



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADA PONENTE: BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO
Exp. N° 2013-0781

Adjunto al Oficio N° 121/2013 de fecha 26 de abril de 2013, recibido en esta Sala Político-Administrativa el día 10 de mayo del mismo año, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió el expediente signado bajo la nomenclatura AP41-U-2008-000648, contenido de la apelación ejercida el 26 de febrero de 2013 por la abogada Luz Marina Flores (INPREABOGADO N° 35.262), actuando con el carácter de abogada sustituta de la Procuradora General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, según se evidencia de documento poder cursante a los folios 59 al 65 de la pieza N° 2 del expediente judicial, contra la **sentencia definitiva N° 1883** dictada por el Juzgado remitente el 13 de febrero de 2013, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos el 7 de octubre de 2008 por los abogados Cristóbal Brewer, Carlota Blanco-Urbe, María Verónica Barboza y Rafael de León (INPREABOGADO Nros. 83.042, 111.488, 80.510 y 11.431, respectivamente), en su carácter de apoderados judiciales de la sociedad de comercio **SAVAKE, C.A.**, inscrita en el entonces Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Registro Mercantil Primero del Distrito Capital) en fecha 12 de junio de 1962, bajo el N° 70, Tomo 13-A Pro, representación que se desprende del documento poder cursante a los folios 54 al 56 de la pieza N° 1 de las actas procesales.

Dicho medio de impugnación fue incoado contra la “**RESOLUCIÓN DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN Y DETERMINACIÓN DE INTERESES MORATORIOS**” identificada con letras y números SNAT/INTI/GRTICERC/ DR/ACOT/RET/2008/1405, dictada en fecha 21 de agosto de 2008 por la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, mediante la cual impuso “*sanción por la cantidad de veintitrés mil quinientos treinta y siete unidades tributarias con sesenta y cuatro centésimas (23.537,64 U.T.), equivalente a la cantidad de un millón ochenta y dos mil setecientos treinta y un bolívares fuertes con cuarenta y cuatro céntimos (Bs.F 1.082.731,44), tomando en consideración el valor de la unidad tributaria (U.T.) en cuarenta y seis bolívares fuertes sin céntimos (Bs. 46,00)*” en atención a lo establecido en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón de su vigencia temporal, y liquidó intereses moratorios de conformidad

con el artículo 66 *eiusdem* por la suma de “**veintidós mil doscientos treinta y siete bolívares fuertes con dieciséis céntimos (Bs.F. 22.237,16)**”, para un total de un millón ciento cuatro mil novecientos sesenta y ocho bolívares con sesenta céntimos (Bs. 1.104.968,60), todo en razón de la presentación extemporánea de las declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas del impuesto al valor agregado, correspondiente a los períodos fiscales: primera quincena de abril, septiembre y diciembre de 2004, enero, febrero, junio, agosto, septiembre y diciembre de 2005, enero, marzo, mayo, junio y agosto de 2006; y segunda quincena de febrero, marzo, abril, junio, septiembre, noviembre y diciembre de 2004, enero, febrero, marzo, mayo, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2005, enero, mayo y junio de 2006.

Según consta en auto del 26 de abril de 2013, el Tribunal *a quo* oyó la apelación en ambos efectos, ordenando remitir el expediente a esta Máxima Instancia, conforme lo describe el Oficio antes identificado.

Por auto del 14 de mayo de 2013 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 al Magistrado Suplente Emilio Ramos González y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

En fecha 5 de junio de 2013, la abogada Rancy Mujica (INPREABOGADO N° 40.309), actuando como abogada sustituta de la Procuraduría General de la República, en representación del Fisco Nacional, según consta en instrumento poder que riela a los autos del folio 97 al 103 de la pieza N° 2 del expediente judicial, presentó escrito de fundamentación de la apelación ejercida.

El 18 de junio de 2013, la abogada Isabel Cristina Granadino (INPREABOGADO N° 166.316), apoderada judicial de la sociedad mercantil Savake, C.A., representación que consta a los autos en documento poder que corre inserto de los folios 52 al 55 de la pieza N° 2 del expediente judicial, proveyó su respectivo escrito de contestación a la apelación.

La causa entró en estado de sentencia el 19 de junio de 2013, conforme a lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

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

En fecha 5 de abril de 2016, la abogada Daniela Figueroa Rodríguez, actuando con el carácter de apoderada judicial de la empresa contribuyente, según se evidencia de instrumento poder que riela a los folios 109 al 111 de la pieza N° 2 del expediente judicial, requirió a esta Alzada se emita el pronunciamiento de fondo en el asunto de autos.

Consta en auto del 5 de abril de 2016 que el día 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 y se reasignó la ponencia a la Magistrada **BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**.

Los apoderados en juicio de la Procuraduría General de la República, en representación del Fisco Nacional, solicitaron a esta Superioridad proferir sentencia en el presente caso, en fechas 6 de junio de 2016 y 23 de noviembre de 2017.

El 28 de noviembre de 2017, se dejó constancia en autos que el 24 de febrero del mismo año, se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Realizado el estudio del expediente, esta Máxima Instancia pasa a decidir, previas las consideraciones indicadas a continuación:

I ANTECEDENTES

En fecha 21 de agosto de 2008, la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), emitió la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios identificada con letras y números SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1405, en la cual expuso lo que a continuación se transcribe:

“La contribuyente antes identificada, presentó en el Portal SENIAT, las declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado y efectuó el enteramiento correspondiente a los períodos impositivos detallados en cuadro que más adelante se presenta, fuera del plazo establecido en el artículo 10 de la Providencia Administrativa SNAT/2002/1455 de fecha 29/11/2002, mediante la cual se designan contribuyentes especiales agentes de retención (...) y artículo 15 de la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056 de fecha 27/01/2005 (...) en concordancia con el artículo 1 de la (s) Providencia (s) Administrativa (s): N° 2.387 de fecha 11/12/2003 (...); N° 0668 de fecha 20/12/2004 (...); N° 0985 de fecha 30/11/2005 (...); N° 0778 de fecha 12/12/2006 (...); N° 0896 de fecha 27/12/2007 (...); la (s) cual (es) establece (n) el calendario de sujetos pasivos especiales para el (los) año (s) 2004; 2005; 2006:

<i>Mes</i>	<i>Año</i>	<i>Quincena</i>	<i>Número del Documento</i>	<i>Fecha de Enteramiento</i>	<i>Fecha Límite para Enterar</i>	<i>Días de Mora en el Enteramiento</i>
<i>FEBRERO</i>	<i>2004</i>	<i>2</i>	<i>0490027986</i>	<i>22/03/2004</i>	<i>03/03/2004</i>	<i>19</i>
<i>MARZO</i>	<i>2004</i>	<i>2</i>	<i>0490038191</i>	<i>20/04/2004</i>	<i>06/04/2004</i>	<i>14</i>
<i>ABRIL</i>	<i>2004</i>	<i>1</i>	<i>0490042046</i>	<i>28/04/2004</i>	<i>20/04/2004</i>	<i>8</i>

