



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
EN SU NOMBRE

**EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

Magistrada Ponente: **EULALIA COROMOTO GUERRERO RIVERO**  
**EXP. Núm. 2016-0705**

Mediante Oficio Núm. 9.334 de fecha 5 de octubre de 2016, recibido el día 28 del referido mes y año, el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala Político-Administrativa las actuaciones contenidas en el expediente Núm. AP41-U-2008-000057 (de su nomenclatura), contentivo de los recursos de apelación ejercidos en fechas 21 de junio y 9 de agosto de 2016, el primero, por la abogada Anamar Herrera, INPREABOGADO Núm. 189.765, actuando como sustituta del Procurador General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**; y el segundo, por la abogada Elvira Dupouy, INPREABOGADO Núm. 21.057, actuando como apoderada judicial de la sociedad mercantil **TELCEL, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda) el 7 de mayo de 1991, bajo el Núm. 16, Tomo 67-A-Sgdo., cuya última reforma estatutaria fue registrada en fecha 17 de enero de 2012, bajo el Núm. 1, Tomo 9-A-Sgdo., en la que consta el cambio de denominación social de la empresa a Telefónica Venezolana, C.A.; representación que se evidencia de instrumentos poderes insertos a los folios 271 al 275 y 24 al 28 de las actas procesales, respectivamente; contra la sentencia definitiva Núm. 1768 dictada por el prenombrado Tribunal en fecha 3 de mayo de 2016, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos el 25 de enero de 2008.

El aludido recurso fue incoado contra la Resolución Núm. GGSJ/GR/DRAAT/2007-2930 de fecha 17 de diciembre de 2007, dictada por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) que decidió sin lugar el recurso jerárquico ejercido el 15 de febrero de 2007, y en consecuencia, anuló las planillas por concepto de sanciones de multa emitidas en bolívares, confirmó los montos correspondientes a intereses moratorios, y ordenó emitir nuevas planillas expresadas en unidades tributarias *“que correspondan al momento de la comisión del ilícito, para luego establecer su valor al momento del pago”*, cuyas determinaciones -representadas en moneda actual- están contenidas en los actos administrativos siguientes:

1.- Resolución Culminatoria de Fiscalización, Aceptación Parcial del Reparó y Pago del Tributo Omitido Núm. GRTICE/RC/DF-0221/2005-54-3496 de fecha 14 de diciembre de 2006, en materia de impuesto al valor agregado para los períodos de imposición comprendidos desde enero de 2003 hasta febrero de 2005, mediante la

cual la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) aplicó penas pecuniarias, de acuerdo a lo previsto en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, por el monto de dieciséis mil seiscientos ochenta y tres con sesenta unidades tributarias (16.683,60 U.T.), equivalentes a la cantidad de quinientos sesenta mil quinientos sesenta y ocho bolívares con noventa y ocho céntimos (Bs. 560.568,98), utilizando el valor de la unidad tributaria de treinta y tres bolívares con sesenta céntimos (Bs. 33,60), y ordenó cobrar los intereses moratorios por la cifra de un millón ochocientos dieciséis mil doscientos sesenta y ocho bolívares con veintiocho céntimos (Bs. 1.816.268,28), siendo la totalidad de los montos antes mencionados la cantidad de dos millones trescientos setenta y seis mil ochocientos treinta y siete bolívares con veintiséis céntimos (Bs. 2.376.837,26).

2.- Resolución Culminatoria de Fiscalización, Aceptación Parcial del Reparó y Pago del Tributo Omitido Núm. GRTICE-RC-DF-0351-2006-09-3753 de fecha 26 de diciembre de 2006, en materia de impuesto al valor agregado para los períodos de imposición comprendidos desde enero hasta diciembre de 2002, en la cual la Gerencia antes mencionada impuso sanción de multa a dicha contribuyente por la cifra de dos mil setecientos sesenta y ocho con treinta y un unidades tributarias (2.768,31 U.T.), equivalente al monto de noventa y tres mil quince bolívares con treinta y seis céntimos (Bs. 93.015,36), utilizando el importe de la unidad tributaria de treinta y tres bolívares con sesenta céntimos (Bs. 33,60), y ordenó cobrar los intereses moratorios por la suma de cuatrocientos diecisiete mil setecientos veintiún bolívares (Bs. 417.721,00), cuyo monto total asciende a quinientos diez mil setecientos treinta y seis bolívares con treinta y seis céntimos (Bs. 510.736,36).

En fecha 3 de octubre de 2016 el Tribunal de la causa oyó en ambos efectos las apelaciones planteadas y ordenó la remisión del expediente a esta Máxima Instancia, a través del precitado oficio.

El 9 de noviembre de 2016 se dio cuenta en Sala, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se designó ponente a la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar las apelaciones.

El 29 de noviembre de 2016 comparecieron ante esta Sala a los fines de fundamentar las apelaciones, los abogados William Martín Ferrer y Rafael Tobía, INPREABOGADO Núms. 100.460 y 107.553, respectivamente, actuando el primero como sustituto del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, y el segundo como apoderado judicial de la contribuyente; según consta en documentos poderes cursantes a los folios 24 al 28 y 318 al 321 del expediente judicial.

Mediante escrito de fecha 8 de diciembre de 2016 el representante de la República dio contestación a los fundamentos de la apelación de la contribuyente. Asimismo, el 12 del mismo mes y año, la abogada Elvira Dupouy, ya identificada, actuando como apoderada judicial de la sociedad mercantil Telcel, C.A. contestó la apelación del Fisco Nacional.

El 15 de diciembre de 2016, de conformidad con lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y vencidos los lapsos para la fundamentación y contestación de la apelación, se dejó constancia que la presente causa entró en estado de sentencia.

