

**La multa debe ser calculada a la unidad tributaria vigente para el momento en que se realizó el pago de la obligación principal**

0177

**La multa debe ser calculada a la unidad tributaria vigente para el momento en que se realizó el pago de la obligación principal**

Expediente: 2009-0849

Sentencia: 00536

Tribunal Supremo de Justicia

Sala Político Administrativa

Magistrado Ponente: MÓNICA

MISTICCHIO TORTORELLA

Fecha: 22/05/2012

Partes: FISCO NACIONAL vs. BAYER, S.A.

Objeto: apelación ejercida por el **FISCO NACIONAL** contra la parte desfavorable para la República, relativa «a la unidad tributaria que debe considerarse para el pago de la multa», contenida en la sentencia N° 1.579 dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 30 de junio de 2009, la cual declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto en fecha 17 de octubre de 2008, conjuntamente con solicitud de suspensión de efectos del acto administrativo recurrido, por la sociedad de comercio **BAYER, S.A.**, «contra la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008-1591, de fecha 21 de agosto de 2008.

Decisión: Declara 1. **FIRMES**, al no haber sido objeto de apelación ni desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, lo decidido en el fallo N° 1.579 respecto a: 1) las desestimatorias de las denuncias de violación «del Principio de Certeza y Seguridad Jurídica», «del Principio de Capacidad Contributiva», y de «los Principios de Racionalidad y No Confiscatoriedad» y 2) la improcedencia de la desaplicación por control difuso de los Parágrafos Primero y Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001. 2. **SIN LUGAR** el recurso de apelación incoado por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra el referido fallo, el cual, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de suspensión de efectos por la sociedad mercantil **BAYER, S.A.**, decisión que se **CONFIRMA**. 3. **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por la representación judicial de la contribuyente de autos, conjuntamente con solicitud de suspensión de efectos, contra la «**RESOLUCIÓN DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN Y DETERMINACIÓN DE INTERESES MORATORIOS SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1591**» 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)**, precedentemente descrita. En consecuencia, dicho acto administrativo queda **NULO** en lo que respecta a la forma de computar y liquidar las multas, lo cual deberá realizarse nuevamente en los términos expuestos en el presente fallo y, **FIRME**, en lo atinente al cálculo de los intereses moratorios. Se **ORDENA** a la Administración Tributaria emitir las *Planillas de Liquidación Sustitutivas* correspondientes, tomando en cuenta el valor de las unidades tributarias que se encontraban vigentes para los días **20/02/2004, 04/03/2004, 10/03/2004, 25/03/2004, 14/04/2004, 23/04/2004 y 07/05/2004**, momentos en los cuales fueron

efectivamente enteradas las retenciones del impuesto al valor agregado; siendo la unidad tributaria en vigor para dichas fechas la publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.877 del 11 de febrero de 2004, la cual asciende al monto de veinticuatro bolívares con setenta céntimos (Bs. 24,70) y considerando lo previsto en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, referente a la concurrencia de infracciones.

“(Omissis...)”

Vistos los términos en que fue dictada la decisión recurrida, los alegatos formulados en su contra por el Fisco Nacional como parte apelante y los expuestos por la sociedad mercantil Bayer, S.A., en su escrito de contes-tación, esta Sala observa que la con-troversia planteada en autos se cir-cunscribe a dilucidar si el fallo dictado por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, como lo expresa la representación fiscal incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho “*por declarar que la unidad tribu-taria aplicable [en el presente caso] es aquella que se encuentre vigente al momento del pago de la obligación prin-cipal*”.(Agregado de la Sala).

Delimitada la *litis*, y verificada como ha sido la cuantía requerida para el ejercicio del presente recurso de ape-lación, debe previamente esta Alzada declarar **firme**, al no haber sido objeto de apelación ni desfa-vorecer los intereses del Fisco Nacio-nal, lo decidido por el Tribunal de Instancia respecto a: 1) las desesti-matorias de las denuncias de violación “*del Principio de Certeza y Segu-ridad Jurídica*”, “*del Principio de Capa-cidad Contributiva*”, y de “*los Principios de Racionalidad y No Confiscatoriedad*” y 2) la im-pro-cedencia de la desaplicación por

control difuso de los Parágrafos Primero y Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001.

**Así se declara.**

Decidido lo anterior, seguidamente observa esta Máxima Instancia, que el sentenciador de instancia señaló en el fallo objeto de impugnación, que “(…) **la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del (...) (SENIAT) –muy contra-riamente a lo afirmado por su Re-presentante en el escrito de con-clusiones- no se ajustó a la inter-pretación otorgada por el Tribunal Supremo de Justicia a los Pará-grafos Primero y Segundo del artículo (sic) 94 del Código Or-gánico Tributario de 2001, ya que estableció que el valor de la Uni-dad Tributaria a tomar para el pago de la multa por ella deter-minada, es aquella vigente para el momento de la comisión del ilícito, siendo que la Unidad Tributaria que debe considerarse para el pago de la multa es aquella vigente para el momento del pago de la obligación prin-cipal, es decir, aquella vigente para el momento del enteramiento ex-temporáneo de retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado por parte de BAYER, S.A. (...)**”. (Destacado de la Sala).

