
BOLETÍN INFORMATIVO*

SENTENCIA

SALA POLÍTICO ADMINISTRATIVA TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA **PAGO EXTEMPORÁNEO DEL TRIBUTO OMITIDO EQUIVALENCIA DE** **UNIDADES TRIBUTARIAS CANCELADAS AL VALOR DEL MOMENTO DEL PAGO** **DE LA MULTA**

En sentencia dictada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con ponencia del Magistrado Emilio Ramos González, en fecha 03 de junio de 2014, expediente número 2012-1813, conociendo de la apelación ejercida por la Procuraduría General de la República en representación del Fisco Nacional contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas de fecha 8 de noviembre de 2012 que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos el 20 de enero de 2010 por la sociedad de comercio TAMAYO & CIA., S.A., se estableció “...*que en el supuesto que el contribuyente pague de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, las sanciones de multa expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago de la multa, conforme a lo dispuesto en el Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001*”.

El recurso contencioso tributario fue incoado contra la providencia administrativa N° SNAT/INTI/GRTICERC/DJT/2009/1977-2260 de fecha 3 de noviembre de 2009, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por la cual revocó parcialmente la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios signada con el N° SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1204 del 21 de agosto de 2008, y confirmó las multas aplicadas de conformidad con el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, por el enteramiento tardío del impuesto al valor agregado correspondiente a los siguientes períodos fiscales: primera quincena de enero de 2004, primera y segunda quincena de agosto de 2004, segunda quincena de octubre de 2004, y de febrero y junio de 2005, por la cantidad total de un mil ciento cuarenta y tres unidades tributarias con treinta centésimas (1.143,30 U.T.), calculada con base en el valor de la unidad tributaria que se encontraba vigente para el momento de la comisión del ilícito, y posteriormente transformada a bolívares utilizando el valor que se encontraba vigente para la fecha de emisión de dicha resolución (21 de agosto de 2008 en Bs. 46,00). Asimismo, se determinó que la contribuyente

debía pagar por concepto de intereses moratorios el monto de un mil quince Bolívares con Cincuenta y Cinco Céntimos (Bs. 1.015,55).

La controversia se circunscribe a determinar si el fallo dictado por el Juzgado de mérito está incurso en el vicio de falso supuesto de derecho en cuanto a la conversión aludida en el Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 respecto a las sanciones de multa expresadas en términos porcentuales, por estimar que la unidad tributaria aplicable es aquella que se encuentra vigente al momento del pago de la obligación principal (enteramiento extemporáneo de las retenciones del impuesto al valor agregado) y no la que esté vigente en la oportunidad del pago de la multa, conforme a lo alegado por la representación del Fisco Nacional.

Estableció la Sala:

(...) “En tal sentido, por cuanto el debate gira alrededor de la presunta errónea interpretación del Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, en el cálculo de las sanciones de multa aplicadas a la contribuyente, y especialmente en el supuesto de las retenciones del impuesto al valor agregado, cuando el contribuyente de que se trate *“pagó de manera extemporánea y de forma voluntaria el tributo omitido”*, esta Sala considera necesario citar la posición que ha venido sosteniendo respecto al asunto controvertido, plasmada en su sentencia N° 01426 del 12 de noviembre de 2008, recaída en el caso: *The Walt Disney Company (Venezuela) S.A.*, ratificada en forma pacífica hasta el momento, en la cual se estableció lo siguiente:

“(...) Con vista a los motivos antes expuestos, precisa esta Sala realizar un análisis en relación al valor de la unidad tributaria que debe tomarse en cuenta para el cálculo de la sanción de multa, habida cuenta que a juicio de la contribuyente dicho valor debe ser el correspondiente al momento en que ocurrió la infracción (enero a diciembre de 2002) y no cuando la Administración Tributaria emitió la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo (11 de marzo de 2004). (...)

Ahora bien, a la luz de la promulgación del Código Orgánico Tributario de 2001, se previó un conjunto de normas las cuales vinieron a llenar los vacíos en torno al valor de la unidad tributaria para la aplicación de las sanciones tributarias, que son del tenor siguiente:

‘Artículo 111. (...)