<i>ABRIL</i>	2004	2	0490053170	27/05/2004	06/05/2004	21
<i>JUNIO</i>	2004	2	0490085996	26/07/2004	02/07/2004	24
<i>SEPTIEMBRE</i>	2004	1	0490125907	25/10/2004	17/09/2004	38
<i>SEPTIEMBRE</i>	2004	2	0490125909	25/10/2004	07/10/2004	18
<i>NOVIEMBRE</i>	2004	2	0590011355	31/01/2005	02/12/2004	60
<i>DICIEMBRE</i>	2004	1	0590015256	04/02//2005	23/12/2004	43
<i>DICIEMBRE</i>	2004	2	0590015263	04/02/2005	05/01/2005	30
<i>ENERO</i>	2005	1	0590024423	28/02/2005	18/01/2005	41
<i>ENERO</i>	2005	2	0590024464	28/02/2005	02/02/2005	26
<i>FEBRERO</i>	2005	1	0590029439	07/03/2005	23/02/2005	12
<i>FEBRERO</i>	2005	2	0590038211	01/04/2005	07/03/2005	25
<i>MARZO</i>	2005	2	0590051052	26/04/2005	06/04/2005	20
<i>MAYO</i>	2005	2	0590079394	21/06/2005	03/06/2005	18
<i>JUNIO</i>	2005	1	0590085256	06/07/2005	22/06/2005	14
<i>AGOSTO</i>	2005	1	0590115452	05/09/2005	22/08/2005	14
<i>AGOSTO</i>	2005	2	0590119866	15/09/2005	06/09/2005	9
<i>SEPTIEMBRE</i>	2005	1	0590128218	28/09/2005	23/09/2005	5
<i>SEPTIEMBRE</i>	2005	2	0590144313	20/10/2005	03/10/2005	17
<i>OCTUBRE</i>	2005	2	0590162686	22/11/2005	03/11/2005	19
<i>DICIEMBRE</i>	2005	1	0690016270	24/01/2006	21/12/2005	34
<i>DICIEMBRE</i>	2005	2	0690024385	07/02/2006	04/01/2006	34
<i>ENERO</i>	2006	1	0690026487	16/02/2006	18/01/2006	29
<i>ENERO</i>	2006	2	0690034570	23/02/2006	07/02/2006	16
<i>MARZO</i>	2006	1	0690071403	21/04/2006	22/03/2006	30
<i>MAYO</i>	2006	1	0690103329	16/06/2006	17/05/2006	30
<i>MAYO</i>	2006	2	0690111340	22/06/2006	06/06/2006	16
<i>JUNIO</i>	2006	1	0690117995	06/07/2006	21/06/2006	15
<i>JUNIO</i>	2006	2	0690122087	13/07/2006	10/07/2006	3

AGOSTO	2006	1	0690154521	23/08/2006	22/08/2006	1
--------	------	---	------------	------------	------------	---

Lo anteriormente descrito, constituye un ilícito material sancionado con multa del 50% de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento, hasta un máximo 500% del monto de dichas cantidades, todo conforme a lo dispuesto en el artículo 113 del COT, lo que equivale, en el presente caso a la cantidad de **veintitrés mil quinientos treinta y siete unidades tributarias con sesenta y cuatro centésimas (23.537,64 U.T.)**, tomando en consideración el valor de la unidad tributaria al momento de la comisión del ilícito, de conformidad con lo previsto en el párrafo segundo del artículo 94 del COT, cuyos cálculos se muestran en el **Anexo N° 1** que forma parte de la presente Resolución y se resumen a continuación:

<i>Período</i>	<i>Quincena</i>	<i>Multa U.T</i>
<i>FEBRERO 2004</i>	<i>2</i>	<i>448,12</i>
<i>MARZO 2004</i>	<i>2</i>	<i>1.090,24</i>
<i>ABRIL 2004</i>	<i>1</i>	<i>7,98</i>
<i>ABRIL 2004</i>	<i>2</i>	<i>759,49</i>
<i>JUNIO 2004</i>	<i>2</i>	<i>142,95</i>
<i>SEPTIEMBR 2004E</i>	<i>1</i>	<i>1.444,76</i>
<i>SEPTIEMBRE 2004</i>	<i>2</i>	<i>144,61</i>
<i>NOVIEMBRE 2004</i>	<i>2</i>	<i>650,84</i>
<i>DICIEMBRE 2004</i>	<i>1</i>	<i>552,55</i>
<i>DICIEMBRE 2004</i>	<i>2</i>	<i>824,86</i>
<i>ENERO 2005</i>	<i>1</i>	<i>635,98</i>
<i>ENERO 2005</i>	<i>2</i>	<i>628,23</i>
<i>FEBRERO 2005</i>	<i>1</i>	<i>78,21</i>
<i>FEBRERO 2005</i>	<i>2</i>	<i>3.227,78</i>
<i>MARZO 2005</i>	<i>2</i>	<i>3.611,19</i>
<i>MAYO 2005</i>	<i>2</i>	<i>731,41</i>
<i>JUNIO 2005</i>	<i>1</i>	<i>115,55</i>
<i>AGOSTO 2005</i>	<i>1</i>	<i>152,61</i>
<i>AGOSTO 2005</i>	<i>2</i>	<i>308,09</i>

SEPTIEMBRE 2005	1	36,81
SEPTIEMBRE 2005	2	797,54
OCTUBRE 2005	2	206,79
DICIEMBRE 2005	1	1.099,84
DICIEMBRE 2005	2	2.068,59
ENERO 2006	1	222,78
ENERO 2006	2	367,54
MARZO 2006	1	1.288,58
MAYO 2006	1	412,71
MAYO 2006	2	811,53
JUNIO 2006	1	462,54
JUNIO 2006	2	170,91
AGOSTO 2006	1	36,03

En consecuencia, quien suscribe de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 de la Resolución SNAT/2002/N° 913 de fecha 06/02/2002 (...), procede según lo dispuesto en el artículo 113 del COT, a aplicar la sanción por la cantidad de **veintitrés mil quinientos treinta y siete unidades tributarias con sesenta y cuatro centésimas (23.537,64 U.T.)**, equivalente a la cantidad de **un millón ochenta y dos mil setecientos treinta y un bolívars fuertes con cuarenta y cuatro céntimos (Bs.F 1.082.73,44)**, tomando en consideración el valor de la unidad tributaria (U.T.) en **cuarenta y seis bolívars fuertes sin céntimos (Bs.F 46,00)**, según Providencia N° 0062, de fecha 16/01/2008 (...) y de acuerdo con lo establecido en el parágrafo segundo del artículo 94 del COT.

Adicionalmente, esta Administración Tributaria procede a determinar los intereses moratorios de acuerdo con el artículo 66 del COT, el cual estipula que la falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la administración tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios equivalentes a uno punto dos (1,2) veces la tasa activa bancaria aplicable, por cada uno de los períodos en que dicha tasas estuvieron vigentes, desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, los cuales en este caso ascienden a la cantidad de **veintidós mil doscientos treinta y siete bolívars fuertes con dieciséis céntimos (Bs.F 22.237,16)**, detallados en los **Anexos** de la presente Resolución y resumidos a continuación:

Período	Quincena	Monto Retención Enterada	Intereses Moratorios	ANEXO
FEBRERO 2004	2	34.971,63	393,14	ANEXO N° 2

MARZO 2004	2	115.326,89	980,59	ANEXO N° 3
ABRIL 2004	1	1.476,70	7,17	ANEXO N° 4
ABRIL 2004	2	53.598,10	699,72	ANEXO N° 5
JUNIO 2004	2	8.827,10	126,12	ANEXO N° 6
SEPTIEMBR 2004E	1	56.330,82	1.266,47	ANEXO N° 7
SEPTIEMBRE 2004	2	11.906,60	127,88	ANEXO N° 8
NOVIEMBRE 2004	2	16.075,63	534,69	ANEXO N° 9
DICIEMBRE 2004	1	19.047,96	457,11	ANEXO N° 10
DICIEMBRE 2004	2	40.748,16	684,98	ANEXO N° 11
ENERO 2005	1	22.982,81	530,59	ANEXO N° 12
ENERO 2005	2	42.606,34	625,52	ANEXO N° 13
FEBRERO 2005	1	11.497,46	77,91	ANEXO N° 14
FEBRERO 2005	2	227.843,06	3.207,50	ANEXO N° 15
MARZO 2005	2	318.348,13	3.346,90	ANEXO N° 16
MAYO 2005	2	71.678,42	680,37	ANEXO N° 17
JUNIO 2005	1	14.548,70	109,01	ANEXO N° 18
AGOSTO 2005	1	19.214,81	143,69	ANEXO N° 19
AGOSTO 2005	2	60.385,53	272,82	ANEXO N° 20
SEPTIEMBRE 2005	1	12.958,89	32,53	ANEXO N° 21
SEPTIEMBRE 2005	2	82.707,89	740,98	ANEXO N° 22
OCTUBRE 2005	2	19.208,70	193,07	ANEXO N° 23
DICIEMBRE 2005	1	57.079,09	1.006,19	ANEXO N° 24
DICIEMBRE 2005	2	122.691,25	2.203,04	ANEXO N° 25
ENERO 2006	1	15.481,87	236,70	ANEXO N° 26
ENERO 2006	2	46.338,77	389,99	ANEXO N° 27
MARZO 2006	1	86.592,80	1.303,22	ANEXO N° 28
MAYO 2006	1	27.733,78	404,86	ANEXO N° 29
MAYO 2006	2	102.316,41	787,43	ANEXO N° 30