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

Realizado el estudio de las actas procesales, pasa esta Sala Político-Administrativa a decidir con fundamento en las siguientes consideraciones:

## I ANTECEDENTES

Mediante Resolución Culminatoria de Fiscalización, Aceptación Parcial del Reparó y Pago del Tributo Omitido (Artículo 186 del Código Orgánico Tributario) Núm. GRTICE-RC-DF-0221/2005-54-3496 de fecha 14 de diciembre de 2006, notificada el 12 de enero de 2007, la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), como consecuencia de la aceptación parcial por parte de la contribuyente de las objeciones fiscales contenidas en el Acta de Reparó GRTICE-RC-DF-0221/2005-53, notificada el 31 de julio de 2006, en materia de impuesto al valor agregado para los períodos de imposición comprendidos desde enero 2003 hasta febrero 2005, por concepto de “*créditos fiscales no procedentes deducidos en exceso por la no aplicación de la prorrata entre operaciones gravadas y totales no procedentes por la cantidad de Bs. 3.495.277.622,65*”, y “*visto que [la contribuyente] presentó las declaraciones sustitutivas y efectuó el pago respectivo dentro del plazo previsto (...) en fecha 21 de agosto de 2006, en la oficina receptora de fondos nacionales del Banco Industrial de Venezuela, ubicada en la Torre SENIAT, Plaza Venezuela, Caracas*” (agregado de la Sala), la Administración Tributaria, “*en uso de sus facultades legales*” aplicó la sanción de multa establecida en el Parágrafo Segundo del artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, consistente en el diez por ciento (10%) del tributo omitido, en concordancia con lo previsto en el Parágrafo Segundo del artículo 94 *eiusdem*, quedando la pena pecuniaria determinada de la manera siguiente:

“(…)”

<b>Períodos de Imposición</b>	<b>Impuesto pagado (Bs.) A</b>	<b>Multa Art. 111 10% (Bs.) B = A x 10%</b>	<b>Valor de la UT Inicial C</b>	<b>Multa en UT D = B / C</b>	<b>Valor UT actual E</b>	<b>Total Multa (Bs.) F = D x E</b>
Enero a febrero 2003	307.935.322,27	30.793.532,28	14.800,00	2.080,64	33.600,00	69.909.640,73
Marzo 2003 a febrero 2004	1.589.527.803,23	158.952.780,32	19.400,00	8.193,44	33.600,00	275.299.660,77
Marzo 2004 a enero 2005	1.506.083.396,24	150.608.339,62	24.700,00	6.097,50	33.600,00	204.876.121,92
Febrero 2005	91.731.100,91	9.173.110,91	29.400,00	312,01	33.600,00	10.483.554,39

	<b>3.495.277.622,65</b>	<b>349.527.762,27</b>		<b>16.683,60</b>		<b>560.568.977,80</b>
--	-------------------------	-----------------------	--	------------------	--	-----------------------

*Nota: C = Valor de la UT al momento de la comisión del ilícito según Gaceta Oficial Nros. 37.397, 37.625, 37.877 y 38.116, de fechas 05/03/2002, 05/02/2003, 11/02/2004 y 27/01/2005, respectivamente.*

(...)

La sanción de multa impuesta representa en moneda actual la cantidad de quinientos sesenta mil quinientos sesenta y ocho bolívares con noventa ocho céntimos (Bs. 560.568,98). Adicionalmente, la actuación fiscal calculó los intereses moratorios de conformidad con lo previsto en el artículo 66 *eiusdem*, por el monto vigente de un millón ochocientos dieciséis mil doscientos sesenta y ocho bolívares con veintiocho céntimos (Bs. 1.816.268,28).

En fecha 12 de enero de 2007, la aludida Gerencia también notificó la Resolución Culminatoria de Fiscalización, Aceptación Parcial del Reparó y Pago del Tributo Omitido (Artículo 186 del Código Orgánico Tributario) Núm. GRTICE-RC-DF-0351/2006-09-3753 emitida el 26 de diciembre de 2006, como consecuencia de la aceptación parcial y pago por parte de la contribuyente de las objeciones fiscales contenidas en el Acta de Reparó GRTICE-RC-DF-0351/2006-08; notificada en fecha 21 de octubre de 2006, en materia de impuesto al valor agregado para los períodos de imposición comprendidos desde enero hasta diciembre de 2002, por concepto de “*créditos fiscales no procedentes deducidos en exceso por la no aplicación de la prorrata entre operaciones gravadas y totales por la cantidad de Bs. 404.379.907,84*”, y “*visto que presentó las declaraciones sustitutivas y efectuó el pago dentro del plazo previsto (...) en fecha 15 de noviembre de 2006, en la Oficina Receptora de Fondos Nacionales del Banco Industrial de Venezuela, ubicada en la Torre SENIAT, Plaza Venezuela, Caracas*”, la Administración Tributaria, “*en uso de sus facultades legales*” aplicó la sanción de multa establecida en el Parágrafo Segundo del artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, consistente en el diez por ciento (10%) del tributo omitido, en concordancia con lo previsto en el Parágrafo Segundo del artículo 94 *eiusdem*, quedando la pena pecuniaria determinada de la manera siguiente:

“(...)

<b>Períodos de Imposición</b>	<b>Impuesto pagado (Bs.) A</b>	<b>Multa Art. 111 10% (Bs.) B = A x 10%</b>	<b>Valor de la UT Inicial C</b>	<b>Multa en UT D = B / C</b>	<b>Valor UT actual E</b>	<b>Total Multa (Bs.) F = D x E</b>
Enero 2002	21.387.494,23	2.138.749,42	13.200	162,03	33.600	5.444.089,44
Febrero 2002	22.589.941,54	2.258.994,15	13.200	171,14	33.600	5.750.166,94
Marzo 2002	20.400.862,34	2.040.086,23	14.800	137,84	33.600	4.631.547,13
Abril 2002	32.830.699,06	3.283.069,91	14.800	221,83	33.600	7.453.456,00
Mayo 2002	21.845.056,85	2.184.505,69	14.800	147,60	33.600	4.959.418,31
Junio 2002	27.278.869,31	2.727.886,93	14.800	184,32	33.600	6.193.040,60
Julio 2002	24.063.313,50	2.406.331,35	14.800	162,59	33.600	5.463.022,52
Agosto 2002	32.955.388,43	3.295.538,84	14.800	222,67	33.600	7.481.763,86
Septiembre 2002	47.423.816,52	4.742.381,65	14.800	320,43	33.600	10.766.488,07
Octubre	62.476.058,23	6.247.605,82	14.800	422,14	33.600	14.183.753,76

2002						
Noviembre 2002	61.260.916,21	6.126.091,62	14.800	413,93	33.600	13.907.883,68
Diciembre 2002	29.867.491,60	2.986.749,16	14.800	201,81	33.600	6.780.727,82
<b>TOTALES</b>	<b>404.379.907,84</b>	<b>40.437.990,78</b>		<b>2.768,31</b>		<b>93.015.358,14</b>

Nota: C = Valor de la UT al momento de la comisión del ilícito según Gaceta Oficial Nros. 37.194 y 37.397, publicadas en fechas 10/05/2001 y 05/03/2002, respectivamente. Valor de la UT al momento de la emisión de la presente Resolución, según Gaceta Oficial N° 38.350 de fecha 04/01/2006.

(...)

La cifra total mostrada en el cuadro representa en moneda actual la cantidad de noventa y tres mil quince bolívares con treinta y seis céntimos (Bs. 93.015,36). Asimismo, la actuación fiscal calculó los intereses moratorios de conformidad con lo previsto en el artículo 66 *eiusdem*, por el monto vigente de cuatrocientos diecisiete mil setecientos veintiún bolívares (Bs. 417.721,00).

Por disconformidad con las referidas resoluciones, la apoderada judicial de la sociedad mercantil Telcel, C.A. ejerció el 15 de febrero de 2007 el recurso jerárquico, el cual fue declarado sin lugar mediante la Resolución Núm. GGSJ/GR/DRAAT/2007-2930 de fecha 17 de diciembre de 2007, y en consecuencia, confirmó los montos correspondientes a intereses moratorios (Bs. 1.816.268,28 y Bs. 417.721,00), anuló las planillas por concepto de multas emitidas en bolívares (Bs. 560.568,98 y Bs. 94.015,36) y ordenó emitir nuevas planillas expresadas en unidades tributarias “que correspondan al momento de la comisión del ilícito, para luego establecer su valor al momento del pago, tal como se detalla a continuación”:

“(...)

**Resolución N° GRTICE-RC-DF-0221/2005-54-3496;**

<b>MULTA Bs.</b>
<b>16.683,60 U.T.</b>

**Resolución N° GRTICE-RC-DF-0351/2006-09-3753;**

<b>MULTA Bs.</b>
<b>2.763,31 U.T.</b>

(...). (Mayúsculas y resaltado de la fuente).

Contra la decisión del superior jerárquico, el apoderado judicial de la empresa Telcel, C.A. interpuso el recurso contencioso tributario en fecha 25 de enero de 2008, bajo los argumentos siguientes:

Esgrimió la nulidad de la Resolución N° GGSJ/GR/DRAAT/2007-2930 por cuanto los intereses moratorios fueron pagados por su representada en fecha 14 de febrero de 2007.

Alegó que la mencionada resolución adolece de nulidad debido a que le impuso a su mandante una pena pecuniaria equivalente al diez por ciento (10%) del tributo omitido de acuerdo al Parágrafo Segundo del artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, y ordenó la conversión del valor de la unidad tributaria para el momento del pago y no para el momento de la comisión del ilícito.

Agregó la recurrente que reconoce la procedencia de la sanción impuesta por la aceptación de las Actas de Reparación, sin embargo rechaza su *quantum* según la unidad tributaria para la fecha del pago.

Manifestó la inconstitucionalidad de las penas pecuniarias por violar el principio de irretroactividad de la ley, ya que la Administración Tributaria estableció el monto del tributo omitido y calculó la sanción de multa en términos porcentuales para luego convertir dicha cantidad en unidades tributarias de acuerdo con su valor para la fecha en que se cometieron los ilícitos, ajustando su monto al equivalente de la unidad tributaria vigente para el momento de la emisión de la resolución recurrida.

Indicó que los Parágrafos Primero y Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, son inconstitucionales al establecer que las sanciones deben calcularse según el valor de la unidad tributaria para el momento del pago, por lo que solicitó la desaplicación del aludido Parágrafo Segundo, con fundamento en los artículos 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y 20 del Código de Procedimiento Civil.

## II DECISIÓN APELADA

Mediante sentencia definitiva Núm. 1768 de fecha 3 de mayo de 2016, el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil Telcel, C.A., con fundamento en lo siguiente:

*“(…) De la lectura efectuada a toda la documentación que corre inserta en el expediente, se desprende que la controversia planteada en el caso sub júdice se contrae a determinar la procedencia o no de los siguientes argumentos: i) Vicio de falso supuesto al determinar intereses moratorios, ii) Inconstitucionalidad de la multa por la aplicación del valor de la unidad tributaria al momento de la emisión de la resolución impugnada.*

### ***i) Vicio de falso supuesto al determinar intereses moratorios***

*Observa esta juzgadora que la recurrente aduce que la resolución adolece de nulidad, por cuanto los intereses moratorios ya fueron pagados por la recurrente en fecha 14 de febrero de 2007, según se desprende de las planillas para pagar liquidación formularios H-01 07 N° 0914407 con su correspondiente planilla de liquidación N-6015000401, número de liquidación 11 10 01 2 38 000401 y H-01 07 N° 0914539 con su correspondiente planilla de liquidación N-6015000414, número de liquidación 11-10-01-2-38-000414, por las cantidades de Bs. 1.816.268.276,00 ahora reexpresada en Bs. 1.816.268,27 y 417.720.999,00 ahora reexpresada en Bs. 417.720,99 respectivamente, ambas con el sello del Banco Industrial de Venezuela, taquilla SENIAT de Plaza Venezuela.*

*Al respecto, consta a los folios 159 al 164 del expediente judicial Planillas de Liquidación planilla de liquidación N-6015000401, número de liquidación 11 10 01 2 38 000401 y H-01 07 N° 0914539 con su correspondiente planilla de liquidación N-6015000414, número de liquidación 11-10-01-2-38-000414, por las cantidades de Bs. 1.816.268.276,00 ahora reexpresada en Bs. 1.816.268,27 y 417.720.999,00 ahora reexpresada en Bs. 417.720,99 respectivamente, debidamente pagada, por cuanto se evidencia sello húmedo en cada una, que se lee ‘Banco Industrial de Venezuela. Agencia SENIAT. Plaza Venezuela, 14 FEB.*

2007', en el que validan las cantidades recibidas de Bs. 1.816.268.276,00 y Bs. 417.720.999,00, en ese orden respectivo.

Bajo este contexto, entiende esta Juzgadora que la empresa TELCEL, C.A., acreditó fehacientemente haber pagado los intereses moratorios, razón por la cual se declara improcedente la determinación de los intereses moratorios. **Así se decide.**

**ii) Inconstitucionalidad de la multa por la aplicación del valor de la unidad tributaria al momento de la emisión de la resolución impugnada**

Aprueba que la recurrente manifiesta la inconstitucionalidad de las sanciones por violar el principio de irretroactividad de la ley, ya que la Administración Tributaria estableció el monto del tributo omitido, calculando la multa en términos porcentuales del 10% por ciento para luego convertir dicha cantidad en Unidades Tributarias de acuerdo con su valor para la fecha en que se cometieron los ilícitos, ajustando el monto de la multa al valor de la unidad tributaria vigente para el momento de la emisión de la resolución recurrida.

Además, la recurrente solicita desaplicar por inconstitucionalidad y con fundamento en el artículo 334 de la Constitución y 20 del Código de Procedimiento Civil, el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, por transgredir normas constitucionales.

En este sentido, con relación al valor en bolívares que debe tomarse en cuenta para el cálculo de la sanción de multa expresada en Unidades Tributarias, la Sala Político Administrativa de nuestro Tribunal Supremo de Justicia en sentencia No. 00815 del 04 de junio de 2014, señaló que para el caso de las multas previstas en el Código Orgánico Tributario, expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias que correspondan al momento de la comisión del ilícito y a los efectos del pago, se tomará en cuenta para su cálculo el valor de la Unidad Tributaria vigente para el momento del pago de la multa respectiva, todo ello con la finalidad de que la sanción no pierda su valor con el transcurso del tiempo.

Así, aplicando la jurisprudencia supra señalada al caso de autos, este Tribunal observa que el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, no infringe o vulnera principios constitucionales, sino, tal y como lo indica la sentencia citada, establece un mecanismo del cual se vale el legislador para evitar que el transcurso del tiempo invalide o disminuya los efectos de la sanción que ha pretendido fijar como consecuencia de un ilícito tributario, razón por la cual declara improcedente el alegato del vicio de falso supuesto de derecho y la desaplicación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001. **Así se decide.**

(...) Por las razones antes expuestas, este Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario, administrando justicia, en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil 'TELCEL, C.A.', contra de la **Resolución N° GGSJ/GR/DRAAT/2007-2930** de fecha diecisiete (17) de diciembre del 2007, emanada de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), notificada a la contribuyente el diecinueve (19) de diciembre de 2007.

En consecuencia:

**PRIMERO:** Se declara **NULA** los intereses moratorios correspondientes a enero 2003 a febrero de 2005 por haber sido pagados.

**SEGUNDA:** Se **CONFIRMA** las multas por las cantidades de **DIECISÉIS MIL SEISCIENTAS OCHENTA Y TRES CON SESENTA UNIDADES TRIBUTARIAS (16.683,60 U.T.)** y **DOS MIL SETECIENTAS SESENTA Y OCHO CON TREINTA Y UN**

**UNIDADES TRIBUTARIAS (2.768,31 U.T.).** *A los efectos del pago, se tomará en cuenta para su cálculo el valor de la Unidad Tributaria vigente para el momento del pago de la multa respectiva.*

**TERCERO:** *Dada la naturaleza del fallo, no hay condenatoria en costas. (...)*". (Sic). (Destacado del fallo).

### III FUNDAMENTOS DE LAS APELACIONES

#### Del Fisco Nacional

Mediante escrito consignado el 29 de noviembre de 2016 el abogado William Martín Ferrer, antes identificado, actuando como sustituto del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, fundamentó la apelación denunciando que el Tribunal de instancia incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho "*en cuanto a la parte accesorio de los intereses moratorios correspondientes a enero 2003 a febrero 2005 por haber sido pagados, pues se sostiene que la empresa TELCEL, C.A., acreditó fehacientemente los intereses moratorios y al ser confirmados mediante la Resolución No. GGSJ/GR/DRAAT/2007-2930, de fecha 17 de diciembre de 2007, emanada de la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT, son improcedentes*".

Agrega la representación fiscal que la Jueza de instancia "*incurrió en una suposición falsa al considerar improcedente la liquidación de intereses, ya que la Administración Tributaria Regional ordenó cobrar los intereses moratorios por la cantidad de Bs. 1.816.268,28, por impuestos dejados de pagar por la contribuyente en materia de Impuesto al Valor Agregado, para los períodos de imposición comprendidos desde enero 2003 hasta febrero 2005, ambos inclusive y por la cantidad de Bs. 417.721,00, por impuestos dejados de pagar por la contribuyente por el mismo concepto, para los períodos de imposición comprendidos desde enero 2002 hasta diciembre 2002, y así [pide] sea declarado*". (Sic). (Agregado de la Sala).

Con fundamento en lo expuesto, solicita se declare con lugar la apelación incoada y "*en el supuesto negado*", "*se exima de costas procesales a la República (...) en aplicación del criterio sentado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, a través de la sentencia No. 1238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso Julián Isaías Rodríguez (...)*".

#### De la contribuyente

En fecha 29 de noviembre de 2016, el abogado Rafael Tobía, ya identificado, actuando como apoderado judicial de la empresa Telcel, C.A., consignó escrito contentivo de la fundamentación de la apelación en el que denunció:

1) "*Violación del principio constitucional de seguridad jurídica así como de los principios de confianza legítima y expectativa plausible*".

Al respecto, el apoderado judicial de la contribuyente solicita "*se declare la nulidad de la sentencia objeto de impugnación en lo que respecta a la confirmación de las multas impuestas, por violar el principio constitucional de seguridad jurídica de [su] representada, ya que el Tribunal a quo fundamentó su decisión en el criterio establecido en una sentencia de esta Sala [Núm. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: Tamayo &*



Cia., S.A.] y la aplicó con efectos *ex tunc*, contrariamente a lo establecido en la misma sentencia, en evidente detrimento de la seguridad jurídica, la confianza legítima y la expectativa plausible (...). (Agregados de la Sala).

2) “**Inconstitucionalidad de la sanción de multa por la aplicación del valor de la unidad tributaria vigente al momento del pago**”.

Aduce el representante judicial de la empresa Telcel, C.A. que el Tribunal de instancia ha debido desaplicar la disposición contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, por cuanto el “*régimen de actualización de las sanciones de multa a través del ajuste de su valor en función de la variación de la UT que establece el [referido] artículo, aplicable racione temporis, supone el desconocimiento de las garantías constitucionales que son la base del sistema tributario*”. (Agregado de la Sala).

Con fundamento en la anterior denuncia, sostiene el apelante que tal mecanismo de actualización de la sanción de multa, fundamentado en lo previsto en el Parágrafo Tercero del artículo 3 del Código Orgánico Tributario de 2001, “*es errado, al violar los siguientes principios constitucionales:*” “*principio de legalidad, principio de tipicidad e irretroactividad de la ley*”; asimismo, denuncia la violación “*del principio de capacidad contributiva, proporcionalidad y razonabilidad, así como el principio de libertad económica*”.

En razón de las alegaciones expuestas, solicita se declare con lugar la apelación ejercida “*contra todo aquello que le resultó desfavorable*”.

#### IV CONTESTACIÓN A LAS APELACIONES

##### **Fisco Nacional**

Mediante escrito de fecha 8 de diciembre de 2016 el abogado William Martín Ferrer, antes identificado, actuando como sustituto del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, dio contestación a los fundamentos de la apelación de la contribuyente en los términos siguientes:

Con relación a la “*presunta violación a los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y expectativa plausible:*” concluye que “*en el caso de autos no existe violación a ningún principio legal ni a criterio jurisprudencial alguno, que haga procedente la nulidad del referido fallo como lo pretenden hacer valer los apoderados judiciales de la recurrente, en virtud que el criterio aplicado en la sentencia recurrida, se adapta correctamente a la norma prevista en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, [aplicable en razón del tiempo] (...) por cuanto (...) eran procedentes para el momento de la emisión de los referidos actos recurridos*”. (Interpolado de esta Sala).

En cuanto a la solicitud de la contribuyente de desaplicación por inconstitucionalidad del Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 *eiusdem*, alega la representación fiscal que “*las normas establecidas en el [referido] Código, son de obligatoria aplicación para la Administración Tributaria y su aplicación no representa violación de principio constitucional alguno, sino desarrollo competencial del marco de acción de la Administración Tributaria; sin embargo, en el supuesto negado que ese fuera el caso,*

correspondería a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia pronunciarse sobre la inconstitucionalidad o ilegalidad de una norma”. (Agregado de la Sala).

### **Contribuyente**

En fecha 13 de diciembre de 2016, la representación judicial de la empresa Telcel, C.A. contestó la fundamentación de la apelación de la República alegando el decaimiento del “*interés procesal*” del órgano fiscal para apelar de la sentencia por cuanto “*la pretensión relativa a los accesorios de la obligación tributaria que constituyeron tales intereses, fue satisfecha mediante el pago efectuado*”, y que en caso contrario, “*se estaría en presencia de un enriquecimiento sin causa para la República*”; adicionalmente, considera defectuosa tal apelación “*por no haber sido denunciados los vicios por los cuales debía ser revocada la sentencia*”.

## **V**

### **CONSIDERACIONES PARA DECIDIR**

Corresponde a esta Máxima Instancia pronunciarse sobre el recurso de apelación ejercido tanto por el sustituto del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, como por el apoderado judicial de la empresa Telcel, C.A. y al respecto observa lo siguiente:

En razón de la declaratoria contenida en la sentencia recurrida, así como de las alegaciones formuladas en su contra por las partes y sus respectivas contestaciones, se advierte que la controversia se circunscribe a determinar si el fallo apelado incurrió en: i) el vicio de falso supuesto de hecho por considerar pagados los intereses moratorios, calculados conforme al artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo; ii) la violación a los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y expectativa plausible por aplicación de un criterio con carácter retroactivo; iii) inobservancia de la solicitud de desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del artículo 94 *eiusdem*.

Previo al análisis de los vicios mencionados, esta Sala considera pertinente resaltar que en el presente caso el recurso contencioso tributario fue incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, pedimento no resuelto por el *a quo* durante la sustanciación del aludido medio de impugnación judicial ni considerado al proferir su fallo, y respecto al cual esta Máxima Instancia no se pronunciará por ser de carácter accesorio y provisional a la acción principal de nulidad, cuyo fondo corresponde ahora conocer. Así se declara.

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

#### **Vicio de falso supuesto de hecho**

La representación judicial del Fisco Nacional alega en su escrito de apelación que el fallo de instancia incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho al considerar improcedentes los intereses moratorios correspondientes a los períodos impositivos comprendidos desde enero 2002 hasta febrero 2005 “*por haber sido pagados*” al sostener que la empresa Telcel, C.A. “*acreditó fehacientemente*” su pago, por tanto, nula su confirmatoria mediante la Resolución Núm. GGSJ/GR/DRAAT/2007-2930 de fecha 17 de diciembre de 2007, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

En relación con este alegato la representación judicial de la contribuyente afirma el decaimiento del “*interés procesal*” del órgano fiscal para apelar por cuanto “*la pretensión relativa a los accesorios de la obligación tributaria que constituyeron tales intereses, fue satisfecha mediante el pago efectuado*”, en caso contrario, “*se estaría en presencia de un enriquecimiento sin causa para la República*”. Agrega que debe considerarse defectuosa esta apelación “*por no haber sido denunciados los vicios por los cuales debía ser revocada la sentencia*”.

Previo al pronunciamiento correspondiente, debe esta Sala reiterar su criterio expuesto en el fallo Nro. 00966 del 2 de mayo de 2000, caso: *Construcciones ARX, C.A.*, ratificado en la decisión Nro. 00886 del 25 de junio de 2002, caso: *Mecánica Venezolana, C.A. (MECAVENCA)* y, en las sentencias Nros. 01841 y 00080 del 16 de diciembre de 2009 y 27 de enero de 2010, casos: *Nacional de Seguros Consolidados, C.A.* y *Supermetanol, C.A.*, respectivamente) entre otras, referido a cuándo debe considerarse defectuosa o incorrecta una apelación.

Así, en las sentencias antes citadas, esta Sala precisó que la apelación ha de considerarse defectuosa cuando el escrito contentivo de su fundamentación, carece de sustancia, esto es, no se señalen concretamente los vicios de orden fáctico o jurídico en que pudo incurrir el fallo contra el cual se recurre. Asimismo, es conteste la jurisprudencia en considerar defectuosa o incorrecta la fundamentación de la apelación, en aquellos casos en los que la parte recurrente se limita a transcribir las argumentaciones expuestas en la instancia, sin aportar -como se indicara anteriormente- su apreciación sobre los posibles vicios de los que adolece el fallo impugnado.

En tal sentido, ha indicado este Máximo Tribunal que la correcta fundamentación de la apelación exige, además de la oportuna presentación del escrito, la exposición de las razones de hecho y de derecho en que basa el apelante su recurso, sea que tales motivos se refieran a la impugnación de la sentencia por vicios específicos o a la disconformidad con la decisión recaída en la primera instancia del juicio. Asimismo y en el marco de una interpretación garantista de la tutela judicial, se ha sostenido que las exigencias relativas a la fundamentación del recurso de apelación no pueden, en modo alguno, compararse con los formalismos y técnicas que exige, por ejemplo, el recurso extraordinario de casación, sino que basta con que el apelante señale las razones de su disconformidad con la sentencia de primera instancia.

Al aplicar tales razonamientos al caso de autos, se observa que aun cuando en el escrito de fundamentación de la apelación el representante de la República no esgrimió, de forma específica, la existencia en el dictamen recurrido de vicios que conlleven a su nulidad, puede colegirse la discrepancia o disconformidad con el examen efectuado por el *a quo* para arribar al dispositivo de la sentencia impugnada (*vid.* sentencia Núm. 00727 dictada por esta Sala el 19 de julio de 2016, caso: *Seguros Qualitas, C.A.*); específicamente, respecto al pronunciamiento de improcedencia de los intereses moratorios, por lo que se desestima este alegato del apoderado judicial de la contribuyente. En consecuencia, esta Sala Político-Administrativa pasa a revisar la apelación del Fisco Nacional y al respecto observa:

La Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), como consecuencia de la aceptación parcial por parte de la contribuyente de las objeciones fiscales detectadas en materia de impuesto al valor agregado, para los períodos de imposición comprendidos desde enero hasta diciembre de 2002 y desde enero de 2003 hasta febrero de 2005, emitió las Resoluciones Núms. GRTICE-RC-DF-0351/2006-09-3753 y

GRTICE-RC-DF-0221/2005-54-3496, ambas notificadas el 12 de enero de 2007, en las que calculó, respectivamente, las cantidades de cuatrocientos diecisiete mil setecientos veintiún bolívares (Bs. 417.721,00) y un millón ochocientos dieciséis mil doscientos sesenta y ocho bolívares con veintiocho céntimos (Bs. 1.816.268,28) por concepto de intereses moratorios, conforme a lo previsto en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*.

Consta en el expediente que en el lapso probatorio la sociedad mercantil Telcel, C.A. promovió las documentales siguientes:

*“(...) Original de Planilla de Liquidación N° 11 10 01 2 38 000401, de fecha 15 de diciembre de 2006, con su correspondiente Planilla para Pagar (Liquidación) H-01 07 N° 0914407, por Bs. 1.816.268.276,00 (Bs.F. 1.816.268,28) y el comprobante de ‘Pago Autorizado de Liquidación’, de los cuales se desprende que el 14 de febrero de 2007, la referida cantidad fue pagada por nuestra representada: Los documentos antes identificados se anexan al presente escrito marcados ‘A’, ‘B’ y ‘C’.*

*1) Original de Planilla de Liquidación N° 11 10 01 2 38 000414, con su correspondiente Planilla para Pagar (Liquidación) H-01 07 N° 0914539, por Bs. 417.720.999,00 (Bs.F. 417.720,99) y el comprobante de ‘Pago Autorizado de Liquidación’, de los cuales se desprende que el 14 de febrero de 2007, la referida cantidad fue pagada por nuestra representada: Los documentos antes identificados se anexan al presente escrito marcados ‘D’, ‘E’ y ‘F’.*

*(...)”.* (Anexos cursantes a los folios 159 al 168 del expediente judicial).

Habiendo transcurrido el lapso legal, sin que el Fisco Nacional se opusiera a las aludidas documentales, el Juzgado de instancia las admitió por auto de fecha 29 de julio de 2008.

Al respecto, este Máximo Tribunal verifica que las referidas planillas contienen las descripciones coincidentes con los actos administrativos que les dieron origen, tal como se muestra a continuación:

Resolución Núm.	Fecha de emisión	Concepto	Monto (Bs.)
GRTICE-RC-DF-0351/2006-09-3753	26-12-2006	Intereses moratorios	417.720.999,00
GRTICE-RC-DF-0351/2006-09-3753	14-12-2006	Intereses moratorios	1.816.268.276,00

Igualmente se verifica que del contenido de las documentales denominadas “**PLANILLA PARA PAGAR (LIQUIDACIÓN)**” se observa un sello húmedo en cuyo recuadro se puede leer: “*Banco Industrial de Venezuela, C.A., TAQUILLA SENIAT, PLAZA VENEZUELA, 14 FEB 2007, RECIBIDOR PAGADOR, CAJA N° 3*”; asimismo, en ambas consta el troquel de validación del terminal del banco receptor.

A juicio de esta Máxima Instancia las pruebas analizadas demuestran el pago en fecha 14 de febrero de 2007 de los montos de cuatrocientos diecisiete mil setecientos veintiún bolívares (Bs. 417.721,00) y un millón ochocientos dieciséis mil doscientos sesenta y ocho bolívares con veintiocho céntimos (Bs. 1.816.268,28), expresados en moneda actual, por concepto de intereses moratorios, cuya determinación está contenida en los actos impugnados notificados a la contribuyente el 12 de enero de ese año; en tal sentido, se advierte que la

determinación de la referida obligación tributaria sí estuvo ajustada a derecho, solo que posteriormente se extinguió por pago, y por tanto improcedente su cobro tal como lo indicó el Tribunal *a quo*. Así se declara.

Siendo así, no se advierte del fallo apelado el vicio de falso supuesto de hecho denunciado, por lo que se desestima este alegato y se declara sin lugar la apelación del Fisco Nacional. Así se determina.

**Violación a los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y expectativa plausible por aplicación de un criterio con carácter retroactivo y desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001**

Vista la relación existente en cuanto a los alegatos concernientes a la presunta violación a los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y expectativa plausible en que habría incurrido el fallo de instancia por haber aplicado un criterio con carácter retroactivo y la supuesta inobservancia de la Juzgadora de instancia a la solicitud de desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, esta Sala pasa a analizar conjuntamente ambas delaciones, y al respecto observa:

El apoderado judicial de la contribuyente solicita “*se declare la nulidad de la sentencia objeto de impugnación en lo que respecta a la confirmación de las multas impuestas, por violar el principio constitucional de seguridad jurídica de [su] representada, ya que el Tribunal a quo fundamentó su decisión en el criterio establecido en una sentencia de esta Sala [Núm. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: Tamayo & Cia., S.A.] y la aplicó con efectos ex tunc, contrariamente a lo establecido en la misma sentencia, en evidente detrimento de la seguridad jurídica, la confianza legítima y la expectativa plausible (...)*”.

Además alegó el representante de la empresa Telcel, C.A. que el Tribunal de instancia ha debido desaplicar la disposición contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, por cuanto el “*régimen de actualización de las sanciones de multa a través del ajuste de su valor en función de la variación de la UT que establece el [referido] artículo, aplicable ratione temporis, supone el desconocimiento de las garantías constitucionales que son la base del sistema tributario*”. (Agregado de este Alto Tribunal).

Con relación a este pedimento el representante de la República aduce que “*en el caso de autos no existe violación a ningún principio legal ni a criterio jurisprudencial alguno, que hagan procedente la nulidad del referido fallo como lo pretenden hacer valer los apoderados judiciales de la recurrente, en virtud que el criterio aplicado en la sentencia recurrida, se adapta correctamente a la norma prevista en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, (...) por cuanto (...) eran procedentes para el momento de la emisión de los referidos actos recurridos*”.

Adicionalmente alega el apoderado fiscal que “*las normas establecidas en el [referido] Código, son de obligatoria aplicación para la Administración Tributaria y su aplicación no representa violación de principio constitucional alguno, sino desarrollo competencial del marco de acción de la Administración Tributaria; sin embargo, en el supuesto negado que ese fuera el caso, correspondería a la Sala Constitucional del Tribunal*

*Supremo de Justicia pronunciarse sobre la inconstitucionalidad o ilegalidad de una norma*". (Interpolado de esta Máxima Instancia).

En cuanto a las anteriores delaciones, es preciso traer a colación el criterio sostenido por esta Sala Político-Administrativa en el fallo Núm. 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cia., S.A.* (publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 40.468 del 5 de agosto de 2014), siendo que tal dictamen fue acogido por la Juzgadora de instancia para concluir que *"el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, no infringe o vulnera principios constitucionales"*. Al respecto, dicha sentencia expresa lo siguiente:

*"(...) esta Sala modifica el criterio sostenido a partir de la sentencia N° 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso: The Walt Disney Company Venezuela, S.A., únicamente en lo que respecta al supuesto que el contribuyente pague de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido. A tal efecto, el nuevo criterio se aplicará a los casos futuros, es decir, aquellos que se conozcan con posterioridad a la publicación del presente fallo en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, cuyos incumplimientos se hayan verificado bajo la vigencia de la norma contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001. (Vid. Sentencia de esta Sala N° 1187 del 24 de noviembre de 2010, caso: Fábrica Nacional de Pañales Desechables de Valencia, C.A. (FANALPADE VALENCIA). Así se declara.*

*Como consecuencia del pronunciamiento que antecede, esta Máxima Instancia considera que -en el caso concreto- el cambio que se produjo del criterio establecido en la decisión recaída en el caso: The Walt Disney Company Venezuela, S.A. no podría aplicarse a la contribuyente Tamayo & Cia., S.A., en aras de garantizar los principios de confianza legítima y expectativa plausible. (Vid. Sentencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia Nros. 956 del 1° de junio de 2001, caso: Fran Valero González y Milena Portillo Manosalva de Valero, 401 del 19 de marzo de 2004, caso: Servicios La Puerta S.A., y 867 del 8 de julio de 2013, caso: Globovisión). Así se decide. (...)"*

El fallo transcrito parcialmente fijó los efectos del criterio modificado *"a los casos futuros, es decir, aquellos que se conozcan con posterioridad a la publicación del presente fallo en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela"*.

Con relación a la aludida inconstitucionalidad por la presunta aplicación retroactiva del anterior criterio, es oportuno traer a colación una decisión de la Sala Constitucional en la que desestimó *"la revisión solicitada al no considerar que existen circunstancias que justifiquen el ejercicio de la potestad extraordinaria, excepcional y discrecional de esta Sala Constitucional para la uniformidad de criterios constitucionales, para preservar la garantía de la supremacía y eficacia de las normas y principios constitucionales, lo cual conlleva la seguridad jurídica"* (vid. sentencia Núm. 483 del 24 de abril de 2015, caso: *Knoll Gomas Industriales, C.A.*). En esa oportunidad la recurrente adujo que *"(...) tanto para la fecha en que [su] representada cometió las infracciones que se le imputan, como también para las fechas en las cuales fue interpuesta la apelación de la sentencia del Tribunal de Instancia ante la Sala Político Administrativa (3 de abril de 2014) y la fundamentación de dicha apelación (10 de junio de 2014), [su] representada tenía la expectativa plausible de que el máximo Tribunal al que le correspondía decidir su caso lo haría en función del mismo criterio que invariablemente venía utilizando desde el mes de noviembre de 2008, fecha esta en la que decidió el caso de The Walt Disney Company Venezuela, S.A"*". (Corchetes de este Alto Tribunal).

A los fines de esclarecer el punto en análisis, es necesario determinar si el cambio de criterio establecido por el referido fallo es aplicable al asunto bajo estudio, por lo que esta Sala transcribe parcialmente la sentencia Núm. 01187 de fecha 24 de noviembre de 2010, caso: *Fábrica Nacional de Pañales Desechables de Valencia C.A. (FANALPADE Valencia C.A.)*, la cual dispuso:

*“(…) En virtud de lo anteriormente expuesto, este Máximo Tribunal reconsideró la solución que sostuvo respecto de la aplicación del delito continuado en casos como el de autos, en los que se impone una sanción producto del incumplimiento de deberes formales del impuesto a las ventas, adoptado en la sentencia No. 877 del 17 de junio de 2003, caso: Acumuladores Titán, C.A.; posteriormente ratificada en forma pacífica en diversos fallos hasta la sentencia N° 00948 de fecha 13 de agosto de 2008, caso: Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A., en la cual estableció que ‘no se verifica vacío legal alguno, ya que de acuerdo con el artículo 101 del Código Orgánico Tributario la aplicación de las sanciones por el acaecimiento de ilícitos formales se realiza por cada período o ejercicio fiscal’.*

*Esta decisión consideró improcedente la aplicabilidad del Código Penal, en virtud de que la ley especial es suficientemente clara, solución que pasa a analizar la Sala para verificar su posible aplicación al presente caso.*

*(…)*

*Acogiendo la tesis de la Sala Constitucional, esta Sala decidió darle efectos ex nunc a su sentencia del 13 de agosto de 2008 (Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.), en la que revisó la solución que venía sosteniendo desde el 17 de junio de 2003, caso: Acumuladores Titán, C.A., según el cual a los casos como el de autos debía aplicárseles la normativa sobre el delito continuado del Código Penal en vez de la regulación del ilícito formal tributario contenida en el Código Orgánico Tributario del año 2001. En efecto, tal como se analizó en el fallo del 13 de agosto de 2008, el mencionado texto especial que regula la relación jurídica entre la Administración Tributaria y el contribuyente, contiene reglas específicas aplicables para sancionar los ilícitos formales ‘por cada período’, contempladas en el artículo 101, numeral 3 eiusdem. Por lo tanto, siendo clara esta regulación del texto especial de la materia, se debe aplicar tal como está consagrada en dicha ley, conforme a la posición sostenida en la sentencia del 13 de agosto de 2008.*

*Respecto a la vigencia de las leyes, el artículo 1° del Código Civil dispone que comienza desde su publicación en la Gaceta Oficial o desde que la propia Ley lo determine cuando establece un lapso para la vacatio legis. Como el Código Orgánico Tributario del 2001 previó una vacatio hasta el 17 de enero de 2002, para que a partir de esta fecha se aplicase la normativa referida a los ilícitos formales, la Sala considera que en todos los casos cuyos hechos se hubiesen producido desde esa fecha, deben ser juzgados conforme a las normas del texto especial tributario del 2001, tal como fue establecido en el caso Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A. Así se declara.*

*(…)*

*Aplicando el criterio de la Sala Constitucional al presente caso, estima este Alto Tribunal que las circunstancias fácticas y jurídicas que aquí se analizan dan lugar a la aplicación de los requerimientos previstos en el artículo 101 numeral 3 del Código Orgánico Tributario (publicado en Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001).*

*Como se ve, el fundamento de la aplicación de la solución establecida en la sentencia que resolvió el asunto planteado por la sociedad mercantil Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A., proviene de la vigencia de dicha norma, con lo cual se preservan los principios de seguridad jurídica y la llamada confianza legítima o expectativa plausible, cuyo*

*acatamiento impone la Sala Constitucional en su jurisprudencia pacífica, obligante para todos los tribunales de la República. Precisamente, para que el cambio jurisprudencial fuese suficiente y oportunamente conocido por la comunidad tributaria del país, esta Sala ordenó publicar dicha sentencia en la Gaceta Oficial, determinación que se cumplió en la N° 38.999 de fecha 21 de agosto de 2008”.*

Aplicando la jurisprudencia citada al caso de autos, la Sala observa que, aun cuando las infracciones de la contribuyente se produjeron antes del referido pronunciamiento que causó el cambio de solución, son a la vez posteriores a la normativa especial que determina el valor de la unidad tributaria a aplicar por las sanciones impuestas, cual es el Parágrafo Segundo del artículo 94 Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, motivo por el cual sí se encuentra sujeto a dicha normativa. En consecuencia, se subsume la referida situación en esa disposición, y por lo tanto, debe tomarse en cuenta la equivalencia de la unidad tributaria para el momento en que se realice el pago de la sanción ante la oficina receptora de fondos nacionales y no el valor vigente para la fecha de emisión del acto administrativo impugnado, ni el del pago de la obligación principal, así como tampoco el momento en que se cometieron los ilícitos sancionados, pues la tardanza en que pueda incurrir el organismo recaudador en la emisión de la planilla de liquidación respectiva, aunque no sea responsabilidad del contribuyente, no puede hacer perder el valor coercitivo a la sanción de multa por efectos del paso del transcurso del tiempo, por cuanto dicha actuación sería contraria a la intención del legislador, habida cuenta que el pago a que hace referencia la norma en cuestión, de acuerdo con el nuevo criterio establecido por este Alto Tribunal debe ser considerado como el momento del pago de la pena pecuniaria. (*Vid.* sentencia de esta Sala Político-Administrativa Núm. 00245 de fecha 2 de marzo de 2016, caso: *Claver Internacional C.A.*).

En el caso de autos, advierte esta Máxima Instancia que la sociedad mercantil Telcel C.A. aceptó y pago las objeciones fiscales en materia de impuesto al valor agregado detectadas por la Administración Tributaria, por lo que el órgano fiscal procedió a la aplicación de la sanción de multa calculada por el equivalente al diez por ciento (10%) del tributo omitido, conforme al precepto contenido en el Parágrafo Segundo del artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*.

Reitera este Alto Tribunal que el indicado cambio lo que hizo fue reconocer la preexistencia del derecho positivo en el que debe subsumirse la conducta del justiciable tributario para todos los casos en que se observen ilicitudes en esta materia, producidas a partir del 7 de enero de 2002, fecha en que empezó a regir la estudiada normativa. Así se decide.

Por tales razones, este Máximo Tribunal encuentra improcedente el alegato de violación a los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y expectativa plausible y la solicitud de desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, alegados por la contribuyente. En consecuencia, se confirma de la sentencia apelada el pronunciamiento conforme al cual el referido artículo “*no infringe o vulnera principios constitucionales*”. Así se declara.

De acuerdo a las consideraciones anteriores, esta Máxima Instancia declara sin lugar la apelación incoada por el apoderado judicial de la sociedad mercantil Telcel, C.A. y en consecuencia, parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por esa empresa. Así se determina.

Por lo tanto, quedan firmes las sanciones de multa por los montos de dieciséis mil seiscientos ochenta y tres con sesenta unidades tributarias (16.683,60 U.T.) y dos mil setecientos sesenta y ocho con treinta y un



unidades tributarias (2.768,31 U.T.), calculadas por el equivalente al diez por ciento (10%) del tributo omitido, conforme al precepto contenido en el párrafo segundo del artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, las cuales deberán ser convertidas a bolívares utilizando el valor de la unidad tributaria vigente para el momento de su pago efectivo. Así se establece.

Se ordena a la Administración Tributaria, en caso de que la recurrente no haya pagado las sanciones de multa impuestas por el órgano exactor, emitir las nuevas Planillas de Liquidación aplicando el ajuste correspondiente, conforme a lo preceptuado en el Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo. Así se declara.

Finalmente, visto que no hay vencimiento total de ninguna de las partes en este juicio, no procede la condenatoria en costas procesales. Así se decide.

## VI DECISIÓN

En virtud de los razonamientos precedentemente expuestos, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1) **SIN LUGAR** las apelaciones interpuestas por el **FISCO NACIONAL** y por la empresa **TELCEL, C.A.** (actualmente denominada Telefónica Venezolana, C.A.), contra la sentencia definitiva Núm. 1768 dictada por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 3 de mayo de 2016, la cual se **CONFIRMA** en los términos expuestos en el presente fallo.

2) **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la mencionada sociedad mercantil, contra la Resolución Núm. GGSJ/GR/DRAAT/2007-2930 de fecha 17 de diciembre de 2007, dictada por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) que declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido el 15 de febrero de 2007. En consecuencia, queda **FIRME** el acto impugnado que determinó sanciones de multa por los montos de dieciséis mil seiscientos ochenta y tres con sesenta unidades tributarias (16.683,60 U.T.) y dos mil setecientos sesenta y ocho con treinta y un unidades tributarias (2.768,31 U.T.) y calculó intereses moratorios por las cantidades, expresadas en moneda actual, de cuatrocientos diecisiete mil setecientos veintiún bolívares (Bs. 417.721,00) y un millón ochocientos dieciséis mil doscientos sesenta y ocho bolívares con veintiocho céntimos (Bs. 1.816.268,28).

3) Queda **EXTINGUIDA** por pago la obligación contenida en la Resolución Núm. GGSJ/GR/DRAAT/2007-2930 de fecha 17 de diciembre de 2007, por concepto de intereses moratorios.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria, en caso de que la recurrente no haya pagado las sanciones de multa impuestas por el órgano exactor, emitir las nuevas Planillas de Liquidación aplicando el ajuste correspondiente, conforme a lo preceptuado en el Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

**NO PROCEDE** la condenatoria en costas procesales a las partes, en los términos expuestos en este fallo. Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. 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 nueve (09) días del mes de mayo del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta  
**MARÍA CAROLINA  
AMELIACH  
VILLARROEL**

El  
Vicepresidente  
**MARCO  
ANTONIO  
MEDINA  
SALAS**

La Magistrada,  
**BÁRBARA GABRIELA  
CÉSAR SIERO**

El Magistrado  
**INOCENCIO  
FIGUEROA  
ARIZALETA**

La Magistrada - Ponente  
**EULALIA COROMOTO  
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**

**En fecha nueve (09) de mayo del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00496.**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**