‘Artículo 94. Las sanciones aplicables son: (...)

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, 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 períodos 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 reimpressa 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 tributaria principal, cuya falta de cumplimiento genera el hecho sancionador. Así se declara. (Subrayado de esta decisión).

En este sentido, a través del fallo parcialmente transcrito, esta Máxima Instancia dispuso cómo debía hacerse el cálculo de la sanción de multa cuando: i) el contribuyente no entera el tributo omitido y ii) paga de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, señalando solo respecto al segundo de los supuestos referidos que debe tomarse en cuenta “...*la unidad tributaria vigente para el momento en que realizó el pago de la obligación principal...*”. (El enteramiento tardío).

No obstante lo anterior, un reexamen de la situación jurídica debatida lleva a esta Sala a un replanteamiento sobre el asunto, en atención a la normativa que la regula, para lo cual debe previamente precisar, partiendo del Texto Constitucional, la utilidad práctica de la unidad tributaria y su efecto sobre las multas.

(...)

De allí que, al interpretar la normativa que regula la situación debatida partiendo del mandato del constituyente recogido en la legislación tributaria que conducen a realizar la labor hermenéutica considerando el fin de las normas y su significación económica, destaca esta Sala que en el marco de los principios constitucionales que orientan al sistema tributario venezolano y con el fin de proteger el valor de la moneda en las distintas leyes de contenido impositivo, se creó la unidad tributaria en el Código Orgánico Tributario de 1994 (artículo 229) y se mantuvo la función de reajustarla en el Código Orgánico Tributario de 2001 (numeral 15, artículo 121), constituyendo una unidad de medida representativa, cuya aplicación otorga la posibilidad de modificar cantidades de dinero que estén originalmente expresadas en valores nominales.

Ahora bien, en el entendido que la unidad tributaria y las multas son institutos que guardan en esta materia una estricta vinculación, es necesario señalar que las segundas en el área tributaria, son una categoría dentro del género de las penas, siendo el resultado de la aplicación de un correctivo a quienes por la realización de una conducta dolosa o culposa, infrinjan un deber formal o material expresado en el Código Orgánico Tributario, las cuales son impuestas por el Estado con fundamento en su potestad punitiva. Para los sostenedores de las teorías relativas de las penas, la finalidad de su imposición tiene lugar -básicamente- en la coerción de todos los ciudadanos, a los fines que no vulneren la Ley en el futuro. En materia tributaria, el castigo procura que no se desvíe el deber que todos tenemos de contribuir a las cargas públicas en armonía con el interés general.

(...)

Conforme al artículo arriba transcrito, la norma enuncia dos (2) supuestos: el primero, cuando las multas se expresen en unidades tributarias en cuyo caso se utilizará el valor de la misma que estuviera vigente para el momento del pago; y el segundo, en el caso que las multas consagradas en el Código estén expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y a los efectos de su cancelación se tomará en cuenta el valor de la unidad tributaria vigente para la oportunidad del pago de la multa.

En efecto, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, las multas expresadas en unidades tributarias o aquellas establecidas en términos porcentuales (que deban convertirse al equivalente de unidades tributarias que correspondan al momento de la comisión del ilícito), se pagarán utilizando el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para la oportunidad del pago. El enunciado de la norma indica cómo debe ser conmutada la multa si está expresada en términos porcentuales, y cuál será la unidad tributaria aplicable al momento de su pago.

De esta manera, el legislador consideró aplicable a las penas pecuniarias una unidad de medición que permitiera convertir ciertos montos de nominales a corrientes o actuales. La intención del artículo 94 antes transcrito es mantener el valor del dinero, en resguardo del patrimonio público.

Por otra parte, es oportuno señalar que del artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, se dibujan hipotéticos escenarios los cuales deben describirse a los fines de dar cuenta de la finalidad de la unidad tributaria. (...)

El tipo tributario arriba transcrito sanciona los enteramientos extemporáneos de las retenciones, y en especial las del impuesto al valor agregado, caracterizado porque dicho tributo se genera en cada etapa del proceso productivo, y será el consumidor final quien en definitiva pague el tributo correspondiente, el cual deberá ser “*enterado*” a las arcas del tesoro por una persona responsable que designa el Fisco Nacional para tal propósito, por intervenir en actos u operaciones comerciales que dan lugar a la acción de retención o percepción del tributo conforme lo señala el artículo 27 del Código Orgánico Tributario de 2001.

En tal sentido, una vez que el agente de retención recibe el importe está obligado a enterar el tributo en la oportunidad o calendario establecido por el Fisco Nacional en las oficinas receptoras de fondos nacionales; ahora bien, en el momento que aquél deja de prestar la obligación debida (enterar el impuesto) se perfecciona el ilícito que trae como consecuencia la sanción prevista en la norma citada, la cual se va incrementando a medida que transcurre el tiempo hasta tanto se satisfaga la obligación principal.

De la comisión de ese ilícito pueden surgir situaciones diferentes, a saber: el supuesto bajo el cual no se produce el enteramiento, y cuando el sujeto pasivo entera las retenciones extemporánea pero voluntariamente, vale decir, sin que medie la intervención de la Administración.

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 incrementará por cada mes de retraso en su enteramiento, es decir, a medida que la demora del sujeto pasivo sea mayor la multa correrá la misma suerte.

Precisado lo anterior, a los efectos del cómputo de la sanción entenderíamos entonces que, en ambos supuestos, la Administración Tributaria estaría obligada a convertir la multa que -en principio- está 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 en que estaba fijado 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 hasta tanto se efectúe su pago.

Cabe destacar que si el valor de la sanción se mantuviese intacto para el momento en el que se produjo el ilícito, o bien cuando se pagó de manera extemporánea y de forma voluntaria el tributo omitido, la multa iría perdiendo todo su efecto disuasivo. Por tal motivo, no es posible aplicar a los fines del pago de la sanción, la unidad tributaria vigente al momento que la Administración fiscaliza y/o verifica y detecta el ilícito, ni tampoco la que esté vigente para cuando el sujeto pasivo pague la obligación principal (enteramiento tardío), sino la del pago de la respectiva multa, tomando en cuenta que lo pretendido es que la sanción no pierda su valor con el transcurso del tiempo.

En sintonía con lo antes indicado, es preciso reiterar que pagar la multa con la unidad tributaria vigente para el momento en el que se verificó el pago de manera extemporánea y en forma voluntaria del tributo omitido (enteramiento tardío), resultará una operación que no se ajusta a la realidad económica y con ello, no cónsona con la intención del constituyente y del legislador tributario, precedentemente plasmada. Por tal motivo, al dejar de aplicar el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago de la multa, la disposición contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 pierde su finalidad, que es -se insiste- mantener el valor del dinero, en resguardo del patrimonio público.

En el caso del impuesto al valor agregado, el agente de retención, una vez que recibe el importe de parte de los contribuyentes, carece de 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, para lo cual el artículo 94 *eiusdem* debe aplicarse con todo rigor.

Por las razones anteriormente descritas, esta Sala Político- Administrativa considera que en el caso que el sujeto pasivo entere de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo retenido, las multas expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente en 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 de la referida multa, tal y como dispone explícitamente el Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara...”

En consecuencia se ordenó la publicación de la decisión judicial en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, así como en la Gaceta Judicial, en cuyos sumarios se señalará lo siguiente:

“Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia mediante la cual se establece que en el supuesto que el contribuyente pague de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, las sanciones de multa expresadas en términos porcentuales, se

convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago de la multa, conforme a lo dispuesto en el Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001”.

Para ver el contenido completo de la resolución pulse [aquí](#) o visite el siguiente vínculo:

05 de agosto de 2014

**El presente boletín fue preparado y divulgado por ZAIBERT & ASOCIADOS. Su propósito es difundir información de interés general en materia jurídica. El contenido de este informe no puede ser interpretado como una recomendación o asesoría para algún caso específico. Se recomienda consultar especialistas en la materia para la aplicación de su contenido. Quedan expresamente reservados todos los derechos.*