Por otra parte, advierte que la representación fiscal alega que las sanciones aplicadas deben ser

determinadas con base en la unidad tributaria vigente al momento del pago de las referidas penas pecuniarias, en ese sentido, considera errado el precedente pronunciamiento, emitido por el tribunal de origen.

Ahora bien, a los efectos decisivos, esta Sala considera necesario transcribir la referida disposición, la cual es del siguiente tenor:

**“Artículo 94**

*Las sanciones aplicables son:*

**(...omissis...)**

**Parágrafo Primero**

*Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.) se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago.*

**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.*

**Parágrafo Tercero**

*Las sanciones pecuniarias no son convertibles en penas privativas de la libertad...”.*

En razón de la precitada normativa y para lo que se relaciona con el caso de autos, cuando las multas establecidas en dicho Código sean expresadas en unidades tributarias o en términos porcentuales, en este último caso se convertirán al equi-

valente de unidades tributarias que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y en ambos casos, se tomará en cuenta el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago. (*Vid* sentencia N° 00063 del 21 de enero de 2010, caso: *Majestic Way. C.A.*).

El punto en discusión ya fue resuelto por esta Sala en los siguientes términos:

*“(...) Así, esta Sala 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. Sentencias Nos. 0314, 0882 y 01170 de fecha 06 de junio de 2007; 22 de febrero de 2007, y 12 de julio de 2006, respectivamente.).*

*En atención al señalado criterio jurisprudencial, observa esta Alzada que la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT, emitió el 11 de marzo de 2004 la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° RCA-DSA-2004-000156, momento en el cual estableció que la contribuyente incumplió la obligación de enterar al Fisco Nacional las obligaciones tributarias con ocasión de sus actividades*

comerciales, por lo que realizó una fiscalización en la que formuló un reparo para los periodos de imposición enero a diciembre de 2002 y ordenó pagar la diferencia de impuesto al valor agregado, los intereses moratorios y la sanción de multa respectiva al valor de Veinticuatro Mil Setecientos Bolívares (Bs. 24.700), expresados hoy en Veinticuatro Bolívares con Setenta Céntimos (Bs. 24,70), fijado según Providencia N° 0048 de fecha 09 de febrero de 2004 suscrita por el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, publicada en Gaceta Oficial N° 37.876 del 10 de febrero de 2004 y reimpresa mediante Gaceta Oficial N° 37.877 del 11 de febrero de 2004, cuya aplicación resulta procedente, por cuanto era la unidad tributaria vigente para la fecha de determinación de la obligación tributaria. Así se declara. **No obstante, resulta oportuno acotar, que distinto es el caso cuando el contribuyente paga 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, pues la tardanza que pueda ocurrir por parte del organismo recaudador en la emisión de las planillas de liquidación respectiva no debe ser imputada al contribuyente, por cuanto dicha actuación sería contraria a la intención del legislador, habida cuenta que el pago a que hace referencia el legislador debe ser considerado como el momento del pago de la obligación tribu-**

**taria principal, cuya falta de cumplimiento genera el hecho sancionador. Así se declara».** (Sentencia número 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company Venezuela, S.A.*). (Resaltado y Subrayado de la Sala).

Advierte esta Alzada en términos de la jurisprudencia citada, que si bien en principio el valor de la unidad tributaria a tomar en cuenta por el órgano exactor es el vigente para el momento en que se imponga la sanción, para luego convertirla al valor que tenga en la oportunidad del pago de dicha multa, **distinto es en el presente caso**, ya que la contribuyente enteró en fechas **20 de febrero de 2004, 04, 10 y 25 de marzo de 2004, 14 de abril de 2004 y 07 de mayo de 2004**, de manera extemporánea y en forma voluntaria las retenciones correspondientes al impuesto al valor agregado, para los periodos impositivos enero, febrero, marzo y abril de 2004 (tal como se evidencia de los documentos cursantes en autos, específicamente de la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios N° SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1591 de fecha 21 de agosto de 2008, (inserta en los folios 44 y 45 del expediente). (Destacados de la Sala).

En consecuencia de lo anteriormente señalado, **la sanción de multa debe ser calculada con la unidad tributaria vigente para el momento en que fue realizado el enteramiento de las mencionadas re-tenciones**, pues la tardanza en que pueda incurrir el organismo recaudador en la emisión de las planillas

de liquidación respectivas, no debe ser imputada al contribuyente, por cuanto dicha actuación sería contraria a la intención del legislador, habida cuenta que el pago a que se hace referencia debe ser considerado como el momento del cumplimiento de la obligación tributaria principal, cuyo incumplimiento oportuno genera el hecho sancionador. De manera que resulta improcedente la defensa esgrimida por el Fisco Nacional sobre el particular. (*Vid* fallos Nros. 00083 y 01532 de fechas 26 de enero y 22 de noviembre de 2011, casos: *Ganadera Monagas C.A.* y *C.A. Macosarto*, y de data más reciente, la Sentencia N° 00222 del 21 de marzo de 2012, caso: *Distribuidora y Perfumería Dulcinea, C.A.*). **Así se declara.**

En otro orden de ideas, esta Alzada observa que la Administración Tributaria al momento de dictar el acto administrativo recurrido incurrió en una imprecisión al establecer las sanciones aplicables a cada período fiscal verificado por el incumplimiento referido a las retenciones de impuesto al valor agregado enteradas fuera de plazo, con fundamento en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, toda vez que, aunque esa norma dispone una técnica sancionatoria acumulativa para esta categoría de infracciones, es menester aplicar, sobre los resultados obtenidos, las reglas de concurrencia previstas en el citado artículo 81 *eiusdem*, que prescribe la fijación de la sanción correspondiente al ilícito más grave, aumentada con los restantes correctivos en su valor medio. (Ver sentencias de esta Máxima Instancia, Nros. 00938 y

01369, de fechas 13 de julio y 20 de octubre de 2011, casos: *Repuestos O, C.A.* e *Industria del Vidrio Lara, C.A.* y de data más reciente, la Sentencia N° 00222 del 21 de marzo de 2012, caso: *Distribuidora y Perfumería Dulcinea, C.A.*).

En consecuencia, esta Alzada declara sin lugar el recurso de apelación incoado por la representación fiscal, por lo que se confirma la sentencia apelada. **Así se decide.**

Finalmente, esta Máxima Instancia ordena a la Administración Tributaria realizar el cálculo de las planillas de liquidación según lo indicado en la presente motiva, a saber; tomando en cuenta el valor de las unidades tributarias que se encontraban vigentes para los días **20 de febrero de 2004, 04, 10 y 25 de marzo de 2004, 14 de abril de 2004 y 07 de mayo de 2004**, momentos en los cuales fueron efectivamente enteradas las retenciones del impuesto al valor agregado; siendo la unidad tributaria en vigor para dichas fechas la publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.877 del 11 de febrero de 2004, la cual asciende al monto de veinticuatro bolívares con setenta céntimos (Bs. 24,70) y considerando lo previsto en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, referente a la concurrencia de infracciones. **Así se determina.**

“(Omissis...)”

En virtud de los razonamientos precedentes, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por auto-

ridad de la Ley, declara:

**1. FIRMES**, al no haber sido objeto de apelación ni desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, lo decidido en el fallo N° 1.579 respecto a: 1. las desestimatorias de las denuncias de violación»del Principio de Certeza y Seguridad Jurídica», «del Principio de Capacidad Contributiva» y de «los Principios de Racionalidad y No Confiscatoriedad» y 2) la improcedencia de la desaplicación por control difuso de los Parágrafos Primero y Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001.

**2. SIN LUGAR** el recurso de apelación incoado por la representación judicial del FISCO NACIONAL, contra el referido fallo, el cual, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de suspensión de efectos por la sociedad mercantil BAYER, S.A., decisión que se CONFIRMA.

**3. PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por la representación judicial de la contribuyente de autos, conjuntamente con solicitud de suspensión de efectos, contra la “RESOLUCIÓN DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN Y DETERMINACIÓN DE INTERESES MORATORIOS SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1591” 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), precedentemente descrita. En

consecuencia, dicho acto administrativo queda **NULO** en lo que respecta a la forma de computar y liquidar las multas, lo cual deberá realizarse nuevamente en los términos expuestos en el presente fallo y, **FIRME**, en lo atinente al cálculo de los intereses moratorios.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria emitir las *Planillas de Liquidación Sustitutivas* correspondientes, tomando en cuenta el valor de las unidades tributarias que se encontraban vigentes para los días **20/02/2004, 04/03/2004, 10/03/2004, 25/03/2004, 14/04/2004, 23/04/2004 y 07/05/2004**, momentos en los cuales fueron efectivamente enteradas las retenciones del impuesto al valor agregado; siendo la unidad tributaria en vigor para dichas fechas la publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.877 del 11 de febrero de 2004, la cual asciende al monto de veinticuatro bolívares con setenta céntimos (Bs. 24,70) y considerando lo previsto en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, referente a la concurrencia de infracciones.

“(Omissis...)”

En veintidós (22) de mayo del año dos mil doce, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00536, la cual no está firmada por la Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero, por motivos justificados.

“(Omissis...)”