JUNIO 2006	1	62.164,94	456,11	ANEXO N° 31
JUNIO 2006	2	114.848,51	172,73	ANEXO N° 32
AGOSTO 2006	1	73.374,60	38,15	ANEXO N° 33

*Por lo antes expuesto, expídase a cargo de la contribuyente **SAVAKE, C.A.**, Planillas de Liquidación y Pago por concepto de multa e intereses moratorios, cuyo pago deberá realizarse en las taquillas del Banco Industrial de Venezuela, ubicadas en la Torres SENIAT, Plaza Venezuela, Caracas”. (Sic).*

Por disconformidad con el contenido de dicha Resolución, los abogados Cristóbal Brewer, Carlota Blanco-Urbe, María Verónica Barboza y Rafael de León, ya identificados, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la sociedad de comercio de autos, interpusieron el 21 de enero de 2009, recurso contencioso tributario conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, bajo los alegatos siguientes:

Sostuvieron que la Resolución recurrida “*debe ser revocada debido a que se encuentra viciada de inconstitucionalidad, por cuanto la aplicación conjunta de los artículos 94 párrafo segundo y 121 numeral 15 del [Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo] violan el principio de irretroactividad de la ley pues, con su aplicación se utiliza una U.T. cuyo valor no se corresponde con el que se encontraba vigente al momento de haber ocurrido el ilícito, arrojando por lo tanto una sanción mucho mas gravosa para [su] representada que la que corresponde*”. (Sic). (Interpolado de esta Sala).

En el mismo sentido, indicaron que “*la Resolución al aplicar la sanción con fundamento en el párrafo segundo del artículo 94 del COT, ha utilizado retroactivamente el valor de la U.T. vigente al día de hoy, con lo cual claramente viola el principio de irretroactividad de la ley establecido en el artículo 24 de la Constitución y 8 del COT, lo cual vicia la Resolución de inconstitucionalidad y por ende, en base a lo establecido en el artículo 19, numeral 1, de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (‘LOPA’) solicit[an] sea anulada y se ordene que la multa a ser impuesta a SAVAKE sea calculada y se ordene su pago en base al valor de la U.T. vigente al momento en que se cometieron las infracciones*”. (Sic). (Interpolado de esta Sala).

De igual manera, indicaron que el acto administrativo impugnado transgrede “*los principios de proporcionalidad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva, ello en virtud de que se ha utilizado como fundamento para el cálculo de la sanción impuesta, los artículos 94 y 121 del COT, los cuales en conjunto resultan a todas luces contrarios a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (...) pues no toman en cuenta la capacidad económica de [su] representada, sino el efecto inflacionario de la economía del país*”. (Sic). (Añadido de esta Alzada).

Arguyeron que “*la Resolución también debe ser revocada porque se encuentra viciada de falso supuesto de derecho, por: (i) errónea interpretación y aplicación del artículo 113 del COT, pues la Administración Tributaria ha pretendido imponer sanciones a SAVAKE por retardos inferiores a un mes en el enteramiento y;*

(ii) errónea interpretación y aplicación del artículo 66 del COT al haber calculado y pretender el pago de intereses moratorios a partir del momento en que se cometió la infracción, y no desde el momento en que se hiciera exigible la obligación tributaria”. (Sic). (Agregado de esta Máxima Instancia).

En el mismo orden de ideas, adujeron que “*la Administración Tributaria ha incurrido en un falso supuesto de derecho por cuanto ha efectuado una errónea interpretación del artículo 113 del COT y, en la cual ha fundamentado la aplicación de la sanción impuesta a SAVAKE. En Efecto a pesar que no se cumplió el supuesto de hecho previsto en el citado artículo por cuanto SAVAKE nunca tuvo retrasos de un mes o más en el enteramiento de las cantidades que retuvo, la Administración Tributaria procedió a prorratear la sanción, efectuando una interpretación extensiva y sancionando a [su representada] bajo un supuesto no previsto en la norma, y no taxativa, con lo cual además violó el artículo 49 numeral 6 de la Constitución, referente al principio constitucional de legalidad sancionatoria que rige su actuación*”. (Sic). (Interpolado de esta Superioridad).

Asimismo, señalaron que “*la Resolución también debe ser revocada, por cuanto la Administración Tributaria, ha desconocido de manera abierta el criterio vinculante que sobre la aplicación del artículo 66 del COT y de forma reiterada ha establecido la Sala Constitucional del TSJ en repetidas ocasiones al pretender el cobro de intereses moratorios desde la fecha en que se cometió el ilícito y no desde que queda firme la Resolución y SAVAKE incumpla su pago*”. (Sic).

Por último, solicitaron la suspensión de efectos del acto administrativo recurrido.

II DECISIÓN APELADA

En fecha 13 de febrero de 2013, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, dictó la sentencia definitiva N° 1883, mediante la cual declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de suspensión de efectos por los apoderados judiciales de la empresa Savake, C.A., en los términos siguientes:

“(…) Revisados los autos del expediente y tomando en consideración las alegaciones formuladas por los apoderados judiciales de la contribuyente ‘SAVAKE, C.A.’, así como las observaciones y argumentos de la representante de la República, el thema decidendum se contrae a determinar, previo análisis: 1) Si del acto impugnado se desprende que la Administración al determinar y calcular la cuantía de la sanción de multa prevista en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario, aplicando el párrafo segundo del artículo 94 eiusdem, viola los principios constitucionales de irretroactividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva; por ende, solicita que se desaplique el párrafo segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario por vía del control difuso de la constitucional, de conformidad con lo establecido en el artículo 334 de la Constitución en concordancia con el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil. 2) Falso supuesto de derecho por errónea interpretación y aplicación del artículo 113 del Código Orgánico Tributario, debido a la imposición de multas por retardos inferiores a un (01) mes en el enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado, fuera de los plazos respectivos. 3) Falso supuesto de derecho por el cálculo de intereses moratorios a partir de la comisión de la infracción.

Delimitada la controversia en los términos antes expuestos, el Tribunal observa:

Las denuncias señaladas en el escrito del recurso contencioso tributario, se encaminan a demostrar que la Administración, al fijar el quantum de las sanciones de multa impuestas a la contribuyente 'SAVAKE, C.A.' pagaderas al valor de la unidad tributaria vigente a la fecha en la cual se emitió la Resolución impugnada, incurrió en violación de los principios constitucionales de irretroactividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

En efecto, el artículo 24 de la Carta Fundamental, establece lo siguiente:

(...)

En este orden de ideas, cabe analizar lo establecido en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario vigente:

(...)

De la norma anteriormente señalada se desprende como principio general, que las leyes tributarias tendrán vigencia a partir del vencimiento del término previo que ellas mismas establezcan; sin embargo, cuando se trata de leyes que establezcan tributos que se determinen o liquiden por períodos, regirán en el ejercicio fiscal (impuesto sobre la renta) o el período impositivo (impuesto al valor agregado) inmediatamente siguiente a aquel que se inicie una vez que entre en vigencia la nueva ley.

Con vista a los motivos antes expuestos, precisa este Juzgado realizar un análisis en relación al valor de la unidad tributaria que debe tomarse en cuenta para el cálculo de las sanciones de multa, habida cuenta que a juicio de la contribuyente dicho valor debe ser el correspondiente al momento en que ocurrieron las infracciones y no cuando la Administración Tributaria emitió la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios.

Ahora bien, el Código Orgánico Tributario vigente establece:

(...)

De la normativa citada se puede inferir que el legislador del 2001, previó de manera taxativa cuál es el valor de la unidad tributaria que debe aplicarse cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria de que se trate incurriera en ilícitos tributarios; bajo dos (2) supuestos a saber: i) que las sanciones de multas establecidas en la ley adjetiva tributaria que se hallaren expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente en unidades tributarias; y ii) que las referidas multas serán pagadas por el contribuyente utilizando el valor de la misma cuando se materialice el cumplimiento de dicho pago.

Así, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de manera reiterada ha establecido que a los efectos de considerar cuál es la unidad tributaria aplicable para la fijación del monto de la sanción de multa con las infracciones cometidas bajo la vigencia del Código Tributario de 2001, ha expresado que debe tomarse en cuenta la fecha de emisión del acto administrativo, pues es ése el momento cuando la Administración Tributaria determina -previo procedimiento- la comisión de la infracción que consecuentemente origina la aplicación de la sanción respectiva. (Vid., entre otras, sentencias de la Sala Político Administrativa Nos. 0314, 0882 y 01170 de fechas 06 de junio de 2007, 22 de febrero de 2007 y 12 de julio de 2006, respectivamente.)

No obstante, también ha establecido la Sala Político Administrativa del Alto Tribunal, mediante sentencia N° 01426, dictada en fecha 12 de noviembre de 2008, caso: THE WALT DISNEY COMPANY (VENEZUELA), S.A., una distinción respecto de la situación antes planteada, en el sentido que no resulta aplicable la consecuencia jurídica prevista en el párrafo segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario en caso que el contribuyente pague de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, cuya sanción de multa debe ser calculada a la unidad tributaria vigente para el momento en que realizó el pago de la obligación principal. Señala el fallo:

(...)

*Así las cosas, observa este Tribunal que la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del SENIAT, el día 21 de agosto de 2008, dictó la Resolución N° SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1405 (...) a través de la cual se le impuso a la recurrente, multa por la cantidad de veintitrés mil quinientos treinta y siete unidades tributarias con sesenta y cuatro centésimas (23.537,64 U.T.), equivalente a la cantidad de un millón ochenta y dos mil setecientos treinta y un bolívares con cuarenta y cuatro céntimos (Bs. 1.082.731,44); a razón de cuarenta y seis bolívares (Bs. 46,00) por unidad tributaria; e intereses moratorios por la cantidad de veintidós mil doscientos treinta y siete bolívares con dieciséis céntimos (Bs. 22.237,16), en virtud del enteramiento correspondiente a períodos impositivos de los años civiles 2004, 2005 y 2006, fuera del plazo establecido en el calendario de los sujetos pasivos especiales (agentes de retención); por lo que se evidencia que la recurrente enteró las retenciones del impuesto al valor agregado extemporáneamente pero de manera voluntaria, sin que mediara un procedimiento administrativo de fiscalización y determinación de la obligación tributaria y sin que la Administración efectuase reparo por diferencia alguna de impuesto. Razón por la cual, este Tribunal considera aplicable al caso de autos lo establecido en la sentencia parcialmente transcrita supra, en relación a que la unidad tributaria aplicable a la sanción de multa es la que estaba vigente para el momento en que la sociedad mercantil 'SAVAKE, C.A.' realizó el pago de la obligación principal. **Así se declara.***

*En virtud de lo anterior; y dado que en el caso de autos no se discute la veracidad de los hallazgos de la verificación fiscal en torno a los hechos infraccionales constatados, deberá la Administración Tributaria calcular y aplicar la sanción de multa en base a la unidad tributaria vigente al momento en que la recurrente realizó el enteramiento del tributo retenido durante los períodos impositivos identificados en la Resolución impugnada, para lo cual se le ordena emitir las respectivas Planillas de Liquidación sustitutivas, en atención a los planteamientos señalados en el presente fallo. **Así también se declara.***

Sin perjuicio de la anterior declaratoria, este Órgano Jurisdiccional estima necesario destacar el alegato formulado por la recurrente respecto al vicio de falso supuesto de derecho del cual, presuntamente, adolece el acto administrativo impugnado, por errónea interpretación y aplicación del artículo 113 del Código Orgánico Tributario, debido a la imposición de multas por retardos inferiores a un (01) mes en el enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado, fuera de los plazos respectivos. En ese sentido, hay que señalar que el falso supuesto puede configurarse tanto del punto de vista de los hechos como del derecho y afectan lo que la doctrina ha considerado llamar como 'Teoría Integral de la Causa', la cual consiste en agrupar todos los elementos de forma y fondo del acto administrativo de forma coherente y precisa conforme a la norma, analizando la forma en la cual los hechos fijados en el procedimiento, se enmarcan dentro de la normativa legal aplicable al caso concreto, para atribuir a tales hechos una consecuencia jurídica acorde con el fin de la misma.

Las modalidades del vicio de falso supuesto de acuerdo a la doctrina, son las siguientes:

(...)

En el caso concreto que nos ocupa, la contribuyente alega error de la Administración Tributaria en el cálculo de la sanción contenida en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario, ya que la multa equivalente al 50% de las cantidades enteradas con retardo es por cada mes de retraso, igual o superior a un (1) mes completo, por lo que resulta necesario transcribir parcialmente lo señalado por la Sala Político Administrativa en sentencia N° 01073 de fecha 20 de junio de 2007, caso PDVSA CERRO NEGRO, S.A., que en cuanto a la aplicación de la norma contenida en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario, ha expresado lo siguiente:

(...)

Esa decisión fue ratificada por la misma Sala mediante sentencia número 0918 de fecha 29 de septiembre de 2010, lo que nos indica que cuando los sujetos pasivos de la obligación tributaria en su condición de agentes de retención y percepción lleven a cabo el enteramiento de las cantidades percibidas o retenidas fuera de los términos que legalmente se les señale, han incurrido en el ilícito material establecido en la norma contenida en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario vigente.

Es decir, el enterar con retardo las cantidades retenidas acarreará multa que va desde el cincuenta por ciento (50%) del tributo retenido hasta un límite de quinientos por ciento (500%) de dichas cantidades; se entiende que la norma determina una sanción de tipo proporcional a los días de retardo y que se computa desde el día siguiente al vencimiento del plazo.

En el presente caso, se observa en el acto administrativo cuestionado que, para los períodos impositivos allí señalados, correspondientes a los años 2004, 2005 y 2006, la contribuyente 'SAVAKE, C.A.', presentó en el Portal SENIAT, las declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas del impuesto al valor agregado y efectuó el enteramiento correspondiente a los períodos impositivos detallados precedentemente, fuera del plazo establecido en el artículo 10 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2002/ 1455 de fecha 29 de noviembre de 2002, (...) vigente para los períodos impositivos enero 2003 a marzo 2005, ambos inclusive, y artículo 15 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 de fecha 27 de enero de 2005 (...), vigente para los restantes períodos impositivos, en concordancia con el artículo 1 de las Providencias Administrativas Nos. 2.387 de fecha 11 de diciembre de 2003, (...) 0668 de fecha 20 de diciembre de 2004, (...) y 0985 de fecha 30 noviembre de 2005, (...); las cuales establecen el calendario de sujetos pasivos especiales para los años 2004, 2005 y 2006.

También observa este Juzgador que tales Providencias señalan la oportunidad y forma para enterar el impuesto retenido. Así, vemos el contenido del artículo 10 de la Providencia Administrativa N° SNAT/ 2002/1455 de fecha 29 de noviembre de 2002, en la cual se indica que: (...).

De igual manera se enuncia esa oportunidad en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 de fecha 27 de enero de 2005; vale decir, que allí se le indica a los sujetos pasivos de la obligación tributaria la oportunidad para considerar tempestiva sus declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas del impuesto al valor agregado.

Según se evidencia de autos, la empresa SAVAKE, C.A. se encuentra identificada con el Registro de Información Fiscal (RIF) N° J-00033788-8, correspondiéndole para el

enteramiento de las retenciones del impuesto al valor agregado, según el Calendario de Contribuyentes Especiales las siguientes fechas límites:

(...)

Si se comparan ambos cuadros se puede verificar que son acertadas las fechas límite para enterar los montos retenidos tal como se muestran en la Resolución controvertida y por lo que respecta a las fechas en que la contribuyente efectivamente enteró el impuesto al valor agregado, no se evidencia discrepancia alguna en el escrito recursivo, tampoco consta en autos otros elementos que pudieran desvirtuar la presunción de legalidad y veracidad de las actas fiscales, por lo que este Juzgador debe tomar como ciertas las fechas señaladas en la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios.

Por lo tanto, contrario a lo denunciado por la parte actora, se observa que no existe en el acto administrativo recurrido el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación y aplicación del artículo 113 del Código Orgánico Tributario, debido a la imposición de multas por retardos inferiores a un (01) mes en el enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado, fuera de los plazos respectivos; por cuanto el legislador previó una sanción específica para el caso de aquellos responsables de la obligación tributaria que no den cumplimiento al deber de enterar oportunamente los montos retenidos. Y en todo caso, la Administración Tributaria no está creando una sanción, sino que ella se encuentra expresamente establecida en la norma antes señalada.

*Así las cosas, este Tribunal es conteste y comparte el criterio jurisprudencial de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia antes señalado, ya que no aplicar la sanción por retrasos menores a un (1) mes, entonces sería apremiar al infractor por su incumplimiento como agente de retención o de percepción, de enterar las cantidades de dinero en las oficinas de fondos nacionales dentro de los plazos establecidos en las normas respectivas. **Así se declara.***

Sin perjuicio de lo anterior, considera pertinente el Tribunal realizar algunas consideraciones adicionales atendiendo al criterio emanado de la Sala Político Administrativa de nuestro Máximo Tribunal, en Sentencia N° 00674 de fecha 08 de mayo de 2003, caso: INDUSTRIA AZUCARERA SANTA CLARA, C.A., en lo atinente a que en virtud de las amplias facultades de control de la legalidad que le han sido conferidas a los jueces de lo contencioso tributario, pueden éstos confirmar actos administrativos, modificarlos o revocarlos, sin que ello constituya violación del principio dispositivo que rige en el procedimiento civil ordinario, regulado en nuestro ordenamiento positivo por el artículo 12 del Código de Procedimiento Civil, según el cual (...).

Con fundamento en lo expresado, la labor del juez contencioso tributario está orientada fundamentalmente por el principio inquisitivo, el cual le faculta, entre otras circunstancias, a corregir irregularidades que no hayan sido alegadas por las partes, con base en el principio de universalidad del control de la legalidad y del orden público. Específicamente en la situación jurídica bajo estudio, cabe indicar que durante la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, cuando el ilícito tributario era producto de una conducta continuada o repetida, tanto los tribunales de instancia así como la Sala Político Administrativa (vid., sentencia N° 00877 del 17 de junio de 2003, caso: ACUMULADORES TITÁN, C.A.), por remisión general contenida en el artículo 71 eiusdem, acudían a la figura del delito continuado regulada en el artículo 99 del Código Penal, el cual establece:

(...)

La norma penal antes transcrita, se aplicaba de manera supletoria con fundamento en el artículo 71 del Código Orgánico Tributario de 1994, ante el vacío legal existente en la materia; quedando cubierto el mismo a partir de la promulgación del Código Orgánico Tributario de 2001, donde el legislador patrio en ejecución del mandato contenido en la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela sancionó el mencionado texto normativo, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001, el cual en su artículo 81 llenó el vacío legislativo existente en el Código derogado (1994) al dar solución y establecer de manera clara, positiva y directa lo siguiente:

(...)

Ciertamente la precitada disposición (artículo 81 del Código Orgánico Tributario vigente) prevé un mecanismo para el cálculo de sanciones en caso de verificarse la concurrencia de ilícitos tributarios, cuya aplicación viene siendo reiterada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia a partir del año 2008, cuando tuvo oportunidad de pronunciarse en la decisión N° 00948, dictada el 13 de agosto de 2008 (caso: DISTRIBUIDORA Y BODEGÓN COSTA NORTE, C.A.), en la cual se estimó necesario replantear la solución asumida en la primera de las sentencias antes citadas (caso: ACUMULADORES TITÁN, C.A.), tomando en cuenta el ámbito temporal que condicionaba su conocimiento, el cual era -en ese caso-, el previsto en el Código Orgánico Tributario de 2001, considerando en tal sentido que bajo la vigencia de dicho texto normativo no resultaban aplicables las reglas del delito continuado expuestas en el Código Penal, decisión que fue reiterada en sentencia N° 01187, de fecha 24 de noviembre de 2010 (caso: FÁBRICA NACIONAL DE PAÑALES DESECHABLES DE VALENCIA, C.A. FANALPADE VALENCIA), en la cual además se precisó que dicha interpretación surtía sus efectos desde la entrada en vigencia del régimen sancionatorio del prenombrado Código Orgánico Tributario de 2001, es decir, a partir del 16 de enero de 2002.

*En ese sentido, se constata que el órgano exactor en el texto de la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios recurrida, no ajustó el monto de la sanciones pecuniarias impuestas a la contribuyente, conforme a lo preceptuado en el artículo 81 eiusdem (concurrencia de infracciones). En consecuencia, debe este Órgano Jurisdiccional anular las multas impuestas a la contribuyente y ordenar a la Administración Tributaria emitir las planillas sustitutivas correspondientes, determinando su monto conforme a lo previsto en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, sin perjuicio del cálculo del monto a pagar por las sanciones en base al valor de la unidad tributaria vigente para el momento del cumplimiento de la obligación principal, conforme al criterio expuesto en el presente fallo. **Así se decide.***

*En cuanto a la procedencia de los intereses moratorios por el enteramiento tardío de las retenciones del impuesto al valor agregado, este Juzgado debe destacar que la obligación de pagar intereses moratorios surge de pleno derecho desde el vencimiento del plazo establecido para enterar los montos retenidos hasta la extinción total de la deuda, según lo dispuesto en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable al caso. Todo ello de acuerdo a los términos establecidos en la sentencia de la Sala Constitucional N° 191, de fecha 9 de marzo de 2009, caso: MUNICIPIO VALENCIA DEL ESTADO CARABOBO. **Así se decide.***

Por último, conforme a los razonamientos antes expuestos, se declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por la contribuyente 'SAVAKE, C.A.' en contra de la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios N° SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1405, de fecha 21 de agosto de 2008, emanada de la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de

Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Así se declara.

(...)

*En virtud de los razonamientos precedentemente expuestos, este Tribunal (...) declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por la contribuyente ‘SAVAKE, C.A.’, en contra de la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios N° **SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1405**, de fecha 21 de agosto de 2008, emanada de la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En consecuencia:*

1- Se revoca del acto administrativo impugnado, lo concerniente al cálculo de las sanciones tomando en consideración el valor de la unidad tributaria vigente al momento de la emisión de la Resolución. Por tanto, queda sin efecto la liquidación de la cantidad de un millón ochenta y dos mil setecientos treinta y un bolívares con cuarenta y cuatro céntimos (Bs. 1.082.731,44) por concepto de multa.

2- Se ordena a la Administración Tributaria, por órgano de la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del SENIAT, una vez firme la presente decisión, emitir las correspondientes planillas de liquidación sustitutivas conforme a los razonamientos expuestos en el presente fallo, aplicando la norma prevista en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario referente al concurso de ilícitos tributarios.

3- Se confirma el monto de veintidós mil doscientos treinta y siete bolívares con dieciséis céntimos (Bs. 22.237,16), por concepto de intereses moratorios.

No hay condenatoria en costas procesales en virtud de la naturaleza de la decisión (...)". (Sic).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 5 de junio de 2013, la abogada Rancy Mujica, antes identificada, actuando como apoderada judicial de la Procuraduría General de la República, en representación del Fisco Nacional, presentó escrito de fundamentación de su apelación, en los términos siguientes:

Señaló que el Juez *a quo* "(...) *no interpretó ni aplicó correctamente lo previsto en el Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario [según el cual, para] el pago de las multas impuestas, expresadas en unidades tributarias, se deberá utilizar la que se encuentre vigente para el momento del pago de la sanción, sin que ello sea considerado violación al principio de retroactividad de la ley, establecido en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 (...)*". (Sic). (Interpolado de esta Alzada).

Indicó que "(...) *la multa impuesta por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, se hizo con estricto apego a lo previsto en el Parágrafo Primero del artículo 94*

del Código Orgánico Tributario, vale decir, fue debidamente aplicada y en consecuencia, ajustada a derecho, por lo tanto, de conformidad con dicho artículo la unidad tributaria debe calcularse de acuerdo al valor vigente para la fecha en la cual se efectúa el pago de la sanción (...). (Sic).

Por otra parte, manifestó su desacuerdo con el fallo de instancia respecto a la interpretación de las reglas de concurrencia de infracciones contenidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*.

Sobre dicho particular, relató que “(...) *la Administración procedió a verificar el cumplimiento de los deberes formales de la contribuyente constatando en este sentido, que esta enteró en forma extemporánea el impuesto retenido durante los períodos comprendidos correspondientes a los años 2004, 2005 y 2006, por lo que no se produce la concurrencia de sanciones al existir un solo tipo de infracción (...)*”. (Sic).

Finalmente, peticionó que “(...) *se revoque la sentencia apelada y se confirme el acto administrativo recurrido en razón de haberse emitido en un todo ajustado a la legalidad y no ser violatorio de normas y derechos constitucionales las actuaciones desplegadas por las autoridades tributarias para su configuración (...)*”. (Sic).

IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

El 18 de junio de 2013, la abogada Isabel Cristina Granadino, antes identificada, presentó escrito de contestación a la fundamentación formulada, exponiendo las razones indicadas a continuación:

Manifestó que estuvo ajustada a derecho la sentencia impugnada al aplicar el criterio proferido por esta Máxima Instancia en la sentencia N° 01426 del 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company Venezuela, S.A.* y que “(...) *resulta más que evidente que la doctrina pacífica y consolidada de esta Sala (...) debe ser reiterada en el presente caso, toda vez que [su] representada voluntariamente pagó la obligación principal que dio origen a la multa cuyo monto se cuestiona, por lo que el fallo apelado debe ser confirmado (...)*”. (Sic).

Señaló con respecto a la denuncia de errónea interpretación del derecho en la aplicación del artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón de su vigencia temporal, que “(...) *la recurrida no es del todo clara al adoptar la aplicación del referido artículo, para los ejercicios fiscales investigado [por lo que] deberá la Sala decidir lo que estime conducente al respecto*”. (Sic). (Corchetes de esta Superioridad).

V MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación ejercida por la abogada sustituta de la Procuraduría General de la República, en representación del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva N° 1883 de fecha 13 de febrero de 2013 dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio Savake, C.A., contra la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de

Intereses Moratorios identificada con letras y números SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ ACOT/RET/2008/1405 de fecha 21 de agosto de 2008.

En primer lugar observa esta Alzada que el Juez de instancia no emitió pronunciamiento sobre la medida cautelar de suspensión de efectos solicitada con el recurso contencioso tributario por el representante judicial de la recurrente. Sin embargo, correspondiéndole a esa Máxima Instancia conocer en apelación del fallo definitivo dictado por el Tribunal *a quo* y advirtiéndose que dicha medida es accesoria a la pretensión principal de nulidad, no esgrimirá consideraciones al respecto. **Así se declara.**

Asimismo, debe destacar esta Superioridad que la representación judicial del Fisco Nacional arguyó en su escrito de fundamentación a la apelación que “(...) *el Juez de primera instancia no interpretó ni aplicó correctamente lo previsto en el **Parágrafo Primero** del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001(...)*”, observándose en este sentido que, tanto del fallo de instancia como del acto administrativo impugnado, las sanciones de multa impuestas fueron formuladas de conformidad con el **Parágrafo Segundo** de dicha norma, el cual corresponde aplicar en aquellos casos, como el de autos, en los cuales las penas pecuniarias estén establecidas en términos porcentuales, y de allí que haya incurrido en una imprecisión al formular sus fundamentos. No obstante esto, estima esta Superioridad que los argumentos expresados en el referido escrito van dirigidos a enervar la interpretación dada por el *a quo* respecto del valor de la unidad tributaria aplicable. **Así se determina.**

Siendo así, vista la declaratoria contenida en la decisión judicial apelada y de los alegatos formulados en su contra por la apoderada en juicio de la República, la controversia planteada en el caso bajo análisis queda circunscrita a decidir si el Juez de instancia incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho: **1)** por errónea interpretación del artículo 94, Parágrafo Segundo, del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, y **2)** por errónea aplicación del artículo 81 *eiusdem*.

Antes de abordar los argumentos planteados por la parte apelante, esta Alzada debe declarar **FIRME** por no haber sido objeto de apelación por la contribuyente y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos del Tribunal *a quo* referidos a: **1)** la improcedencia del falso supuesto de derecho por errónea interpretación y aplicación del artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, “*debido a la imposición de multas por retardos inferiores a un (01) mes en el enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado*”; y **2)** la procedencia de los intereses moratorios determinados, de conformidad con lo previsto en el artículo 66 *eiusdem*. **Así se establece.**

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

Consideró la apoderada en juicio de la Procuraduría General de la República, en representación del Fisco Nacional, que el Tribunal de instancia incurrió en falso supuesto de derecho por errónea interpretación respecto del artículo 94, Parágrafo Segundo, del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, afirmando que “*el pago de las multas impuestas, expresadas en unidades tributarias, se deberá utilizar la que se encuentre vigente para el momento del **pago de la sanción**, sin que ello sea considerado violación al principio de irretroactividad de la ley (...), habida cuenta que el legislador de 2001, previó de manera taxativa cuál es el*

valor de la unidad tributaria que debe aplicarse cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria de que se trate incurra en ilícitos tributarios (...)". (Sic).

Sobre el particular, profirió el Juez *a quo* que la unidad tributaria aplicable a la sanción de multa impuestas es la que estaba vigente para el momento en que la recurrente realizó el pago de la obligación principal, enteramiento de las cantidades retenidas, ordenando en consecuencia a "*la Administración Tributaria calcular y aplicar la sanción de multa en base a la unidad tributaria vigente al momento en que la recurrente realizó el enteramiento del tributo retenido durante los períodos impositivos identificados en la Resolución impugnada, para lo cual se le ordena emitir las respectivas Planillas de Liquidación sustitutivas (...)*". (Sic).

Así, a los efectos decisorios, esta Sala considera necesario transcribir lo dispuesto en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, el cual es del tenor siguiente:

“Artículo 94. Las sanciones aplicables son:

(...)

***Parágrafo Segundo:** Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago (...)*". (Subrayado de esta Alzada).

Así tomando en cuenta que el debate gira alrededor de la presunta errónea interpretación del transcrito artículo 94 por parte del Juzgador de instancia, respecto al cálculo de las sanciones de multa aplicadas a la recurrente y, especialmente, en el supuesto de las retenciones practicadas en materia del impuesto al valor agregado, cuando el pago se ha llevado a cabo de manera extemporánea pero de forma voluntaria; esta Alzada considera necesario exponer las consideraciones siguientes:

La Sala Político-Administrativa había venido sosteniendo en relación al asunto controvertido, el criterio plasmado en su sentencia N° 01426 del 12 de noviembre de 2008, recaída en el caso: *The Walt Disney Company (Venezuela) S.A.*, en el cual se estableció que el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, contempla la forma como debía hacerse el cálculo de la sanción de multa cuando: *i)* la contribuyente no entera el tributo retenido; y *ii)* paga de manera extemporánea pero en forma voluntaria el tributo retenido; señalando respecto al segundo de los supuestos referidos, que debería tomarse en cuenta la unidad tributaria vigente para el momento de haberse realizado el pago de la obligación principal, es decir, el enteramiento tardío de las retenciones correspondientes.

Posteriormente esta Máxima Instancia, en su fallo N° 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & CIA, S.A.*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 40.468 de fecha 5 de agosto de 2014, replanteó el criterio respecto al alcance del Parágrafo Segundo del precitado artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, según el cual "*(...) en el supuesto que el contribuyente pague de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo retenido, 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 (sic) utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para la oportunidad del pago de la multa (...)*".

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

En concordancia con lo anterior, el ilícito tributario establecido en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, 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. Dicha norma 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 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, 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 establecida 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 retenido) se perfecciona el ilícito cuya consecuencia es la sanción prevista en la norma transcrita, la cual se va incrementando a medida que transcurre el tiempo hasta tanto se satisfaga la obligación principal.

Asimismo, cabe destacar que de la comisión de ese ilícito pueden surgir situaciones diferentes: el supuesto bajo el cual no se produce el enteramiento, o cuando el sujeto pasivo entera las retenciones de forma extemporánea pero voluntaria, vale decir, sin mediar la intervención de la Administración Tributaria. En ambas hipótesis el responsable directo infringe la norma, por lo que la sanción será impuesta conforme a las reglas del artículo 113 del aludido Código; pena que se aumentará por cada mes de retraso en su enteramiento.

Precisado lo anterior, a los efectos del cómputo de la sanción, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 94 del Texto Orgánico de 2001, aplicable en razón del tiempo, se estima en ambos supuestos que 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 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 el tributo retenido o por enterar tardíamente no pierda su efecto disuasivo.

Con base en las razones expuestas, esta Alzada concluye que, a los fines del pago de la sanción no es posible aplicar la unidad tributaria vigente para el momento en que el sujeto pasivo pague la obligación principal (enteramiento tardío), sino la vigente en la fecha del pago de la respectiva multa, en consideración a que lo pretendido es evitar la pérdida del valor de la sanción por el transcurso del tiempo.

En el caso del impuesto al valor agregado, una vez recibido por el agente de retención el importe dinerario de parte de los contribuyentes, no hay motivos para no enterarlo al Fisco en el tiempo oportuno. Con esta mora en el enteramiento del impuesto, el sujeto pasivo está obteniendo provechos individuales con un dinero perteneciente a todos los ciudadanos, como lo son los tributos; infracción esta que da lugar a la imposición de la sanción dispuesta en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, para lo cual el artículo 94 *eiusdem* debe aplicarse con todo rigor.

De allí que esta Sala Político-Administrativa considere al contrario de lo estimado por el Tribunal de instancia, que en el caso de enteramientos de las retenciones relativas al impuesto al valor agregado, fuera del plazo establecido en el calendario de los sujetos pasivos especiales (agentes de retención), esto es, extemporáneamente, pero de manera voluntaria, antes de la emisión del acto impugnado para el período fiscal objeto de verificación, la sanción de multa debe ser calculada con base en el valor de la unidad tributaria vigente para el momento de su efectivo pago, y no la de la oportunidad en la cual se verificó el enteramiento extemporáneo y en forma voluntaria del tributo omitido, pues tal como lo ha afirmado esta Superioridad, dicha operación “*no se ajusta a la realidad económica y con ello, no cónsona con la intención del constituyente y del legislador tributario*”. (Vid., sentencias de esta Alzada Nros. 00431, 00139 y 00653, de fechas 22 de abril de 2015 y 6 de junio de 2017, respectivamente, casos: *Comercial Silver Star, C.A., Agencia Ferrer Palacios, C.A. y Proagro, C.A.*, en ese orden). **Así se decide.**

En virtud de la declaratoria que antecede, esta Máxima Instancia pasa a revisar las actuaciones fiscales realizadas con el fin de imponer la multa a la contribuyente –Savake, C.A.–, conforme al artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, en armonía con lo dispuesto en el artículo 94 *eiusdem*. En tal sentido, se observa lo siguiente:

i).- No es un punto controvertido en el caso bajo examen, el hecho de haber enterado extemporáneamente la prenombrada empresa las cantidades retenidas en materia de impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales: primera quincena de los meses abril, septiembre y diciembre de 2004, enero, febrero, junio, agosto, septiembre y diciembre de 2005, enero, marzo, mayo, junio y agosto de 2006; y segunda quincena de febrero, marzo, abril, junio, septiembre, noviembre y diciembre de 2004, enero, febrero, marzo, mayo, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2005, enero, mayo y junio de 2006, por cuya razón la Administración Tributaria dictó la “*RESOLUCION DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN E INTERESES DE MORA*” signada con la nomenclatura SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/ 2008/1405 de fecha 21 de agosto de 2009, en la cual impuso la sanción de multa prevista en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, por la cantidad equivalente a veintitrés mil quinientos treinta y siete coma sesenta y cuatro unidades tributarias (23.537,64 U.T.), utilizando para su expresión en bolívares el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha de su emisión, el cual era de cuarenta y seis bolívares sin céntimos (Bs. 46,00), equiparable ese valor, en principio, al de la oportunidad del pago (folios 58 al 61 de la pieza N° 1 del expediente judicial), “*de conformidad a lo establecido en el párrafo segundo del artículo 94 [eiusdem]*”. (Corchetes de esta Alzada).

ii).- El órgano exactor, en el citado acto administrativo, realizó la conversión de las multas aplicadas de términos porcentuales a unidades tributarias utilizando el valor vigente para la fecha de la comisión del ilícito tributario, para luego ajustarlas a bolívares sobre la base del valor de la unidad tributaria vigente para ese

momento (el de la emisión del acto administrativo y oportunidad del pago de la sanción de multa), tal como se evidencia del cuadro “**ANEXO Nro. I**” a la resolución impugnada (folios 62 y 63 de la pieza N° 1 de las actas procesales).

Visto lo anterior, constata esta Sala que la actuación de la Administración Tributaria estuvo ajustada a derecho al momento de liquidar la sanción de multa impuesta a la contribuyente conforme al artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, en armonía con el artículo 94 *eiusdem*, pues convirtió la multa expresada en términos porcentuales a su equivalente en unidades tributarias sobre la base de su valor al momento de la comisión del ilícito y la liquidó tomando en cuenta el valor de la unidad tributaria vigente para la oportunidad de la emisión del acto administrativo antes nombrado, y de allí que se considere procedente la denuncia fiscal contra el fallo apelado; en razón de lo cual se **revoca** del mismo el pronunciamiento referente al cálculo y aplicación de la pena pecuniaria formulada aplicando el valor de “*la unidad tributaria vigente al momento en que la recurrente realizó el enteramiento del tributo retenido*”. **Así se declara.**

No obstante lo señalado, en el expediente no consta que la contribuyente haya pagado la indicada sanción de multa en el momento de haber sido liquidada; por consiguiente, esta Máxima Instancia advierte que la Administración Tributaria deberá realizar el correspondiente ajuste en los términos expresados en esta decisión a la fecha del pago efectivo de dicha sanción. **Así se decide.**

Por otro lado, denunció la representación fiscal el falso supuesto de derecho por errónea aplicación del artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, referido a las reglas de concurrencia de infracciones.

Sobre el particular, el Tribunal de instancia consideró que “*(...) el órgano exactor en el texto de la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios recurrida, no ajustó el monto de la sanciones pecuniarias impuestas a la contribuyente, conforme a lo preceptuado en el artículo 81 eiusdem (concurrencia de infracciones). En consecuencia, debe este Órgano Jurisdiccional anular las multas impuestas a la contribuyente y ordenar a la Administración Tributaria emitir las planillas sustitutivas correspondientes, determinando su monto conforme a lo previsto en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001*”. (Sic).

Así las cosas, esta Alzada debe traer a colación el contenido del artículo 81 *eiusdem*, el cual expresa lo siguiente:

“Artículo 81.- Cuando concurren 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 otro delito no tipificado en este Código.

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

Cuando concurren 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 aún cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos, siempre que las sanciones se impongan en un mismo procedimiento". (Resaltado de esta Máxima Instancia).

El transcrito artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001 establece la figura de la concurrencia de infracciones, entendida como el concurso de dos (2) o más ilícitos tributarios iguales o distintos ocurridos aún en diferentes períodos y determinados **en un mismo procedimiento investigativo**, sancionados con penas pecuniarias atendiendo a un sistema de "acumulación jurídica", en el que la sanción más grave es aumentada con la mitad de los restantes correctivos. (Vid., sentencias Nros. 00351 y 00845, de fechas 19 de marzo de 2014 y 16 de julio de 2015, casos: *Fletes G.A.G., C.A.* y *Tu Punto de Madera, C.A.*, respectivamente).

Igualmente, señala como regla general que la concurrencia se utilizará "aún cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos", teniendo como condición que las consecuencias de las infracciones sean impuestas en el mismo procedimiento. (Vid., fallo de esta Sala N° 00281 del 11 de abril de 2012, caso: *Ilardo Audio Systems, C.A.*).

Atendiendo a estos razonamientos, en el caso objeto de estudio se colige que la División de Recaudación adscrita a la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la "RESOLUCIÓN DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN E INTERESES DE MORA" identificada con letras y números SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1405 de fecha 21 de agosto de 2008, impuso a cargo de la empresa recurrente sanciones de multa en materia de impuesto al valor agregado por los conceptos y montos siguientes:

"(...)

<i>Período</i>	<i>Quincena</i>	<i>Multa U.T</i>
<i>FEBRERO 2004</i>	<i>2</i>	<i>448,12</i>
<i>MARZO 2004</i>	<i>2</i>	<i>1.090,24</i>
<i>ABRIL 2004</i>	<i>1</i>	<i>7,98</i>
<i>ABRIL 2004</i>	<i>2</i>	<i>759,49</i>
<i>JUNIO 2004</i>	<i>2</i>	<i>142,95</i>
<i>SEPTIEMBR 2004E</i>	<i>1</i>	<i>1.444,76</i>
<i>SEPTIEMBRE 2004</i>	<i>2</i>	<i>144,61</i>
<i>NOVIEMBRE 2004</i>	<i>2</i>	<i>650,84</i>
<i>DICIEMBRE 2004</i>	<i>1</i>	<i>552,55</i>
<i>DICIEMBRE 2004</i>	<i>2</i>	<i>824,86</i>
<i>ENERO 2005</i>	<i>1</i>	<i>635,98</i>

<i>ENERO 2005</i>	2	628,23
<i>FEBRERO 2005</i>	1	78,21
<i>FEBRERO 2005</i>	2	3.227,78
<i>MARZO 2005</i>	2	3.611,19
<i>MAYO 2005</i>	2	731,41
<i>JUNIO 2005</i>	1	115,55
<i>AGOSTO 2005</i>	1	152,61
<i>AGOSTO 2005</i>	2	308,09
<i>SEPTIEMBRE 2005</i>	1	36,81
<i>SEPTIEMBRE 2005</i>	2	797,54
<i>OCTUBRE 2005</i>	2	206,79
<i>DICIEMBRE 2005</i>	1	1.099,84
<i>DICIEMBRE 2005</i>	2	2.068,59
<i>ENERO 2006</i>	1	222,78
<i>ENERO 2006</i>	2	367,54
<i>MARZO 2006</i>	1	1.288,58
<i>MAYO 2006</i>	1	412,71
<i>MAYO 2006</i>	2	811,53
<i>JUNIO 2006</i>	1	462,54
<i>JUNIO 2006</i>	2	170,91
<i>AGOSTO 2006</i>	1	36,03

(...)"

Visto lo precedentemente expresado, a juicio de esta Alzada el órgano exactor no aplicó la figura de la concurrencia de infracciones tributarias, prevista en el citado artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, a pesar que dichas penas pecuniarias fueron impuestas en un mismo procedimiento sancionador, tal como lo expresó el Juez *a quo*. En consecuencia, se **ordena** a la Administración Tributaria emitir las Planillas de Liquidación Sustitutivas correspondientes, atendiendo a las reglas contenidas en el mencionado artículo -según las cuales debe aplicarse la pena más grave aumentada con la mitad de las otras sanciones, aún en caso de tratarse de un ilícito de la misma índole-, esto es, aplicar el monto de tres mil

seiscientos once coma diecinueve unidades tributarias (3.611,19 U.T.), por la conducta infraccional de la sociedad de comercio Savake, C.A. -enteramiento de las cantidades retenidas fuera del plazo dispuesto en el artículo 10 de la *Providencia Administrativa SNAT/2002/1455* del 29 de noviembre de 2002- conforme a lo establecido en el artículo 113 *eiusdem*, correspondiente a la segunda quincena del mes de marzo de 2005; con la subsiguiente atenuación de los restantes correctivos en su valor medio, en la forma siguiente:

Período	Quincena	Multa (U.T.)
FEBRERO 2004	2	224,06
MARZO 2004	2	545,12
ABRIL 2004	1	3,99
ABRIL 2004	2	379,75
JUNIO 2004	2	71,48
SEPTIEMBRE 2004	1	722,38
SEPTIEMBRE 2004	2	72,31
NOVIEMBRE 2004	2	325,42
DICIEMBRE 2004	1	276,28
DICIEMBRE 2004	2	412,43
ENERO 2005	1	317,19
ENERO 2005	2	314,12
FEBRERO 2005	1	39,11
FEBRERO 2005	2	1.613,90
MARZO 2005	2	3.611,19
MAYO 2005	2	365,71
JUNIO 2005	1	57,78
AGOSTO 2005	1	76,31
AGOSTO 2005	2	154,05
SEPTIEMBRE 2005	1	18,41
SEPTIEMBRE 2005	2	398,77
OCTUBRE 2005	2	103,40
DICIEMBRE 2005	1	549,92

DICIEMBRE 2005	2	1.034,30
ENERO 2006	1	111,39
ENERO 2006	2	183,77
MARZO 2006	1	644,29
MAYO 2006	1	206,36
MAYO 2006	2	405,77
JUNIO 2006	1	231,27
JUNIO 2006	2	85,46
AGOSTO 2006	1	18,02
TOTAL		13.573,71

En razón de lo anterior, estima esta Máxima Instancia que el pronunciamiento del Tribunal de instancia que ordenó a la Administración Tributaria el recálculo de las sanciones impuestas, de conformidad con las reglas de concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, está apegado a derecho, por lo cual desestima la denuncia de la abogada sustituta de la Procuraduría General de la Republica, en representación del Fisco Nacional, sobre este particular. **Así se decide.**

Por consiguiente, se ratifica del fallo apelado la **orden** al órgano recaudador de aplicar las reglas de la concurrencia de infracciones tributarias, de la forma *supra* señalada en este fallo, con la consecuente emisión de las Planillas de Liquidación Sustitutivas, sin perjuicio del recálculo que deba hacerse en virtud de la entrada en vigencia de un nuevo valor de la unidad tributaria, en caso de no haberse realizado el pago correspondiente, en acatamiento a los postulados del artículo 94, Parágrafo Segundo del Código Orgánico Tributario de 2001, tal como se expuso en la motiva de esta decisión judicial. **Así se declara.**

Sobre la base de los razonamientos efectuados, esta Alzada declara **parcialmente con lugar** el recurso de apelación incoado por la representación en juicio de la República, en representación del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva N° 1883 del 13 de febrero de 2013, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **revoca** en los particulares expuestos *supra* y se **confirma** el pronunciamiento referido a la aplicación de las reglas de concurrencia de infracciones a las sanciones de multa impuestas, de conformidad con lo previsto en el artículo 81 del Texto Orgánico de la Especialidad. **Así se establece.**

En virtud de lo precedente, se declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos el 7 de octubre de 2008 por los apoderados judiciales de la sociedad mercantil Savake, C.A., por lo que se deja firme en los términos expuestos en este fallo la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios identificada con letras y números SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1405, emitida en fecha 21 de agosto de 2008 por la

División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), con excepción del cálculo de las sanciones de multa impuestas con base en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, por no tomar en cuenta las reglas de concurrencia de infracciones prevista en el artículo 81 *eiusdem*. **Así se determina.**

Por último, no procede la condenatoria en costas procesales a las partes, por no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, en atención a lo establecido en el artículo 334 del Texto Orgánico de la especialidad de 2014. **Así se establece.**

VI DECISIÓN

En virtud de las razones expresadas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- FIRME por no haber sido objeto de apelación por la contribuyente y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos del Tribunal *a quo* referidos a: **1)** la improcedencia del falso supuesto de derecho por errónea interpretación y aplicación del artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, “*debido a la imposición de multas por retardos inferiores a un (01) mes en el enteramiento de las retenciones practicadas en materia de impuesto al valor agregado*”; y **2)** la procedencia de los intereses moratorios determinados, de conformidad con lo previsto en el artículo 66 *eiusdem*.

2.- PARCIALMENTE CON LUGAR la apelación ejercida por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva N° 1883 del 13 de febrero de 2013, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, de la cual se **REVOCA** lo referido al valor de la unidad tributaria aplicable para el momento del pago de las sanciones de multa impuestas y se **CONFIRMA** el pronunciamiento sobre la aplicación de la reglas de concurrencia de infracciones a las sanciones de multa impuestas, de conformidad con lo previsto en el artículo 81 del Texto Orgánico de la Especialidad.

3.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos el 7 de octubre de 2008 por la sociedad mercantil **SAVAKE, C.A.**, contra la Resolución signada con el alfanumérico SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1405, emitida en fecha 21 de agosto de 2008 por la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual impuso a la mencionada contribuyente las sanciones de multa, por la cantidad total de veintitrés mil quinientas treinta y siete coma sesenta y cuatro unidades tributarias (23.537,64 U.T.), en virtud del incumplimiento de deberes materiales en materia de impuesto al valor agregado e intereses moratorios por el monto de veintidós mil doscientos treinta y siete bolívares con dieciséis céntimos (Bs. 22.237,16); la cual queda **firme**, excepto en lo relativo a la cuantía de dichas sanciones, en aplicación de las reglas de concurrencia de infracciones, que se **anulan** de conformidad con lo expuesto en el presente fallo.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria emitir nuevas Planillas de Liquidación de las sanciones de multas e intereses moratorios, en atención a lo preceptuado en los artículos 66, 81, 94 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001.

NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales a las partes de acuerdo a los términos de esta decisión judicial.

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 seis (6) días del mes de marzo del año dos mil dieciocho (2018). Años 207° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta,
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

La Magistrada - Ponente
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

La Magistrada,
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

El Vicepresidente,
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

El Magistrado,
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

En fecha siete (7) de marzo del año dos mil dieciocho, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00277.

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD