECEDENTES

En fecha 13 de agosto de 2008, la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor- Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dictó noventa y cinco (95) *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* (con sus respectivas *Planillas de Liquidación*) que van desde la signada con el alfanumérico *SNAT/GRTI/RNO/ DCE/2008/SRET-0001639* hasta la *SNAT/GRTI/RNO/DCE/2008/SRET-000 1733* (notificadas el 15 de agosto de 2008), mediante las cuales se determinó a cargo de la empresa La Casa de la Caña, C.A., la obligación de pagar la suma de diez millones doscientos noventa y dos mil trescientos treinta y cinco bolívares con sesenta y cuatro céntimos (Bs. 10.292.335,64), por concepto de sanciones de multa e intereses moratorios, conforme a lo previsto en los artículos 66 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para el caso de autos, en virtud de haber enterado fuera del lapso legalmente establecido las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado, durante los períodos impositivos comprendidos desde la segunda quincena del mes de noviembre de 2003 hasta la primera quincena del mes de noviembre de 2007.

El día 11 de octubre de 2008, el ciudadano Antonio Terrizzi, con cédula de identidad V- 5.466.565, actuando con el carácter de Vicepresidente de la empresa contribuyente, debidamente asistido por el abogado José Coriano, inscrito en el

INPREABOGADO bajo el número 36.014, ejerció ante la División de Tramitaciones de la aludida Gerencia, un recurso jerárquico contra los aludidos actos administrativos y sus respectivas *Planillas de Liquidación*.

La Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental de referido Servicio Autónomo, en fecha 23 de junio de 2009, emitió la *Resolución* identificada con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/RNO/ DJT/RJ/2009-01934*, notificada a la contribuyente el 1° de julio de 2009, en la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido por la recurrente contra las noventa y cinco (95) *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* emitidas el 13 de agosto de 2008, y sus correspondientes *Planillas de Liquidación*, determinando a cargo de la empresa La Casa de la Caña, C.A., la obligación de pagar la cantidad de diez millones doscientos noventa y dos mil trescientos treinta y cinco bolívares con sesenta y cuatro céntimos (Bs. 10.292.335,64), por concepto de multa e intereses de mora en virtud del enteramiento tardío de las retenciones en materia de impuesto al valor agregado para los períodos fiscales comprendidos entre la segunda quincena del mes de noviembre de 2003, y la primera quincena del mes de noviembre de 2007.

Por disconformidad con el contenido de la aludida *Resolución*, el abogado Francisco Antonio Paz Yanastacio, actuando con el carácter de apoderado judicial de la prenombrada compañía, interpuso 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.) del Circuito Judicial de Barcelona, el 5 de agosto de 2009, argumentando las razones de hecho y derecho que a continuación se expresan:

Violación de los derechos constitucionales a la defensa y al debido proceso, proporcionalidad de las faltas, prohibición de la aplicación retroactiva de las leyes, capacidad contributiva, racionalidad, no confiscatoriedad y justicia tributaria.

Prescripción del derecho de la Administración Tributarias para verificar y “*fiscalizar*” los períodos impositivos correspondientes a los meses de noviembre y diciembre del año 2003.

Inaplicación del valor de la unidad tributaria vigente al momento del pago de las multas impuestas por concepto de enteramientos tardíos, pues lo correcto -a juicio- de la representación de la contribuyente, es determinar el cálculo de multas impuestas al valor de la unidad tributaria en rigor para el momento del enteramiento tardío de las retenciones. Lo contrario, supone -en su criterio- una violación a los principios de irretroactividad de las normas, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad del tributo.

Con base en lo anterior, el apoderado judicial de la contribuyente solicitó la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

Por otra parte, alega la improcedencia de los intereses moratorios, por resultar “... *desproporcionales al exceder de los límites racionales al momento de su imposición; aunado a ello, pero no menos importante, es que aquéllos pretenden aplicarse conjuntamente con la imposición de unas multas -no menos exorbitantes- con el valor actualizado de la unidad tributaria, lo cual a [su] entender constituye una forma de ‘indemnizar’ doblemente el supuesto perjuicio causado al Fisco Nacional...*”. (Agregado de la Sala).

Requiere la suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado y señala que tal petición reúne los dos (2) requisitos exigidos de manera concurrente por interpretación jurisprudencial del artículo 263 *eiusdem*, puntualmente en su, referidos a la apariencia de buen derecho y al peligro de daño.

II DE LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia definitiva signada con el alfanumérico PJ602012000326 del 14 de agosto de 2012, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Nor-Oriental declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por el apoderado judicial de la sociedad mercantil La Casa de La Caña, C.A. (folios 220 al 240 de las actas procesales).

En relación con la denuncia de violación al derecho a la defensa y al debido proceso de la contribuyente, el juez de mérito señaló que en el caso de autos se llevó a cabo un procedimiento de verificación, en el cual se constató que la contribuyente enteró extemporáneamente la retenciones del impuesto al valor agregado durante los años 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007, todos inclusive, los cuales aparecen discriminados en la *Resolución* impugnada.

Razón por la cual, la recurrida indicó que la Administración Tributaria se encontraba “... *exenta de levantar el Acta de Reparación que señala el...*” artículo 183 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, por ende, desestimó el referido alegato de inconstitucionalidad.

Por otra parte, el sentenciador de mérito declaró prescritas las obligaciones tributarias determinadas en la *Resolución* identificada con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/RNO/DJT/RJ/2009-01934* del 23 de junio de 2009, para los períodos fiscales correspondientes a la segunda quincena de noviembre, y primera y segunda quincena de diciembre de 2003, por haber transcurrido -a su decir- suficientemente el lapso de cuatro (4) años previsto en el artículo 55 (numeral 1) *eiusdem*, contados desde el día siguiente cuando la empresa enteró tardíamente las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado, esto es, 8 y 20 de enero y, 6 de febrero de 2004, hasta el 15 de agosto de 2008, cuando fue notificada de las *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* emitidas el 13 de agosto de 2008.

Respecto a la violación de los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, proporcionalidad y razonabilidad, la sentencia apelada precisó que las sanciones de multa fueron impuestas conforme a lo establecido en el artículo 113 del aludido texto orgánico tributario, al haberse verificado el ilícito tributario de enterar fuera del lapso legalmente establecido las retenciones del impuesto al valor agregado durante los períodos impositivos comprendidos desde la segunda quincena del mes de noviembre de 2003 hasta la primera quincena del mes de noviembre de 2007.

En consecuencia, -a juicio del juzgador de instancia- las aludidas multas no constituyen “... *un desconocimiento de la capacidad contributiva del sujeto, ya que [enteramiento extemporáneo] es un elemento tomado en cuenta por el legislador [o legisladora] en el momento de configurar el hecho y la base imponible de dicho impuesto...*”. Por consiguiente, desechó tal denuncia. (Agregado de la Sala).

Acerca de la denuncia de inconstitucionalidad de la aplicación de la unidad tributaria para cuantificar las sanciones pecuniarias, el sentenciador de mérito determinó, con base al criterio establecido por esta Sala en sentencia número 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company (Venezuela), S.A.*, lo siguiente: *i)* la norma contemplada en el artículo 94 del citado texto normativo, no vulnera el principio de irretroactividad de la ley; y *ii)* en el caso de autos, corresponde aplicar las sanciones de multa al valor de la unidad tributaria vigente a la fecha del enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado.

En otro orden de ideas, el tribunal de mérito evidenció que se trató de “... *un único procedimiento de verificación electrónica a las declaraciones de la contribuyente...*”, razón por la cual consideró aplicable las reglas de la concurrencia de infracciones dispuestas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*.

Para finalizar, consideró procedentes los intereses moratorios, según lo dispuesto en el artículo 66 *eiusdem*, pues los mismos resultaron de la falta de pago oportuno de las retenciones de impuesto al valor agregado.

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

Mediante escritos de fechas 3 y 5 de junio de 2014, los apoderados judiciales de las partes fundamentaron ante esta alzada las apelaciones ejercidas contra la sentencia definitiva distinguida con las letras y números PJ602012000326 dictada por el tribunal remitente, el 14 de agosto de 2012.

Expusieron su disconformidad respecto al fallo apelado de la manera siguiente:

Apelación de la contribuyente.

1.- Denuncia la inconstitucionalidad del procedimiento de verificación “*aplicado*” por la Administración Tributaria, por violar los derechos constitucionales a la defensa y al debido proceso.

2.- Expresa que la sanción de multa impuesta por la suma de diez millones doscientos noventa y dos mil trescientos treinta y cinco bolívares con sesenta y cuatro céntimos (Bs. 10.292.335,64), es “*desproporcionada*” y “*exorbitante*”, razón por la cual, considera vulnerados los principios de racionalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad del tributo.

Apelación del Fisco Nacional.

1.- Advierte que el sentenciador de la causa incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho, por no haber indicado los períodos fiscales sobre los cuales recayó la declaratoria de prescripción del derecho de la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de los deberes tributarios, ni “... *su vinculación con la Resolución de Imposición de Sanción, destacando que en el caso de autos fueron emitidas noventa y cinco (95) Resoluciones de la naturaleza descrita...*”.

2.- Denuncia la violación del principio de autosuficiencia de la sentencia, pues el juzgador “... *identificó de forma genérica los períodos sobre los cuales recae la prescripción solicitada al exponer: ‘... para los períodos sobre los cuales se solicita la prescripción...’, (sic) sin identificarlos y menos aún vincularlos de forma específica...*” con las *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* atinentes a los respectivos ejercicios, “... *haciendo con ello depender el fallo emitido de otros instrumentos...*”.

3.- Expone que el tribunal de la causa interpretó erróneamente el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, por haber establecido el cálculo de las sanciones de multa al valor de la unidad tributaria vigente para la fecha del enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado. Sobre el particular, la representación fiscal manifiesta que corresponde considerar a los efectos de la determinación del *quantum* de las penas pecuniarias, la unidad tributaria vigente al momento de su pago efectivo.

4.- Señala que el juez de mérito incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho por falsa aplicación del artículo 99 del Código Penal, referido a la figura jurídica del delito continuado.

5.- Por último, la representación fiscal requiere que en el supuesto de ser declarada sin lugar la apelación, se exima a la República del pago de las costas procesales de acuerdo al criterio sentado por la Sala Constitucional en sentencia número 1.238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez*, en su carácter de Fiscal General de la República.

IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

Mediante escritos consignados en fecha 3 y 5 de junio de 2014, el apoderado judicial de la sociedad mercantil La Casa de La Caña, C.A., y la representación fiscal, respectivamente, dieron contestación a los fundamentos de la apelación ejercida por ambas partes, sobre la base de los siguientes argumentos:

Fisco Nacional.

1.- Previamente arguye, que el beneficio del término de la distancia de cuatro (4) días continuos otorgado por esta alzada mediante auto del 6 de mayo de 2014, también corresponde concedérselo a la Gerencia de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por haber esta unidad administrativa dictado las *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* impugnadas.

En este orden de ideas, requiere a la Sala otorgar dicho beneficio “... a los fines de la presentación del escrito de fundamentación de la apelación”, así como, traer a los autos los “... elementos que dieron origen al surgimiento del reparo...”.

2.- Considera inexistente la violación a los derechos a la defensa y al debido proceso de la recurrente, por haber la Administración Tributaria aplicado el procedimiento de verificación para determinar el debido cumplimiento de los deberes tributarios.

3.- Afirma que la empresa reconoció haber enterado fuera del lapso legalmente previsto las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado, por ende, la imposición de la sanción de multa prevista en el artículo 113 del señalado Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para el caso de autos, no vulnera los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, proporcionalidad y razonabilidad.

4.- Para finalizar, el apoderado judicial del Fisco Nacional solicita en el supuesto de ser declarada sin lugar la apelación, se exima a la República del pago de las costas procesales según el criterio sentado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia número 1.238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez*, en su carácter de Fiscal General de la República.

Recurrente.

1.- Aduce el apoderado judicial de la recurrente que la sentencia apelada fue “... *suficientemente clara y precisa...*” respecto al análisis de los hechos, vinculados a la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para verificar los deberes tributarios para los períodos fiscales correspondientes a la segunda quince del mes de noviembre, y la primera y segunda quincena del mes de diciembre de 2003.

2.- Enfatiza que el juzgador no incurrió en errónea interpretación de la Ley, pues aplicó el criterio sentado por esta Sala en la decisión número 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company (Venezuela), S.A.*, según el cual corresponde aplicar las penas de multa al valor de la unidad tributaria vigente para la fecha del enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado.

3.- Indica que a los efectos del cálculo de las sanciones de multa impuestas, debe tomarse en cuenta la figura jurídica del delito continuado.

V

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de las apelaciones ejercidas por las representaciones judiciales del Fisco Nacional y de la sociedad de comercio La Casa de La Caña, C.A., contra la sentencia definitiva identificada con las letras y números PJ602012000326 de fecha 14 de agosto de 2012, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la prenombrada empresa.

Previamente, esta Máxima Instancia estima importante destacar que la contribuyente solicitó en su escrito de fundamentación de la apelación una medida cautelar de suspensión de efectos sobre el acto administrativo impugnado. De

allí que en esta etapa procesal no corresponde considerar dicha medida, por ser accesoria a la acción principal de nulidad que está siendo ahora conocida por esta Sala como tribunal de alzada. **Así se declara.**

Asimismo, esta Sala Político- Administrativa antes de entrar al análisis del presente caso, advierte que el Fisco Nacional alegó en su escrito de fundamentación de la apelación el vicio de falso supuesto de derecho, por considerar -a su criterio- que el juzgador aplicó las reglas del delito continuado establecidas en el artículo 99 del Código Penal, en la determinación de las sanciones impuestas.

No obstante, de la lectura del fallo apelado se observa que el sentenciador de mérito consideró para la estimación de las sanciones pecuniarias impuestas, aplicables las reglas de la concurrencia previstas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo (vuelto del folio 236).

En ese orden de ideas, observa esta Máxima Instancia que el sustituto del Procurador General de la República señaló erróneamente en el escrito de fundamentación de la apelación la aplicación de la figura del delito continuado por parte del tribunal de mérito, lo cual no concuerda con lo decidido en la sentencia recurrida, por tanto, este Alto Tribunal debe desestimar el alegato expuesto por el apoderado del Fisco Nacional sobre el particular. **Así se declara.**

Ahora bien, vistos los términos del fallo apelado, así como las alegaciones expuestas en su contra por la representación fiscal y el apoderado judicial de la sociedad mercantil recurrente, se verifica que en el caso concreto la controversia planteada ha quedado circunscrita a decidir sobre las denuncias siguientes:

1.- De la sociedad mercantil La Casa de La Caña, C.A.:

(i) La inconstitucionalidad del procedimiento de verificación de las obligaciones tributarias; y (ii) la sanción de multa impuesta vulnera los principios de racionalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad del tributo.

2.- Del Fisco Nacional:

(i) El falso supuesto de hecho en cuanto a la prescripción declarada; (ii) la violación del principio de autosuficiencia del fallo; (iii) la errónea interpretación del artículo 94 del texto orgánico tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*; y (iv) el otorgamiento a la representación fiscal del término de la distancia para fundamentar el recurso de apelación.

No obsta para esta Sala, el orden como han sido planteados los alegatos por las partes, por ende se pasará a analizar, en primer lugar, la petición de la Administración Tributaria atinente a otorgarle el beneficio del término de la distancia de cuatro (4) días continuos concedido a la contribuyente por este órgano jurisdiccional mediante auto del 6 de mayo de 2014, pues de considerarse procedente este alegato, traería como consecuencia jurídica la reposición de la causa al estado de fijar nuevamente dicho plazo.

En el supuesto de ser declarada improcedente la anterior denuncia, se estudiaría, en segundo lugar, el alegato referente a la violación del principio de autosuficiencia del fallo, dado que de prosperar esta defensa, correspondería anular la sentencia apelada.

Delimitada como ha quedado la controversia, esta Máxima Instancia aprecia lo siguiente:

Término de la distancia.

El apoderado judicial de la República solicita a este órgano jurisdiccional, concederle el término de la distancia de cuatro (4) días continuos otorgado mediante auto del 6 de mayo de 2014, “... a los fines de la presentación del escrito de fundamentación de la apelación...” y para traer al expediente los “... elementos que dieron origen al surgimiento del

reparo...”, habida cuenta que las *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* impugnadas fueron dictadas por la Gerencia de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), ubicada en el Estado Anzoátegui.

Sobre el particular, la Sala estima preciso citar el contenido del artículo 205 del Código de Procedimiento Civil, aplicable al caso de autos supletoriamente conforme a lo establecido en el artículo 236 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 205: El término de la distancia deberá fijarse en cada caso por el Juez, tomando en cuenta la distancia de poblado a poblado y las facilidades de comunicaciones que ofrezcan las vías existentes. Sin embargo, la fijación no podrá exceder de un día por cada doscientos kilómetros, ni ser menor de un día por cada cien.

En todo caso en que la distancia sea inferior al límite mínimo establecido en este artículo, se concederá siempre un día de término de distancia”.

La citada norma dispone la obligación del juez de conceder el término de la distancia, con el fin de garantizar el cabal cumplimiento del derecho a la defensa de las partes ubicadas fuera de la localidad del juzgado. (*Vid.*, sentencia de esta Máxima Instancia número 01290 de fecha 2 de octubre de 2014, caso: *Salón de Diversiones Premier C.A.*).

En este orden de ideas, cabe destacar que “... la falta de concesión de ese plazo no siempre acarrea la violación a los derechos constitucionales, pues la infracción no se concretaría si, efectivamente, la parte beneficiada con el término logra realizar el acto procesal para el que hubiese sido convocado...”. (*Vid.*, decisión de la Sala Constitucional número 1.207 del 26 de noviembre de 2010, caso: *Expresos Flamingo C.A.*).

Ahora bien, de la revisión de las actas procesales se constata que mediante auto de fecha 6 de mayo de 2014, esta Sala Político-Administrativa fijó a favor de ambas partes el plazo de cuatro (4) días continuos en razón del término de la distancia y un lapso de diez (10) días despacho para fundamentar la apelación (folio 277). Dichas actuaciones fueron cumplidas los días 3 y 5 de junio de 2014, por la contribuyente y por la representación judicial del Fisco Nacional, respectivamente (folios 279 al 310 de las actas procesales).

Por lo expuesto, esta alzada estima improcedente el requerimiento del sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional atinente a otorgarle cuatro (4) días continuos en razón del término de la distancia para fundamentar la apelación y traer a los autos los “... elementos que dieron origen al surgimiento del reparo...”, por haber sido concedido dicho término a favor de ambas partes y en razón de la consignación oportuna de los correspondientes escritos de fundamentación. **Así se decide.**

Violación al principio de autosuficiencia del fallo.

El Fisco Nacional denuncia la violación al principio de autosuficiencia de la sentencia, por haber el juzgador “... *identifi[cado] de forma genérica los períodos sobre los cuales recae la prescripción solicitada al exponer: ‘... para los períodos sobre los cuales se solicita la prescripción’ (sic) sin identificarlos y menos aún vincularlos de forma específica...*” con las *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* atinentes a los respectivos ejercicios, “... *haciendo con ello depender el fallo emitido de otros instrumentos...*”. (Agregado de esta Sala).

Al respecto, cabe señalar que la sentencia está formada por diversas partes (narrativa, motiva y dispositiva), siendo éstas la concreción de los requisitos establecidos en el artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, disposición de la cual derivan tanto el principio de autosuficiencia del fallo, como el principio de unidad de la decisión, por cuya razón la sentencia debe bastarse a sí misma sin tener que buscar la prueba de su legalidad en instrumentos extraños a la misma. (*Vid.*, fallos de esta Sala números 01847, 02865, 01192 y 00481 de fechas 20 de octubre de 2004, 13 de diciembre de 2006,

16 de octubre de 2012 y 2 de abril de 2014, casos: *Municipio Chacao del Estado Miranda, Del Sur Banco Universal, C.A., Supercable Alk Internacional, S.A. y Laboratorios Novapharma, S.A.*, respectivamente); pues de lo contrario, “... se produciría el vicio de indeterminación tanto objetiva como subjetiva. De allí que se exija por parte de la ley que todo fallo debe contener los elementos mencionados en el artículo 243 del Código de Procedimiento Civil y la falta de contenido de los mismos acarrea su nulidad según el artículo 244 eiusdem, debido a que estos requisitos son de orden público...”. (Vid., decisión de la Sala Constitucional número 682 del 12 de junio de 2014, caso: *Ahmad Ali*).

En tal sentido, observa este órgano jurisdiccional en la parte narrativa del fallo de instancia, que el juez de mérito estableció lo siguiente:

“... En relación a la prescripción alegada por la recurrente del derecho de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar los períodos impositivos correspondientes a los meses noviembre y diciembre del año 2003, establecida en el ordinal 1 (sic) del artículo 55 del Código Orgánico Tributario, este Tribunal Superior observa que se desprende de las pruebas contenidas en el expediente, que la contribuyente para los períodos cuestionados, pagó de forma extemporánea las cantidades a que estaba obligada por concepto de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado (IVA), de acuerdo al siguiente cuadro que aparece en la Resolución impugnada:

Resolución SNAT/GRTI/RNO/DCE/2008/SRET	Nº	Período	Impuesto Enterado Bs.F	Fecha en que debió enterar	Fecha de enteramiento	Días de Atraso
0001639		16/11/2003 al 30/11/2003	35.636,53	02/12/2003	07/01/2004	36
0001640		01/12/2003 al 15/12/2003	9.615,69	19/12/2003	19/01/2004	31
0001641		16/12/2003 al 31/12/2003	20.717,20	07/01/2004	05/02/2004	29

Al respecto, disponen los artículos 55 y 56 del Código Orgánico Tributario, lo siguiente:

(...)

Asimismo, los artículos 60 y 61 establecen. (sic)

(...)

Observa el Juez, de los alegatos de las partes y de las pruebas cursante (sic) en el expediente, que el enteramiento extemporáneo correspondiente al período comprendido desde el 16/11/2003 al 30/11/2003, fue realizado por la contribuyente el 07 de enero de 2004 interrumpiendo de esta manera la prescripción, por lo que de conformidad con lo previsto en el artículo 61 del Código Orgánico Tributario, la misma comenzó a computarse nuevamente a partir del día el (sic) 08 de enero de 2004.

Para el período comprendido desde el 01/12/2003 al 15/12/2003 la contribuyente enteró extemporáneamente el 19/01/2004 interrumpiendo de esta manera la prescripción, por lo que de conformidad con lo previsto en el artículo 61 del Código Orgánico Tributario, la misma comenzaría a computarse nuevamente a partir del día el (sic) 20 de enero de 2004.

Y por último, para el período comprendido desde el 16/12/2003 al 31/12/2003 la contribuyente enteró extemporáneamente el 05/02/2004 interrumpiendo de esta manera la prescripción, por lo que de

conformidad con lo previsto en el artículo 61 del Código Orgánico Tributario, la misma comenzaría a computarse nuevamente a partir del día el (sic) 20 de enero de 2004.

Ahora bien, de los autos se evidencia que en fecha 15 de agosto de 2008 le fueron notificadas a la contribuyente las Resoluciones de Imposición de Sanción, para los periodos sobre los cuales se solicita la prescripción. Por lo que de una simple relación de fechas, se observa con claridad que desde los días 08-01-2004, 20-01-2004 y 06-02-2004 (fechas a partir de las cuales empezó a computarse nuevamente el lapso de prescripción para los periodos señalados hasta el 15-08-2008 (fecha en la cual se notificó válidamente las resoluciones para dichos periodos), transcurrieron más de los cuatro (04) años a que hace referencia el artículo 55 del Código Orgánico Tributario vigente. En consecuencia, los anteriores periodos están prescritos. Así se declara". (Vueltos de los folios 225 al 227 del expediente judicial).

De lo anterior se desprende -contrario a lo sostenido por la representación judicial del Fisco Nacional- el efectivo cumplimiento del tribunal de la causa del principio de autosuficiencia del fallo, pues se basta a sí mismo sin tener que buscar la prueba de su legalidad en instrumentos extraños al él, por lo que esta Máxima Instancia declara improcedente el referido alegato. **Así se dispone.**

Inconstitucionalidad del procedimiento de verificación de los deberes tributarios.

La empresa asegura la inconstitucionalidad del procedimiento de verificación “*aplicado*” por el órgano exactor, por violar los derechos constitucionales a la defensa y al debido proceso.

Sobre el particular, esta Sala Político-Administrativa debe formular las consideraciones siguientes:

Como consecuencia del principio de la legalidad, el Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, establece un conjunto de procedimientos administrativos que deben ser obligatoriamente cumplidos por la Administración Tributaria, según el tipo de actuación o labor realizada, entre los cuales se destacan dos (2) de esos procedimientos: **(i)** el procedimiento de verificación regulado en los artículos 172 al 176 del mencionado Código; y, **(ii)** el procedimiento de fiscalización y determinación previsto en los artículos 177 al 193 del Texto Normativo en referencia.

Respecto al procedimiento de verificación, el artículo 172 *eiusdem*, aplicable en razón del tiempo, dispone:

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

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

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

Como puede observarse, el denominado procedimiento de “*verificación*” tiene como fin revisar y comprobar las declaraciones presentadas por los y las contribuyentes o los y las responsables, a los fines de constatar el correcto cálculo del tributo, y de resultar necesario, realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar.

Asimismo, en el procedimiento de verificación, la Administración Tributaria puede revisar el cumplimiento de los deberes formales previstos en el citado Código Orgánico Tributario y en las demás disposiciones de carácter tributario, así como también, los deberes de los y las agentes de retención y percepción.

Cuando se detecte algún incumplimiento de esos deberes, el órgano tributario procederá a imponer las sanciones correspondientes de acuerdo a lo previsto en el artículo 173 *eiusdem*, que dispone:

“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”.

De las normas transcritas se desprende que el procedimiento de verificación de las declaraciones presentadas por los y las contribuyentes o por los y las responsables, previsto en el citado texto orgánico tributario, es un procedimiento simple, en el cual se otorga a la Administración Tributaria la facultad para constatar el cumplimiento de los deberes formales y materiales a los que están obligados y obligadas los administrados y las administradas con base en los datos aportados por la recurrente, y mediante Resolución imponer las sanciones a que haya lugar en caso de incumplimiento. (*Vid.*, sentencia de esta alzada número 00344 del 3 de abril de 2013, caso: *Víctor Miguel Villarreal Rodríguez*).

Por otra parte, esta Máxima Instancia es del criterio que cuando el reparo fiscal deviene por efecto de una declaración tributaria, la actividad fiscalizadora debe circunscribirse a una simple verificación de los datos y pretensión, sin necesidad de abrirse el procedimiento de determinación tributaria contemplado en el aludido texto orgánico tributario, a través del cual se levanta un acta inicial de fiscalización y se exige un escrito de descargos.

La principal justificación a esta posición jurisprudencial radica en que el o la contribuyente se encuentra enterado de todas las circunstancias de hecho y de derecho relativas a su pretensión. (*Vid.*, sentencias de esta Instancia números 01663 y 01391 de fechas 30 de noviembre de 2011 y 22 de octubre de 2014, casos: *Eurobuilding Internacional C.A.* y *Automercado Cosmos Frontera C.A.*).

Lo anterior, en modo alguno, debe interpretarse como una vulneración a los derechos fundamentales a la defensa y al debido proceso, pues ante esta situación, el Legislador o la Legisladora consagró el recurso jerárquico en vía administrativa y el contencioso tributario en sede judicial. (*Vid.*, fallos de esta Sala números 01867 y 01264 de fechas 21 de noviembre de 2007 y 9 de diciembre de 2010, casos: *Súper Panadería La Linda C.A.* y *Soluciones del Futuro S.A.*, respectivamente).

En conexión con lo indicado, es preciso traer a colación el criterio de la Sala Constitucional de este Alto Tribunal sentado en el fallo número 808 de fecha 9 de julio de 2014, caso: *Soluciones del Futuro, S.A.*, referido a la citada decisión de la Sala Político-Administrativa número 01264 del 9 de diciembre de 2010. Sobre el particular, la Sala Constitucional expresó lo siguiente:

“... Al respecto, esta Sala observa que la finalidad prevista en el denominado procedimiento de verificación obedece a un control a posteriori que la propia Administración Tributaria ejerce sobre elementos probatorios preconstituídos y elaborados por el contribuyente o responsable, relacionados con los datos aportados y la emisión de documentos y realización de registros contables que, por cuya conformación previa, solo ameritan la intervención de la Administración a efectos de constar su veracidad.

(...)

En atención a lo anterior, esta Sala Constitucional considera que la aplicación en el presente caso del procedimiento de verificación conforme a los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario, no generó un detrimento en contra del contribuyente o del responsable por no prever el inicio de un procedimiento posterior -tal como ocurre con el procedimiento de fiscalización y determinación- visto que las normas versan sobre hechos y elementos probatorios previamente constituidos que, de por sí, constatan si el obligado en el cumplimiento de los deberes formales acató apegado a los lineamientos previos exigidos por el Fisco, por lo que el momento de presentarse la verificación, la misma versa sobre las mismas pruebas que permiten indagar si el contribuyente o responsable lleva la

documentación y la información contable en sentido acorde con las formas requeridas por la Administración Fiscal. La verificación de deberes formales siempre implica la exigencia de presentar las documentaciones exigidas, siendo una obligación de cumplimiento inmediato por entenderse que la misma forma parte de la actividad diaria de la empresa.

Incluso, el procedimiento de verificación no imposibilita la oportunidad posterior de defensa. Si el contribuyente o responsable no cumple a cabalidad con suministrar la información que se le requiere, o tuvo problemas en cumplir a tiempo con lo exigido, el Código Orgánico Tributario permite la presentación de los documentos faltantes en la oportunidad de interponerse el recurso jerárquico (art. 253 del Código Orgánico Tributario).

Así entonces, siendo un procedimiento destinado para constatar elementos y conductas ya perfeccionadas, no tiene sentido iniciar otra vía adjetiva derivativa de la anterior (vgr. fiscalización y determinación), o aplicar un procedimiento administrativo distinto, para analizar las mismas documentales que son las que formaron parte del registro contable del sujeto pasivo de la norma tributaria. En ese caso, los términos en que se conformó el procedimiento de verificación no quebrantan el derecho a la defensa y al debido proceso (sic)...”.

Conforme a lo expuesto, resulta improcedente la denuncia de la contribuyente relativa a la inconstitucionalidad del procedimiento de verificación “*aplicado*” por la Administración Tributaria. **Así se declara.**

Las sanciones de multa impuestas vulneran los principios de racionalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad del tributo.

La representación judicial de la recurrente señala que las sanciones de multa aplicadas a su representada por la suma total de diez millones doscientos noventa y dos mil trescientos treinta y cinco bolívares con sesenta y cuatro céntimos (Bs. 10.292.335,64), son “*desproporcionadas*” y “*exorbitantes*”, razón por la cual considera vulnerados los principios de racionalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad del tributo.

Respecto al principio de capacidad contributiva, el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por una parte, refiere a la aptitud para contribuir a los gastos públicos y, por la otra, a la capacidad económica de los y las contribuyentes como medida concreta de distribución de las cargas tributarias. Asimismo, esta capacidad comporta una doble condición; la primera, se traduce en una causa del deber de contribuir, por cuanto, todo tributo debe obedecer a una determinada capacidad; y, la segunda, se presenta como un límite al deber de sostenimiento de las cargas públicas en aras de la justicia y la razonabilidad en la imposición. (*Vid.*, fallos de esta alzada números 00114 y 00870 de fechas 16 de febrero de 2012 y 11 de junio de 2014, casos: *Tecnocálculo S.R.L.*, y *Revestimientos Decorativos Marluc, S.A.*, respectivamente).

Con relación a la prohibición del efecto confiscatorio del tributo, esta Sala ha establecido que su concepción encuentra fundamento en la inviolabilidad del derecho a la propiedad por vía de una tributación desproporcionada y fuera del contexto de la capacidad para contribuir con las cargas públicas. Este postulado se concibe como un límite a la imposición desproporcionada y como una garantía a la propiedad de los particulares, en virtud de que si bien el derecho individual a la propiedad queda sujeto a determinadas limitaciones impuestas por el propio ordenamiento jurídico en atención a los fines relativos a la función social, la utilidad pública y el interés general, tales restricciones deben entenderse respetando el propio derecho constitucional, sin vaciarlo de contenido. (*Vid.*, sentencia número 01571 del 20 de septiembre de 2007, caso: *Puertos del Litoral Central PLC, C.A.*).

Vale destacar el criterio reiterado de esta Sala, respecto a que una vez realizado por el Legislador o Legisladora, la escogencia del hecho imponible con todos los elementos necesarios para llegar a la determinación de la obligación tributaria y la aplicación de una sanción, no le corresponde al intérprete escudriñar o deducir más allá de lo previsto en la norma legal, a los fines de determinar si en un caso concreto fue analizada la capacidad contributiva del sujeto pasivo o los

supuestos efectos confiscatorios. (*Vid.*, decisiones de esta Máxima Instancia números 00767, 01223 y 00097 de fechas 4 de julio de 2012, 6 de noviembre de 2013 y 29 de enero de 2014, casos: *Consortio Unión, C.A.*, *Santa Bárbara Cars, C.A.* y *Lumóvil, C.A.*, respectivamente).

Sostener tal análisis, equivale a afirmar que la consagración legal del hecho imponible y de la sanción pecuniaria aplicable, tiene poca trascendencia frente a la facultad del intérprete para determinar el nacimiento de la obligación tributaria, sobre el fundamento de que no obstante ocurrir el hecho imponible o haber incurrido en un ilícito no se llegará a exigir la obligación ni aplicar la pena, por no tener el o la contribuyente capacidad económica o éste considerar que el tributo o la sanción de multa tiene efectos confiscatorios. (*Vid.*, fallos de esta alzada números 00886 del 25 de junio de 2002, caso: *Mecánica Venezolana*, 1162 del 31 de agosto de 2004, caso: *Cementos Caribe, C.A.*; 00726 de fecha 16 de mayo de 2007, caso: *Controlca, S.A.*; y 00709 del 19 de junio de 2012, caso: *Laboratorios Leti, S.A.V.*, respectivamente).

En efecto, cuando la Ley crea el tributo y establece las sanciones aplicables ante el incumplimiento de determinada obligación, actúa “... *bajo el principio de racionalidad o de no arbitrariedad, [el cual] comporta que toda medida adoptada debe responder o ser idónea a los fines y límites que el ordenamiento jurídico establece...*”. (*Vid.*, sentencia de la Sala Constitucional número 2 del 29 de enero de 2009, caso: *Rosa Yamilet Guevara Belisario*). (Agregado de esta alzada).

Por otra parte, la Sala estima importante advertir que considerar la afectación de un tributo sobre la capacidad contributiva o que “... *pueda ser calificado de confiscatorio, no basta que el mismo sea alto de manera que haga oneroso y hasta riesgoso para los particulares el dedicarse a cierta actividad comercial [por cuanto] el poder tributario no puede estar supeditado a que determinada actividad tenga un alto margen de ganancias; por el contrario, son los sujetos pasivos del tributo los que deben hacer sus análisis de costos para emprender una actividad comercial...*”. (*Vid.*, decisión de la Sala Constitucional número 1383 del 9 de agosto de 2011, caso: *Petro Canarias de Venezuela, C.A.*). (Corchete de esta Sala Político-Administrativa).

Precisado lo anterior y una vez efectuado el análisis del expediente, esta Sala advierte que la representación judicial de la recurrente se limitó a exponer en su escrito de fundamentación de la apelación, una serie de alegaciones y afirmaciones sobre la supuesta violación a los principios de racionalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad (folios 290 al 294), sin probar de manera fehaciente la forma o manera cómo las sanciones de multa impuestas a su mandante hubiesen vulnerado tales principios. (*Vid.*, sentencia número 05656 del 21 de septiembre de 2005, caso: *Cartonajes Florida, S.A.*, ratificada en el fallo número 02431 de fecha 7 de noviembre de 2006, caso: *Tovar C.A.*).

De manera que al no haber quedado demostrado en autos lo denunciado por la empresa recurrente, se declara improcedente el alegato sobre la violación de los referidos principios. (*Vid.*, decisión de la Sala Constitucional número 307 del 6 de marzo de 2001, caso: *Cervecería Polar del Centro, C. A. y otros*). **Así se declara.**

El vicio de falso supuesto de hecho en cuanto a la prescripción declarada.

El Fisco Nacional advierte que el sentenciador de mérito incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho, por las siguientes razones: *i)* no haber indicado los períodos fiscales sobre los cuales recayó la declaratoria de prescripción del derecho de la Administración Tributaria para imponer sanciones; y *ii)* no haber señalado “... *su vinculación con la Resolución de Imposición de Sanción, destacando que en el caso de autos fueron emitidas noventa y cinco (95) Resoluciones de la naturaleza descrita...*”, siendo a juicio de la representación fiscal improcedente la declaratoria de prescripción efectuada.

Por su parte, **el tribunal de la causa estimó prescrita** la acción para imponer sanciones referidas a los períodos fiscales correspondientes a la **segunda quincena del mes de noviembre, y primera y segunda quincena del mes de diciembre de 2003**, por haber transcurrido

-a decir del juzgador de la causa- el lapso de cuatro (4) años previsto en el artículo 55 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, contados desde el día siguiente cuando la empresa enteró fuera del plazo legalmente establecido las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado (8 y 20 de enero y, 6 de febrero de 2004), hasta el 15 de agosto de 2008 cuando fue notificada de las *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* emitidas el 13 de agosto de 2008, por lo tanto, se estima -contrariamente a lo denunciado por el Fisco Nacional- que el juez de mérito sí precisó las sanciones que estimó prescritas del acto administrativo impugnado.

En este punto, vale señalar que la recurrente alegó en el recurso contencioso tributario la prescripción del “*derecho de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar los períodos impositivos correspondientes a los meses de noviembre y diciembre de 2003*”, y el tribunal de instancia en su decisión estimó procedente la prescripción de tal derecho, conforme a lo establecido en el artículo 55 (numeral 1) del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

En relación con dicha solicitud y declaratoria judicial, esta Máxima Instancia observa que en la presente causa, el objeto de estudio es la **prescripción de la acción para imponer multas** durante la segunda quincena del mes de noviembre, y la primera y segunda quincena del mes de diciembre de 2003, por cuya razón esta Sala se pronunciará sobre la procedencia del derecho del Fisco Nacional para **sancionar** los ilícitos tributarios acaecidos durante los aludidos períodos fiscales.

Así, para constatar la legalidad del pronunciamiento por parte de la recurrida atinente a la referida consumación de la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para imponer sanciones, esta Sala estima necesario traer a colación el contenido de los artículos 10, 55, 60, 61 y 62 *eiusdem*, cuyos textos disponen:

“**Artículo 10.** *Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera:*

1. Los plazos por años o meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo. El lapso que se cumpla en un día que carezca el mes, se entenderá vencido el último día de ese mes.

2. Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que la ley disponga que sean continuos.

3. En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la Administración Tributaria, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

4. En todos los plazos establecidos en días hábiles se entenderán como días hábiles de la Administración Tributaria.

Parágrafo Único: *Se consideran inhábiles tanto los días declarados feriados conforme a disposiciones legales, como aquellos en los cuales la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público, lo que deberá comprobar el contribuyente o responsable por los medios que determine la ley. (...)*”.

“**Artículo 55.** *Prescriben a los cuatro (4) años los siguientes derechos y acciones:*

1.- El derecho para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios.

2.- La acción para imponer sanciones tributarias, distintas a las penas privativas de la libertad...”. (Resaltado de esta Sala).

“**Artículo 60.** *El cómputo del término de prescripción se contará:*

1.- En el caso previsto en el numeral 1 del artículo 55 de este Código, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se produjo el hecho imponible.

Para los tributos cuya liquidación es periódica se entenderá que el hecho imponible se produce al finalizar el período respectivo.

2.- *En el caso previsto en el numeral 2 del artículo 55 de este Código, desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se cometió el ilícito sancionable...*”.

“**Artículo 61.** *La prescripción se interrumpe, según corresponda:*

1.- *Por cualquier acción administrativa, notificada al sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización y determinación, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo por cada hecho imponible.*

2.- *Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al reconocimiento de la obligación tributaria o al pago o liquidación de la deuda.*

3.- *Por la solicitud de prórroga u otras facilidades de pago.*

4.- *Por la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo.*

5.- *Por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda ejercer el derecho de repetición ante la Administración Tributaria, o por cualquier acto de esa Administración en que se reconozca la existencia del pago indebido o del saldo acreedor.*

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente al día siguiente de aquél en que se produjo la interrupción.

Parágrafo Único: *El efecto de la interrupción de la prescripción se contrae a la obligación tributaria o pago indebido, correspondiente al o los períodos fiscales a que se refiera el acto interruptivo y se extiende de derecho a las multas y a los respectivos accesorios”.*

“**Artículo 62.** *El cómputo del término de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativos o judiciales o de la acción del juicio ejecutivo, hasta sesenta (60) días después de que se adopte resolución definitiva sobre los mismos.*

En el caso de interposición de peticiones o recursos administrativos, la resolución definitiva puede ser tácita o expresa”.

Así, la prescripción como medio de extinción de la obligación tributaria está condicionada a la concurrencia de determinados supuestos como lo son: la inactividad o inercia del acreedor o de la acreedora, el transcurso del tiempo fijado por la Ley, la invocación por parte del interesado o la interesada, que la prescripción no haya sido interrumpida ni se encuentre suspendida. (*Vid.*, fallo de esta alzada número 01189 del 11 de octubre de 2012, caso: *Industria Láctea Torondoy, C.A.*).

De estas condiciones concurrentes deriva que el instituto de la prescripción extintiva aplicado a las obligaciones tributarias y a las facultades de la Administración, está sustentado sobre la base del abandono, silencio o inactividad del acreedor o de la acreedora, durante un período legal concreto que le origina consecuentemente la pérdida de su derecho frente al deudor o la deudora. (*Vid.*, decisión de esta Máxima Instancia número 01303 del 8 de octubre de 2014, caso: *Fernando Sotillo Natera*).

También puede ocurrir que el lapso de prescripción sea interrumpido, lo que genera la desaparición del tiempo transcurrido y, en consecuencia, el período de prescripción se reinicie con un nuevo cómputo a partir de la materialización de la acción que lo interrumpió.

Respecto a este tema, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia número 1120 del 17 de noviembre de 2010, caso: *Distribuidora Algalope, C.A.*, sostuvo lo siguiente: “... *es necesaria una actuación [por parte de la Administración Tributaria] en la cual la conducta desplegada deje en claro la intencionalidad de la potestad administrativa ejercitada, es decir, que del acto en cuestión quede claro que la facultad es ejercitada para proceder al cobro o la intención de cobro de una determinada obligación tributaria, es decir, que el acto en cuestión se baste a sí mismo en cuanto a su contenido para expresar que la administración tributaria pretende fiscalizar los tributos declarados*

para determinar si las cantidades enteradas se correspondían con la obligación legal preestablecida...”. (Interpolado de esta Sala Político-Administrativa).

Por otra parte, el artículo 62 del citado texto normativo tributario, prevé la **suspensión** del término prescriptivo por el ejercicio de un recurso administrativo hasta por sesenta (60) días hábiles después de haber sido decidido, bien sea en forma expresa o tácita.

En cuanto a esta última figura, la Sala ha establecido que no pueden considerarse iniciados los sesenta (60) días hábiles para que cese la suspensión del lapso de prescripción, a partir del momento cuando la Administración Tributaria decide el recurso administrativo fuera del lapso legalmente establecido, pues “... en caso que (...) no decidiera el recurso jerárquico, la suspensión sería indefinida en el tiempo...”. (Vid., sentencias números 01647 y 00960 de fechas 30 de noviembre de 2011 y 18 de junio de 2014, casos: *Bodegón Eurolicores, C.A.* y *Salón Elit, C.A.*, respectivamente).

Bajo las anteriores premisas, esta alzada constata sobre los elementos cursantes en autos, lo siguientes hechos:

1.- La empresa enteró fuera del lapso legalmente establecido, las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado, correspondientes a los períodos impositivos comprendidos desde la segunda quincena del mes de noviembre de 2003 hasta la primera quincena del mes de noviembre de 2007 (folios 65 al 72).

2.- En fecha 15 de agosto de 2008, la sociedad mercantil La Casa de La Caña, C.A., (folios 2 y 61) fue notificada del contenido de noventa y cinco (95) *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* emitidas el 13 de agosto de 2008, las cuales establecieron a cargo de la recurrente la obligación de pagar la cantidad total de diez millones doscientos noventa y dos mil trescientos treinta y cinco bolívares con sesenta y cuatro céntimos (Bs. 10.292.335,64), por concepto de **sanciones de multa** e intereses moratorios, conforme a lo previsto en los artículos 66 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001 (folios 2, 3 y 58 al 62).

3.- El 11 de septiembre de 2008, la empresa apelante interpuso el recurso jerárquico contra las descritas *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* (folios 3 y 57).

4.- En fecha 1º de julio de 2009, fue notificada la recurrente de la *Resolución* signada con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/RNO/DJT/RJ/2009-01934*, emitida por la Administración Tributaria en fecha 23 de junio de 2009, mediante la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico incoado por la contribuyente (folios 55 al 121).

Ahora bien, con la finalidad de precisar -en el caso concreto- la ocurrencia del lapso de prescripción del derecho de la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de los deberes tributarios, esta alzada pasa a realizar las consideraciones siguientes:

Visto que el órgano exactor mediante el procedimiento de verificación realizado a la sociedad mercantil La Casa de la Caña, C.A., en su condición de agente de retención, impuso sanciones de multa y estableció la obligación de pagar intereses moratorios, por el enteramiento tardío de los impuestos al valor agregado retenidos, conforme al artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*; esta Sala considera -atendiendo a lo previsto en el artículo 55 (numeral 2) *eiusdem*- que el lapso para computar la prescripción es de cuatro (4) años, el cual debe comenzar a computarse a partir del **1º de enero del año calendario siguiente a aquél en que se cometió la infracción**, conforme al artículo 60 (numeral 2) del mencionado Código. (Vid., sentencias de la Sala Político Administrativa números 0062, 0129 y 0203, de fechas 16 de febrero de 2017, 23 de febrero de 2017, y 15 de marzo de 2017, casos: *High Impact Design & Entertainment Hide Filial Venezuela, S.A.*, *Disteinsa, C.A.*, y *Pablo Electrónica, C.A.*, respectivamente).

Por consiguiente, de las actas procesales, esta alzada considera que el cómputo de la prescripción debe realizarse de la forma siguiente:

Período Impositivo	Fecha del enteramiento	Fecha de inicio de la prescripción	Fecha de culminación de la prescripción
Segunda quincena del mes de noviembre de 2003	8/01/2004	1º/01/2005	1º/01/2009
Primera quincena del mes de diciembre de 2003	20/01/2004	1º/01/2005	1º/01/2009
Segunda quincena del mes de diciembre de 2003	6/02/2004	1º/01/2005	1º/01/2009

En concatenación con lo anterior, se advierte que el cómputo de la prescripción para imponer sanciones por el enteramiento extemporáneo de las retenciones en materia de impuesto al valor agregado durante los períodos impositivos correspondientes a la **segunda quincena del mes de noviembre, primera y segunda quincena del mes de diciembre de 2003**, iniciado el 1º de enero de 2005, **fue interrumpido** -a tenor de lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 61 del mencionado texto normativo- por la comisión del mismo tipo de ilícito tributario (enteramiento tardío de las retenciones), pues la empresa La Casa de la Caña, C.A., también enteró fuera del plazo legalmente establecido las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado durante los períodos fiscales que van desde la primera quincena del mes de enero de 2005 hasta la primera quincena del mes de noviembre de 2007 (folios 65 al 72).

Siendo sucesivamente interrumpido el lapso prescriptivo para cada uno de los períodos investigados, hasta el 27 de noviembre de 2007, fecha en la cual la empresa también pagó extemporáneamente las retenciones efectuadas en la primera quincena de ese mismo mes (folio 71), según lo contemplado en la *Providencia Administrativa* identificada con las letras y números *SNAT/INTI/GR/RCC/0788* emitida en fecha 12 de noviembre de 2006, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 38.592 del 27 de diciembre del mismo año, mediante la cual fue dictado el *Calendario de Sujetos Pasivos Especiales y Agentes de Retención para el año 2007*. (*Vid.*, fallos de esta Sala números 01189 y 01303 de fechas 11 de octubre de 2012 y 8 de octubre de 2014, casos: *Industria Láctea Torondoy, C.A.*, y *Fernando Sotillo Natera*, respectivamente).

En ese contexto, el término prescriptivo del derecho a imponer sanciones para los períodos correspondientes a la segunda quincena del mes de noviembre, y primera y segunda quincena del mes de diciembre de 2003, **se reinició el 28 de noviembre de 2007**. No obstante, fue interrumpido en fecha 15 de agosto de 2008, cuando la sociedad mercantil La Casa de La Caña, C.A., fue notificada de las noventa y cinco (95) *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* emitidas el 13 de agosto de 2008 (folios 2 y 61). Por lo tanto, el referido plazo se reinició el **16 de agosto de 2008**.

Luego, transcurridos veintiséis (26) días continuos del lapso de prescripción, éste fue **suspendido** en fecha **11 de septiembre de 2008** con la interposición del recurso jerárquico contra las descritas *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* (folios 3 y 57 del expediente judicial).

Sobre esa base, los lapsos dispuestos en los artículos 249, 251 y 254 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable al caso bajo análisis, para decidir el recurso jerárquico, transcurrieron de la manera siguiente:

1.- El 16 de septiembre de 2008, finalizaron los tres (3) días hábiles para admitir el recurso.

2.- El sábado 15 de noviembre de 2008, culminaron los sesenta (60) continuos que tenía la Administración Tributaria para decidir el mencionado recurso jerárquico, por tratarse de un asunto de mero derecho.

Por no haberse pronunciado la Administración Tributaria de forma expresa sobre el recurso jerárquico incoado, en fecha lunes 17 de noviembre de 2008, operó su denegatoria tácita de acuerdo a lo contemplado en los artículos 62 y 255 del señalado texto normativo orgánico.

De esta manera, el lapso prescriptivo se mantuvo **suspendido** por sesenta (60) días hábiles contados desde el 18 de noviembre de 2008 hasta el 12 de febrero de 2009, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 (numeral 2) y 62 *eiusdem*, razón por la cual **continuó su curso a partir del 13 de febrero de 2009**.

En fecha 1° de julio de 2009, la recurrente fue notificada de la *Resolución* distinguida con las letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RNO/DJT/RJ/2009-01934*, emitida por la Administración Tributaria el 23 de junio de 2009, mediante la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico incoado por la empresa La Casa de La Caña, C.A. (folios 55 al 121).

De lo expuesto, la Sala constata en el caso concreto el transcurso sin interrupción de **ciento sesenta y cuatro (164) días** correspondientes al lapso de prescripción para verificar el cumplimiento del deber material relativo a enterar las cantidades retenidas en materia del impuesto al valor agregado en los lapsos fijados por la Administración Tributaria, como se detalla a continuación:

1.- **Veintiséis (26) días continuos**, contados desde el **16 de agosto de 2008** hasta el **11 de septiembre de 2008**, cuando se **suspendió** la prescripción por la interposición del recurso jerárquico.

2.- **Ciento treinta y ocho (138) días**, contados a partir del momento cuando el lapso de prescripción **continuó su curso** en fecha **13 de febrero de 2009** hasta el **1° de julio de 2009**, cuando fue notificada la sociedad mercantil de la *Resolución* signada con las letras y números *SNAT/INTI/ GRTI/RNO/DJT/RJ/2009-01934* emitida por la Administración Tributaria en fecha 23 de junio de 2009.

Por lo tanto, concluye esta alzada que el juez de la causa no actuó conforme a derecho cuando declaró prescrito el derecho de la Administración Tributaria para verificar los deberes tributarios para los períodos fiscales correspondientes a la segunda quince del mes de noviembre, y la primera y segunda quincena del mes de diciembre de 2003, razón por la cual se declara procedente el vicio de falso supuesto denunciado en los términos antes expuestos; en consecuencia, se revoca el pronunciamiento del tribunal de la causa sobre el particular. **Así se decide**.

La errónea interpretación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

La representación del Fisco Nacional sostiene que el tribunal de la causa interpretó erróneamente el Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, por haber estimado el cálculo de las multas impuestas a la recurrente al valor de la unidad tributaria vigente para la fecha del enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado. Sobre el particular, la representación fiscal manifiesta que debe aplicarse la unidad tributaria vigente al momento del pago efectivo de las sanciones.

En este orden de ideas, el juzgador de mérito determinó con base al criterio establecido por esta Sala en sentencia número 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company (Venezuela), S.A.*, que corresponde calcular las multas al valor de la unidad tributaria vigente para la fecha del enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado.

A fin de resolver la indicada denuncia, esta alzada considera necesario exponer lo siguiente:

1.- La Sala Político-Administrativa había venido sosteniendo, el criterio plasmado en su sentencia número 01426 del 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company (Venezuela) S.A.*, el cual estableció que el artículo 94 del

Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, contempla la forma como debía hacerse el cálculo de la sanción de multa cuando el o la contribuyente no entera el tributo retenido o cuando paga de manera extemporánea pero en forma voluntaria el tributo retenido.

En dicho fallo esta Máxima Instancia dejó sentado respecto al segundo de los supuestos mencionados, que la unidad tributaria a tomarse en cuenta en esos casos, es la unidad tributaria vigente para el momento cuando el pago de la obligación principal se realizó, es decir, la vigente para la oportunidad del enteramiento tardío de las retenciones practicadas.

2.- La Sala posteriormente, mediante sentencia número 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 40.648 de fecha 5 de agosto de 2014, replanteó el criterio respecto al alcance del Parágrafo Segundo del artículo 94 del aludido texto normativo, según el cual “... *en el supuesto que el contribuyente [o la 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...*”. (Agregado de la Sala).

Lo anterior se explica en atención a que el Legislador o Legisladora consideró aplicable a las penas pecuniarias, una unidad de medición que permitiera convertir ciertos montos nominales a corrientes o actuales, con la intención de mantener el valor del dinero en resguardo del patrimonio público.

3.- El ilícito tributario establecido en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, sanciona los enteramientos extemporáneos de las retenciones, 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. La norma señalada expresa 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”.

Del tipo tributario arriba transcrito se deduce que el agente de retención receptor del 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 cuando aquél deja de prestar la obligación debida (enterar el impuesto) se perfecciona la infracción, cuya consecuencia es la sanción prevista en la norma citada, la cual se irá incrementando a medida que transcurre el tiempo hasta tanto se satisfaga la obligación principal.

Asimismo, se destaca de la norma comentada que cuando el o la responsable incurre en el aludido ilícito fiscal, la pena que se incrementará por cada mes de retraso en su enteramiento, es decir, a medida de incrementarse la demora del sujeto pasivo mayor será la multa.

Precisado lo anterior, a los efectos del cómputo de la sanción, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 94 *eiusdem*, se estima que en ambos supuestos, la Administración Tributaria estaría obligada a convertir la multa 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 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 esa será la oportunidad del pago de la sanción.

Sin embargo, si el infractor o la infractora no paga la multa, ésta deberá ajustarse permanentemente hasta tanto se efectúe su pago, con la finalidad de que la multa impuesta por no enterar o por enterar tardíamente el tributo retenido no pierda su efecto disuasivo. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Político-Administrativa número 01488 del 30 de octubre de 2014, caso: *Contenedores de Plásticos Consolidados CPC, C.A.*).

Sobre la base de las razones expuestas, esta alzada concluye a los fines del pago de la sanción no se debe aplicar la unidad tributaria vigente al momento que el órgano exactor verifica el ilícito, ni tampoco la vigente cuando el obligado u obligada entera extemporáneamente la retención, **sino aquella que se encuentre en vigor en el momento del pago de la respectiva multa**. Siendo la pretensión del referido ajuste, evitar la pérdida del valor de la sanción **por el transcurso del tiempo**. (*Vid.*, sentencia de esta Máxima Instancia número 01488 del 30 de octubre de 2014, caso: *Contenedores de Plásticos Consolidados CPC, C.A.*).

En el caso del impuesto al valor agregado, una vez recibido por el agente de retención el importe dinerario de parte de los y las contribuyentes, no hay motivos para no enterarlo al Fisco en el tiempo oportuno. Con esta mora en el enteramiento del impuesto, el o la responsable 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 citado texto orgánico tributario, para lo cual el artículo 94 *eiusdem* debe aplicarse con todo rigor.

De allí que, esta Sala Político-Administrativa considere en el caso de enteramientos extemporáneos, que las multas expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente en unidades tributarias correspondientes al momento de la comisión del ilícito, pero se pagarán con el valor de la unidad tributaria vigente para la oportunidad del pago de la referida multa, tal y como lo dispone expresamente el Parágrafo Segundo del comentado artículo 94. **Así se declara**.

En orden a lo anterior, aprecia esta alzada en el caso bajo análisis, que no es punto controvertido el acaecimiento del ilícito referido a enterar extemporáneamente las cantidades retenidas en materia de impuesto al valor agregado, durante los períodos impositivos comprendidos desde la segunda quincena del mes de noviembre de 2003, hasta la primera quincena del mes de noviembre de 2007, por tal razón, las multas aplicadas en las noventa y cinco (95) *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* emitidas el 13 de agosto de 2008, conforme al artículo 113 *eiusdem*, expresadas en términos porcentuales, deben convertirse al equivalente en unidades tributarias correspondientes al momento de la comisión del ilícito y, posteriormente deberán ser pagadas utilizando el valor vigente para la oportunidad del pago de las referidas multas, según lo dispuesto en el aludido Parágrafo Segundo del artículo 94 *eiusdem*. **Así se declara**.

Vistas las razones precedentemente expuestas, este Máximo Tribunal estima procedente la denuncia del Fisco Nacional relativa a la errónea interpretación del Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo; en consecuencia, se revoca el fallo apelado respecto a que corresponde calcular las sanciones impuestas a la recurrente al valor de la unidad tributaria vigente para la fecha del enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado. **Así se declara**.

De la revisión de la sentencia por vía de consulta.

Resueltos como han quedado los recursos de apelación incoados por las partes, debe esta alzada -de acuerdo a lo establecido en el artículo 84 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016, aplicable en razón del tiempo- evaluar la posibilidad de revisar en consulta el pronunciamiento del juez de la causa por el cual consideró aplicable las reglas de la concurrencia de infracciones previstas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para el caso de autos, a las sanciones de multa impuestas; aspecto que a pesar de resultar desfavorable a los intereses de la República, no fue apelado por la representación fiscal.

En este sentido, pasa la Sala a verificar previamente en la decisión judicial sometida a examen, las exigencias plasmadas en las sentencias números 00566, 00812 y 00911 dictadas por este órgano jurisdiccional en fechas 2 de marzo de 2006, 9 de julio y 6 de agosto de 2008, casos: *Agencias Generales Conaven, S.A., Banesco Banco Universal, C.A. e Importadora Mundo del 2000, C.A.*, respectivamente; así como, en el fallo número 2157 del 16 de noviembre de 2007, proferido por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal, caso: *Nestlé de Venezuela, C.A.*, relativos a los requisitos de apelabilidad de las decisiones judiciales, previstos actualmente en el artículo 285 del Código Orgánico Tributario de 2014.

Lo anterior, con exclusión de la valoración sobre la cuantía de la causa, según el criterio de esta Máxima Instancia contenido en la sentencia número 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*, ratificado en la decisión judicial número 00114 del 19 de febrero de 2015, caso: *Sucesión de Carlota Figueredo de Mancera*, en el cual se indicó que el conocimiento en consulta de los fallos que desfavorezcan a la República no será condicionado a una cuantía mínima. Por consiguiente, para la procedencia del aludido privilegio procesal deben considerarse los siguientes requisitos:

1.- Que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación.

2.- Que las mencionadas decisiones judiciales resulten contrarias a las pretensiones de la República.

Por otra parte, de resultar procedente la consulta esta Sala verificará si el fallo: **(i)** se apartó del orden público; **(ii)** violentó normas de rango constitucional o interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia; **(iii)** quebrantó formas sustanciales en el proceso o de las demás prerrogativas procesales; o, **(iv)** si en la decisión hubo una incorrecta ponderación del interés general (*vid.*, decisión de la referida Sala Constitucional número 1071 del 10 de agosto de 2015, caso: *María del Rosario Hernández Torrealba*).

Al aplicar las exigencias indicadas en el referido criterio jurisprudencial al caso bajo análisis, la Sala constata lo descrito a continuación: **a)** se trata de una sentencia definitiva; **b)** dicho fallo resultó parcialmente contrario a las pretensiones de la República; y, **c)** se trata de un asunto de naturaleza tributaria donde se encuentra involucrado el orden público (*vid.*, sentencia de esta Sala Político-Administrativa número 1747 del 18 de diciembre de 2014, caso: *Importaciones Producciones Enológicas, C.A.*), así como, también el interés general, habida cuenta que "... *subyace un eventual menoscabo económico para [el] patrimonio...*" de la República. (*Vid.*, el aludido fallo de la Sala Constitucional número 1071 del 10 de agosto de 2015), lo cual pudiera perjudicar el correcto funcionamiento del Estado, razones estas que a juicio de este Alto Tribunal hacen **procedente la consulta**. (Agregado de esta Sala Político-Administrativa). **Así se declara.**

Determinada la procedencia del aludido privilegio procesal a favor del mencionado Instituto, esta alzada pasa a examinar en consulta la decisión de instancia y, en tal sentido, observa:

El artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable al caso bajo análisis en razón del tiempo, dispone lo siguiente:

“Artículo 81: Cuando concurran dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad y de otro delito no tipificado en este Código.

Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de los restantes.

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

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

La disposición citada establece la institución de la concurrencia o concurso de ilícitos tributarios, entendida como la comisión de **dos o más infracciones de la misma** o diferente **índole**, verificados en un mismo procedimiento fiscalizador. (*Vid.*, sentencia de esta Sala número 00196 del 12 de febrero de 2014, caso: *Venecia Ship Service, C.A.*).

En sintonía con lo precedente, cabe resaltar que en los supuestos de sanciones pecuniarias donde se configure la concurrencia de infracciones en materia tributaria, se aplicará la aludida figura jurídica tomando la sanción más grave, a la cual se le adicionará la mitad de las otras penas, correspondientes a las actuaciones antijurídicas cometidas. (*Vid.*, fallo de esta alzada número 00435 de fecha 26 de marzo de 2014, caso: *Petrotex, C.A.*).

Al circunscribir el análisis al caso bajo estudio, se constata que la Administración Tributaria mediante noventa y cinco (95) *Resoluciones de Imposición de Sanciones e Intereses Moratorios* emitidas el 13 de agosto de 2008, impuso a cargo de la sociedad mercantil La Casa de La Caña, C.A., sanciones de multa conforme a lo dispuesto en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para el caso de autos, por haber enterado fuera del lapso legalmente previsto las cantidades retenidas en materia de impuesto al valor agregado, durante los períodos impositivos comprendidos desde la segunda quincena del mes de noviembre de 2003 hasta la primera quincena del mes de noviembre de 2007.

Dichos actos administrativos fueron **confirmados** por *Resolución* identificada con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/RNO/DJT/RJ/2009-01934* dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fecha 23 de junio de 2009, que declaró sin lugar el recurso jerárquico interpuesto por la sociedad de comercio recurrente.

De esta manera, se observa que por haber incurrido empresa en ilícitos materiales en materia de impuesto al valor agregado durante varios períodos fiscales, ciertamente corresponde imponer la sanción prevista en el artículo 113 del citado texto orgánico tributario, para cuyo cálculo deben aplicarse las reglas de concurrencia dispuestas en el artículo 81 *eiusdem*, tomando la cantidad de diecisiete mil trescientos sesenta y siete con ochenta y seis unidades tributarias (17.367,86 U.T.), como la pena más grave aumentada con la mitad de las otras sanciones, tal como lo determinó el tribunal de la causa (folios 58 al 61 del expediente judicial). **Así se decide.**

Con fundamento en lo antes expuesto, se declara sin lugar la apelación incoada por la contribuyente y parcialmente con lugar la apelación ejercida pro el Fisco Nacional, por cuya razón se confirma del fallo apelado lo referente a: **(i)** no hubo violación del derecho al debido proceso al haber la Administración Tributaria aplicado el procedimiento de verificación; y **(ii)** la sanción de multa impuesta no vulnera los principios de racionalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad del tributo. Asimismo, se revoca de la sentencia lo atinente a: **(i)** la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de los deberes tributarios para los períodos fiscales correspondientes a la segunda quincena del mes de noviembre, y la primera y segunda quincena del mes de diciembre de 2003; y **(ii)** corresponde calcular las multas impuestas a la recurrente al valor de la unidad tributaria vigente a la fecha del enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado. **Así se decide.**

Sobre la base de los argumentos expresados, debe esta Máxima Instancia declarar parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad mercantil La Casa de La Caña, contra la prenombrada *Resolución* distinguida con las letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RNO/ DJT/RJ/2009-01934* de fecha 23 de junio de 2009, la cual queda firme, excepto en lo atinente al cálculo de las multas impuestas. **Así se establece.**

Finalmente, se ordena a la Administración Tributaria realizar el recálculo de las multas impuestas y emitir nuevas *Planillas de Liquidación*, en los términos antes expuestos. **Así se declara.**

Por último, declarado parcialmente con lugar como ha quedado el recurso contencioso tributario, **no procede** la condenatoria en costas procesales en virtud de no haber vencimiento total de las partes, conforme a lo preceptuado en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se decide.**

VI DECISIÓN

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

1.- **SIN LUGAR** la apelación ejercida por el apoderado judicial de la sociedad mercantil **LA CASA DE LA CAÑA, C.A.**; y **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación incoado por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva identificada con las letras y números PJ602012000326 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Nor-Oriental el 14 de agosto de 2012, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, en consecuencia:

1.1.- Se **CONFIRMA** de la referida sentencia, lo relacionado a: **(i)** no hubo violación del derecho al debido proceso al haber la Administración Tributaria aplicado el procedimiento de verificación; y **(ii)** las sanciones de multa impuestas no vulneran los principios de racionalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad del tributo.

1.2.- Se **REVOCA** del fallo lo referido a: **(i)** la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para imponer sanciones tributarias para los períodos fiscales correspondientes a la segunda quincena del mes de noviembre, y la primera y segunda quincena del mes de diciembre de 2003; y **(ii)** corresponde calcular las multas al valor de la unidad tributaria vigente para la oportunidad del enteramiento de las retenciones practicadas en materia del impuesto al valor agregado.

2.- **PROCEDE LA CONSULTA** de la decisión definitiva en lo que respecta a la aplicación de las reglas de la concurrencia a las sanciones de multas impuestas, lo cual se **CONFIRMA**.

3.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la representación judicial de la empresa recurrente, contra la prenombrada *Resolución* distinguida con el alfanumérico *SNAT/INTI/GRTI/RNO/DJT/RJ/2009-01934* de fecha 23 de junio de 2009, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, la cual queda **FIRME** excepto en lo atinente al cálculo de las multas impuestas.

Se ordena a la Administración Tributaria realizar el recálculo de las multas impuestas y emitir nuevas *Planillas de Liquidación*, en los términos expuestos en la motiva de este fallo.

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES en virtud de no haber vencimiento total de las partes.

Publíquese, regístrese y notifíquese. Devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los 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
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente
- Ponente
**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° 00296.

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD