

No resulta apropiado aplicar en forma directa, en los términos del artículo 79 del Código Orgánico Tributario vigente, la noción del delito continuado a la imposición de sanciones por la comisión de ilícitos formales derivados del impuesto de tipo valor agregado, ya que el hecho punible y la forma de imponer la sanción han sido adecuadas a los términos previstos en el artículo 101 eiusdem, con apego a los elementos en que ocurre el hecho imponible en el mencionado tributo, es decir, por cada período mensual o ejercicio fiscal.

0202

Expediente: 2015-0702
Sentencia: 00017
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: MARCO
ANTONIO MEDINA SALAS
Fecha: 30/01/2019

Partes: FISCO NACIONAL vs. INVERSIONES SAGA, C.A.

Objeto: recurso de apelación ejercido por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva N° 0001/2015 del 21 de enero de 2015, dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto subsidiariamente al recurso jerárquico interpuesto el 20 de septiembre de 2011 por la sociedad de comercio INVERSIONES SAGA, C.A.

Decisión: **1.- FIRMES** por no haber sido objeto de apelación por parte de la contribuyente, y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos del juzgado de instancia relativos a que: **i)** «(...) *el Tribunal considera procedentes los débitos fiscales considerados omitidos, en el acto recurrido, por las cantidades de Bs. 4.223.945,29, Bs. 3.811.495,28, Bs. 1.120.740,53, Bs. 5.416.827,37, Bs. 7.378,848,80, Bs. 1.313.775,08, Bs. 1.189.731,26, Bs. 13.294.452,89 y Bs. 10.444.398,64 y Bs. 10.236.879,90, en los períodos de imposición: marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y*

diciembre de 1996, respectivamente; y Bs. 00, Bs. 6.900.396,73, Bs. 22.323.058,14, Bs. 1.976.521,44, Bs. 34.164.152,89, Bs. 2.687.836,38, Bs. 00, Bs. 5.384.863,61, Bs. 595.314,84, Bs. 45.105.937,31 y Bs. 19.079.804,77, en los períodos de imposición enero a diciembre de 1997 (...); ii) «(...) *En cuanto a los créditos fiscales que por las cantidades de Bs. 264.293,39, Bs. 223.844,98, 1.759.913,05, 139.466,19, Bs. 682.552,01, Bs. 535.039,71, Bs. 838.382,28, Bs. 819.307,13, Bs. 1.950.257,31, Bs. 3.789.583,05, Bs. 5.845.207,59 y Bs. 1.140.910,17, en los períodos de imposición enero, febrero, marzo,*

abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1996, respectivamente; y Bs. 3.661.576,72, Bs. 6.126.356,53, Bs.19.412,772,39, Bs. 14.810.789,65, 13,739,533,04, Bs. 28.596.563,04, Bs. 8.207,610,23, Bs. 14.810.372,40, Bs. 13.884,442,09, Bs. 321.160,82 y Bs. 0,00, en los períodos de imposición enero a diciembre de 1997, también respectivamente, que le fueron determinados a la contribuyente, se advierte que ningún planteamiento expreso expuso la contribuyente, en su escrito recursivo para impugnar la determinación de esos créditos fiscales, razón por la cual el Tribunal supone – Presumptio Hominis – que está conforme con esa determinación; en consecuencia, los aprecia procedentes (...); **iii)** «(...) el Tribunal considera procedente la diferencia de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, exigida en el acto recurrido por las cantidades de Bs. 1.975.893,87, Bs. 444.637,76, Bs. 6.029.840,04, Bs. 5.026.179,18, Bs. 4.599.191,00 y Bs. 9.095.969,73, en los períodos de imposición marzo, abril, julio, octubre, noviembre y diciembre de 1996, respectivamente; y de Bs. 9.022.749,23, Bs.1.701.674,59 y Bs. 7.033.607,94, en los períodos de imposición marzo, junio y diciembre de 1997, también respectivamente (...); **iv)** la procedencia de la sanción de multa impuesta en virtud del incumplimiento del deber formal de no llevar el libro de compras y libro de ventas del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, en el mes de enero de 1996; y **v)** la procedencia de las multas impuestas

por el hecho de no presentar la declaración de impuesto al consumo suntuario de los períodos de imposición octubre, noviembre y diciembre de 1996 y las multas impuestas para los períodos de imposición enero a diciembre de 1997. **2.- SIN LUGAR** la apelación ejercida por la representación fiscal; en consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia definitiva número 0001/2015 dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 21 de enero de 2015. **3.-** Que **PROCEDE LA CONSULTA** de la decisión judicial de instancia. **3.1.-** Conociendo en consulta se **CONFIRMA** el pronunciamiento del *a quo* referido a la nulidad del cálculo de las multas impuestas para los períodos fiscales comprendidos entre enero y septiembre de 1996, conforme al artículo 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo. **4.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Inversiones Saga, C.A., contra la Resolución (Sumario Administrativo) distinguida con letras y números SAT/GRTI/RC/DSA/2001-000472, emitida el 20 de junio de 2001 y notificada el 21 de agosto de ese mismo año, por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), acto administrativo que queda **FIRME**, a excepción del *quantum* de las sanciones de multa impuestas que se

ANULA, debido a que las mismas deben recalcularse atendiendo los términos expuestos en el presente fallo. **5.- Se ORDENA** a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de las sanciones de multa impuestas, en atención a los términos expuestos en la presente decisión. **NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES** a las partes, conforme a lo señalado en esta sentencia.

«(Omissis...)»

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia número 0001/2015 dictada en fecha 21 de enero de 2015, por el Tribunal «**Artículo 71.** *Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones y sanciones tributarias, con excepción de las relativas a las normas sobre infracciones y sanciones de carácter penal en materia aduanera, (...).*

A falta de disposiciones especiales de este Título, se aplicarán supletoriamente los principios y normas de Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario (...).».

En razón de los anteriores preceptos, debe esta Sala considerar los principios y normas del derecho penal, para resolver los casos que no

hubieren sido previstos en el mencionado Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*. En virtud de lo cual, y por mandato expreso del referido artículo 71 *eiusdem*, las reglas del concurso continuado, previstas en el artículo 99 del Código Penal de 1964, son las normas y principios aplicados a las infracciones y sanciones que forman el ilícito tributario, toda vez que éste participa del carácter general del ilícito penal como garantía de los principios de legalidad, debido proceso y proporcionalidad de la pena, consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

En tal sentido, esta Alzada observa que la posición del asunto controvertido, se encuentra plasmada en la sentencia número 00877 de esta Sala Político-Administrativa de fecha 17 de junio de 2003, caso: *Acumuladores Titán, C.A.*, en la cual se señala lo siguiente:

«(...).

*Con respecto a la forma de cálculo de las sanciones impuestas por incumplimiento de deberes formales que aplicó la Administración Tributaria, mes a mes, objeto de esta controversia, la Sala pasa a decidir, sobre la base de las siguientes consideraciones: Como norma rectora de nuestro sistema tributario, en segunda reforma se promulgó el Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable al caso sub júdice *ratione temporis*, el cual establece en su Sección Primera, las Disposiciones Generales, contenidas en el Título III, de las Infracciones y Sanciones,*

Capítulo I Parte General, regulatorias de estos ilícitos tributarios; en cuyo artículo 71 dispone que:

(...) En razón de los anteriores preceptos, debe esta Sala considerar los principios y normas del Derecho Penal, para resolver los casos que no hubieren sido previstos en el mencionado Código Orgánico Tributario.

Analizado y examinado dicho cuerpo normativo en su parte general, observa la Sala que no existe normativa que regule la calificación del hecho punible o ilícito tributario, cuando es producto de una conducta continuada o repetida. En virtud de lo cual, y por mandato expreso del referido artículo 71 eiusdem, es de obligatorio proceder, según las reglas del concurso continuado, previstas en el Código Penal. Normas y principios aplicados a las infracciones y sanciones, que forman el ilícito tributario, ya que éste participa de los caracteres generales del ilícito penal, como garantía constitucional de los principios de legalidad, debido proceso y proporcionalidad de la pena consagrados en nuestra Carta Fundamental.

En este orden de ideas, se hace necesario analizar los requisitos de procedencia de la figura del delito continuado, aplicable también a las infracciones tributarias, cuyo precepto está contenido en el artículo 99 al establecer que:

(...) Ahora bien, este tema ha sido objeto de estudio de reconocida doctrina nacional y extranjera, que ha sostenido la existencia de una ficción legal, por lo que la disciplina de hecho único que le

es atribuida no se corresponde con una realidad de hecho único. Se trata de varios hechos constitutivos de diversas violaciones de la ley penal, que a los efectos sólo de la pena, ésta considera como un delito único, entendiéndose que a los demás efectos, el tratamiento que se le dará será de varios delitos en concurso legal.

En este mismo orden de ideas, sostiene otra parte de la doctrina que, el delito continuado configura una forma especial de delito único, donde la unicidad de los distintos hechos constitutivos de la infracción viene dada por la unidad de la intención del sujeto agente, sea que ésta venga dada por dolo, culpa o error.

Es así como se ha definido el delito continuado, a través de las siguientes características, a saber:

1. Pluralidad de hechos, o conductas físicamente diferenciables, aún si son cometidas en fechas diferentes; 2. Que sean atribuibles o imputables a un mismo sujeto; 3. Constitutivas de violaciones a una misma disposición legal, y 4. Productoras de un único resultado antijurídico. Es decir, la consumación del delito continuado presupone que la serie de actos antijurídicos desarrollados por el sujeto agente sean ejecutivos de una única resolución o designio, de una única intencionalidad, sea que ésta venga dada por dolo, culpa o error.

En el caso de autos, observa la Sala que la Administración Tributaria liquidó multas, mes a mes, por incumplimiento de deberes formales para el libro de compras, previstos en los literales d) y h); para el libro de ventas,

previstos en los literales c) y d), de los artículos 78 y 79 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente, y por la omisión de datos en las facturas emitidas por la contribuyente, previstas en los literales h) y m) del artículo 63 del Reglamento eiusdem, de conformidad con el artículo 106 del Código Orgánico Tributario. Pues bien, del análisis de las actas procesales, a la luz de las características de la figura del delito continuado supra señaladas, se advierte, en el caso de autos, que existen varios hechos, cada uno de los cuales reúne las características de la infracción única, pero como se dijo anteriormente, por la ficción que hace el legislador, no se consideran como varias infracciones tributarias sino como una sola continuada, en virtud de la unicidad de la intención o designio del sujeto agente (la contribuyente recurrente). Así se observa, que mediante una conducta omisiva, en forma repetitiva y continuada, viene violando o transgrediendo, durante todos y cada uno de los períodos impositivos investigados, la misma norma, contentiva del ilícito tributario por concepto de incumplimiento de deberes formales, previsto en los artículos 106 del Código Orgánico, 78, 79 y 63 del Reglamento del impuesto al valor agregado. Comportamiento omisivo reflejado en forma idéntica en cada uno de los meses investigados, tal como se puede ver de los anexos 01, 02 y 03 de la resolución de sanción impugnada. Por todas estas razones, la disposición del artículo 99 del Código Penal debe

ser aplicada, en este caso particular, por darse los elementos del concurso continuado, aplicable también a las infracciones tributarias, por expreso mandato del artículo 71 del Código Orgánico Tributario, en consecuencia, las multas estimadas procedentes en este fallo, deben ser calculadas como una sola infracción, en los términos del dispositivo del mencionado artículo 99, por no tratarse de incumplimientos autónomos como erradamente lo afirmó la Administración Tributaria (...)).».

En la decisión del año 2003 la Sala dispuso que, en materia de infracciones tributarias, el delito continuado tiene lugar cuando se viola o se transgrede en el mismo o en diversos períodos impositivos una idéntica norma, y su *ratio* radica en que dicha conducta constituye una actuación repetida y constante, que refleja unicidad de intención en el o en la contribuyente (delito único), subsumiendo su conducta en el Código Penal y no en el Código Orgánico Tributario.

Posteriormente la Sala replanteó la solución respecto de la naturaleza del impuesto al valor agregado y de los elementos específicos que constituyen el hecho imponible, subsumiendo los ilícitos reiterados en la normativa del Código Orgánico Tributario y no en la del Código Penal.

Así lo consideró en su sentencia número 00948 de fecha 13 de agosto de 2008, caso: *Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.*, donde estableció lo siguiente:

«(...)

En efecto, en el caso del impuesto al valor agregado, el período impositivo es de un (1) mes calendario, conforme a lo previsto en el artículo 59 de la Ley que regula dicho Impuesto, cuestión que determina dentro del marco normativo previsto en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que los contribuyentes están obligados a declarar el monto de los ingresos obtenidos producto de la ocurrencia del hecho imponible de ese tributo, así como cumplir con los demás deberes formales a los que se encuentran sometidos por su condición de sujetos pasivos, durante cada mes o período de imposición.

En otras palabras, esta Sala aprecia que el impuesto al valor agregado comprende periodos de imposición mensuales, a diferencia del ejercicio fiscal de un (1) año previsto para el caso del impuesto sobre la renta, por lo cual los contribuyentes están obligados a cumplir con determinados deberes formales previstos en la ley y el reglamento respectivo, por cada uno de estos periodos impositivos, los cuales son distintos uno del otro.

En tal sentido, se advierte que la aplicación de las sanciones por incumplimiento de deberes formales durante diversos periodos de imposición mensuales, en ningún caso viola el principio del non bis in idem, pues atiende a conductas infractoras que fueron determinadas y acaecidas en diversos periodos de imposición, vale decir, mes a mes, al momento de efectuarse la fiscalización correspondiente, circunstancia

que permite verificar el cumplimiento o no de las obligaciones que deben soportar los contribuyentes por su misma condición de sujeto pasivo, en este tipo de tributo.

Igualmente, tampoco podría considerarse que con tal proceder se incurra en violación de dicho principio constitucional, debido a que no es posible suponer que por haber sido detectada en una misma actuación fiscalizadora una infracción cometida en varios periodos, se esté en presencia del delito continuado, pues la transgresión o incumplimiento ocurrido se circunscribe únicamente para el ejercicio respectivo, no pudiendo extenderse los efectos del ilícito a diversos periodos fiscales.

Así las cosas, aprecia la Sala que la figura del delito continuado prevista en el artículo 99 del Código Penal, es una ficción legal, que tiene como finalidad el aumento del cálculo de la pena de un delito considerado único, que presupone que la serie de múltiples actos antijurídicos violatorios de una misma disposición legal desarrollados por el sujeto agente, sean ejecutivos de una única resolución o designio, de una única intencionalidad, lo que en realidad no ocurre en materia de infracciones tributarias por incumplimiento de deberes formales en lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado, toda vez que cada período mensual es autónomo, aislado uno del otro y genera sus propias consecuencias, por lo que no puede considerarse que exista una única intencionalidad del contribuyente infractor, dada la manera en que

se verifica la temporalidad del hecho imponible en este tipo de impuesto.

Sobre este particular, la Sala estima que la aplicación de los principios y garantías del derecho penal común, como es el establecido en el aludido artículo 99 del Código Penal, al ámbito del derecho tributario sancionador, únicamente tendría su justificación frente a un vacío u oscuridad de la ley tributaria, siempre y cuando ofrezca una solución compatible con las características propias del derecho tributario como ley especial.

Ello es así, en atención a que el Código Orgánico Tributario prevé una serie de situaciones específicas aplicables a la materia fiscal, contemplando dentro de su marco regulatorio todo lo referente a las infracciones e ilícitos tributarios, siendo que en su artículo 79 expresamente señala que 'Las disposiciones de este Código se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas'. Adicionalmente, establece que 'A falta de disposiciones especiales de este Título, se aplicarán supletoriamente los principios y normas del Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario'. (Resaltado de la presente decisión).

Bajo este orden de ideas, debe destacarse que el Código Orgánico Tributario regula en su artículo 101 lo relativo a la aplicación de las sanciones por el

acaecimiento de ilícitos formales, como en el presente caso, en el cual se verificó el incumplimiento de los requisitos establecidos en la Resolución No. 320 de fecha 28 de diciembre de 1999, publicada en la Gaceta Oficial No. 36.859, del 29 del mismo mes y año, al no señalar la contribuyente en cada factura si la operación fue de contado o a plazo.

En virtud de lo anterior, conviene advertir que dada la existencia de reglas específicas para la aplicación de las sanciones por el acaecimiento de ilícitos formales, en el texto especial que regula la relación adjetiva que nace entre el sujeto activo y el contribuyente, no corresponde aplicar supletoriamente las disposiciones del Código Penal, concretamente del artículo 99, toda vez que no se verifica vacío legal alguno, ya que de acuerdo con el artículo 101 del Código Orgánico Tributario la aplicación de las sanciones por el acaecimiento de ilícitos formales se realiza por cada periodo o ejercicio fiscal.

Por otra parte, considera esta Sala necesario observar que las reglas del concurso continuado conllevan en el caso de incumplimiento de deberes formales, a una injusta aplicación de las sanciones, ya que la repetición en el tiempo de una conducta antijurídica, sólo trae como consecuencia que se aumente la pena de una sexta parte a la mitad, sin tomar en cuenta la cantidad de periodos consecutivos en que haya sido infringida la norma por la contribuyente, ya que siguiendo tales lineamientos no se impone la sanción por cada ejercicio fiscal, cuestión que en el caso del

impuesto al valor agregado pudiera conllevar a una desnaturalización de la temporalidad de su hecho imponible, habida cuenta que los contribuyentes están obligados a cumplir con determinados deberes formales previstos en la ley y el reglamento respectivo, por cada uno de los periodos impositivos mensuales, los cuales -como ya se indicara- son distintos uno del otro y generan sus propias consecuencias.

En definitiva, se estima importante señalar que la transferencia de normas del Código Penal al ámbito de los ilícitos tributarios, debe hacerse con carácter supletorio y respetando la compatibilidad que ha de existir con el ámbito especial del derecho tributario. En tal sentido y con base a las consideraciones antes expuestas, no resulta apropiado aplicar en forma directa, en los términos del artículo 79 del Código Orgánico Tributario vigente, la noción del delito continuado a la imposición de sanciones por la comisión de ilícitos formales derivados del impuesto de tipo valor agregado, ya que el hecho punible y la forma de imponer la sanción han sido adecuadas a los términos previstos en el artículo 101 eiusdem, con apego a los elementos en que ocurre el hecho imponible en el mencionado tributo, es decir, por cada periodo mensual o ejercicio fiscal (...). (Resaltado de la Sala).

En virtud de lo anteriormente expuesto, esta Alzada reconsideró la solución que sostuvo respecto de la aplicación del delito continuado en casos como el de autos, en los que se imponen sanciones producto del incumplimiento de

deberes formales y materiales, adoptado en la sentencia número 00877 del 17 de junio de 2003, caso: *Acumuladores Titán, C.A.*; antes mencionada, posteriormente ratificada en forma pacífica en diversos fallos hasta la sentencia número 00948 de fecha 13 de agosto de 2008, caso: *Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.*, en la cual estableció que «(...) no se verifica vacío legal alguno, ya que de acuerdo con el artículo 101 del Código Orgánico Tributario la aplicación de las sanciones por el acaecimiento de ilícitos formales se realiza por cada periodo o ejercicio fiscal (...).

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

Como se observa, el fundamento de la aplicación de la solución establecida en la sentencia que resolvió el asunto planteado por la sociedad mercantil *Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.*, proviene de la vigencia de dicha norma, con lo cual se preservan los principios de seguridad jurídica y confianza legítima o expectativa plausible, cuyo acatamiento impone la Sala Constitucional en su jurisprudencia pacífica, vinculante para todos los tribunales de la República. Precisamente, para que el cambio jurisprudencial fuese suficiente y oportunamente conocido por la comunidad tributaria del país, esta Sala ordenó publicar dicha sentencia en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, determinación que se cumplió en la número 38.999 de fecha 21 de agosto de 2008.

Ahora bien, la Sala observa que las infracciones de la contribuyente se produjeron en efecto antes del referido pronunciamiento que causó el cambio de solución, así como antes de la entrada en vigencia de la normativa especial que rige esa conducta ilícita, es decir, el Código

Orgánico Tributario de 2001, razón por la cual no se le debe aplicar el criterio reiterado expuesto en la sentencia número 00948 de fecha 13 de agosto de 2008, caso: *Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.*, toda vez que para el momento de las mencionadas infracciones, aún se encontraba vigente el Texto Orgánico Tributario de 1994; por lo que el criterio válido se fundamenta en la sentencia número 00877 del 17 de junio de 2003, caso: *Acumuladores Titán, C.A.*; en consecuencia, se subsumen dichos ilícitos en esa normativa, específicamente en los artículos 97, 104 y 106 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente *ratione temporis*, en concordancia con lo expuesto en el artículo 99 del Código Penal de 1964; por lo tanto, esta Sala declara improcedente la denuncia de vicio de falso supuesto de derecho que a tal efecto formulara la representación en juicio del Fisco Nacional. **Así se decide.**

Igualmente, del análisis de las actas procesales, a la luz de las características de la figura del delito continuado *supra* señaladas, se advierte, en el caso de autos, que existen varios hechos, cada uno de los cuales reúne las particularidades de la infracción única, pero como se dijo anteriormente, por la ficción que hace el legislador y la legisladora, no se consideran como varias infracciones tributarias sino como una sola continuada, en virtud de la unicidad de la intención o designio de la sociedad mercantil recurrente.

Así se observa, que mediante una conducta omisiva, en forma repetitiva y continuada, violentó y transgredió, durante todos y cada uno de los períodos impositivos investigados, la norma contentiva del ilícito tributario por concepto de incumplimientos de deberes formales y materiales, previstos en los artículos 97, 104 y 106 del Código Orgánico Tributario de 1994, artículos 73, 78, 79 y 60 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las

Ventas al Mayor de 1994, vigentes *ratione temporis*, comportamiento omisivo reflejado en cada uno de los meses investigados, tal como se desprende del acto administrativo impugnado.

Por las razones anteriores, la disposición del artículo 99 del Código Penal de 1964 debe ser aplicada en este caso particular, por expreso mandato del artículo 71 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigentes en razón del tiempo, esto es, la pena correspondiente al ilícito cometido con el aumento de una sexta parte a la mitad, y a su vez utilizando las reglas de la concurrencia, previstas en el artículo 74 *eiusdem*, por tratarse de diversos tipos de ilícitos cometidos en varios períodos impositivos.

En atención a lo expuesto, la Sala declara que en la presente causa y para el caso de los delitos continuados debe aumentársele a la sanción una sexta parte, por disposición del artículo 99 del Código Penal (*vid.*, sentencia número 00151 del 8 de marzo de 2017, caso: *Bariven, S.A.*) y, además, aplicarse las reglas de la concurrencia, es decir, la sanción más elevada aumentada con la mitad de las penas correspondientes a las otras infracciones, según el artículo 74 del Código de la especialidad de 1994, vigente *ratione temporis*.

En consecuencia, se confirma el pronunciamiento del tribunal de instancia, respecto a la anulación de las sanciones de multa a los fines de su recálculo, en los términos de la presente decisión, atendiendo a las reglas antes expuestas.

Así se declara.

Sobre la base de los razonamientos señalados, esta Sala declara **sin lugar** la apelación ejercida por la representación fiscal; en consecuencia, se **confirma** la sentencia definitiva número 0001/2015 dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en

fecha 21 de enero de 2015. **Así se dispone.**

De la consulta

Sentado lo anterior, se observa que el representante judicial del Fisco Nacional no incluyó entre los argumentos que sustentan su apelación el pronunciamiento del fallo de instancia desfavorable a la República, referido a la nulidad de las sanciones de multa impuestas por omisión de la declaración de los períodos de imposición correspondientes a enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio agosto y septiembre de 1996, por cuanto «(...) *en el acto recurrido se señala la omisión de presentar la declaración correspondiente a los períodos de imposición octubre, noviembre y diciembre de 1996; no obstante se sanciona la omisión de presentar la declaración en los períodos de imposición enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 1996, lo cual indica que se está sancionando la falta de presentación de la declaración para unos períodos de imposición, respecto a los cuales la actuación fiscal y el acto recurrido no señalan la falta de presentación de la declaración de impuesto (...)*». (Interpolados de esta Superioridad).

De allí que corresponde a este Alto Tribunal analizar si corresponde pronunciarse en consulta de acuerdo a lo establecido en el artículo 84 del Decreto número 2.173 con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 6.220

Extraordinario del 15 de marzo de 2016, sobre la conformidad a derecho del referido pronunciamiento de instancia, motivo por el cual debe verificar previamente en la decisión judicial sometida a su revisión las exigencias plasmadas en las sentencias números 00566, 00812 y 00911 dictadas por esta Sala Político-Administrativa en fechas 2 de marzo de 2006, 9 de julio y 6 de agosto de 2008, casos: *Agencias Generales Conaven, S.A., Banesco Banco Universal, C.A. e Importadora Mundo del 2000, C.A.*, respectivamente, así como en el fallo número 2.157 del 16 de noviembre de 2007, proferido por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal, caso: *Nestlé de Venezuela, C.A.*; con exclusión de la valoración sobre la cuantía de la causa, según el criterio de esta Superioridad contenido en la sentencia número 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*, ratificado en la decisión judicial número 00114 del 19 de febrero de 2015, caso: *Sucesión de Carlota Figueredo de Mancera*.

Vinculado a lo expuesto, el conocimiento en consulta de los fallos que desfavorezcan a la República, no será condicionado a una cuantía mínima, por lo que en la causa bajo estudio los requisitos a considerar para la procedencia del aludido privilegio procesal son los siguientes: **i)** Que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación; y **ii)** Que las mencionadas

decisiones judiciales resulten contrarias a las pretensiones de la República.

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

Circunscribiendo las exigencias señaladas en los mencionados criterios jurisprudenciales al caso bajo análisis, esta Sala Político-Administrativa constata lo siguiente: *a)* se trata de una sentencia definitiva; *b)* dicho fallo resultó parcialmente contrario a las pretensiones de la República; y *c)* se trata de un asunto de naturaleza tributaria donde se encuentra involucrado el orden público (*vid.*, sentencia de esta Alzada número 1747 del 18 de diciembre de 2014, caso: *Importaciones Producciones Enológicas, C.A.*), así como también el interés general, habida cuenta que «(...) *subyace un eventual menoscabo económico para [el] patrimonio (...)*» de la República (*vid.*, el mencionado fallo de la Sala Constitucional número 1071 del 10 de agosto de 2015), lo cual pudiera perjudicar el correcto funcionamiento del Estado, razones estas que a juicio

de esta Máxima Instancia hacen **procedente** la consulta. (Agregado de esta Sala Político-Administrativa). **Así se declara.**

Determinada la procedencia de la aludida prerrogativa procesal, la Sala pasa al estudio del pronunciamiento desfavorable a los intereses del Fisco Nacional, relativo a la nulidad de las multas impuestas por no presentar las declaraciones del impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor para los períodos imposición correspondientes a enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio agosto y septiembre de 1996.

Así, se observa del *Acta de Reparación* identificada con letras y números *SAT/GRTI-RC-DF-1052-000578*, que el órgano exactor dejó constancia entre otras cosas de lo siguiente:

«(...) **CRÉDITOS Y DÉBITOS FISCALES DETERMINADOS POR LOS PERÍODOS QUE VAN DE ENERO DE 1.996 A DICIEMBRE DE 1.997**

De la revisión y análisis efectuado por la fiscalización se determinó que la contribuyente omitió las declaraciones de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor por los períodos que van de octubre de 1.996 a diciembre de 1.997 (ambos inclusive) (...) suministrando tan solo las declaraciones de los períodos correspondientes a los meses que van de enero a septiembre de 1.996 (ambos inclusive) (...).

En vista de esta situación la fiscalización procedió a determinar los montos de los Créditos y Débitos Fiscales para

*cada uno de los periodos investigados incluyendo aquellos donde la contribuyente no presentó declaración alguna, tomando para ello las facturas originales de compras y ventas suministradas por la referida contribuyente y obteniéndose como resultado un Crédito Fiscal total de Bolívares **Ciento Cuarenta y Nueve Millones Setecientos Cuarenta Mil Cuarenta y Seis con 82/100 (Bs. 149.740.046,82)**, el cual se encuentra especificado por periodos en el ANEXO N° 1 que forma parte integral de la presente Acta Fiscal (...), de igual forma fue determinado el monto de los Débitos Fiscales, el cual asciende a un monto total de Bolívares **Doscientos Cincuenta y Dos Millones Cuatrocientos Ochenta y Ocho Mil Doscientos Sesenta y Cuatro con 01/100 (Bs. 252.488.264,01)** y el mismo se encuentra detallado por periodos en el ANEXO N° 2 (...).*

*En consecuencia por lo expuesto anteriormente l fiscalización procede a determinar un impuesto a pagar de Bolívares **Ochenta y Siete Millones Ochocientos Treinta y Ocho Mil Cuatrocientos Uno con 75/100 (87.838.401,75 Bs.)**, tal como se demuestra en el ANEXO 3 el cual es parte integral de la presente Acta Fiscal (...).*

(Mayúsculas y resaltados propios de la cita).

No obstante en la *Resolución (Sumario Administrativo)* identificada con letras y números *SAT/GRTI/RC/DSA/2001-00047 del 20 de junio de 2001*, notificada el 21 de agosto del mismo año, la Administración Tributaria entre otras cosas, señaló:

«(...)

INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES

*Por cuanto de la investigación fiscal practicada se determinó que la contribuyente **INVERSIONES SAGA, C.A.**, incumplió con lo establecido en los Artículos 51 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor; en concordancia con el Artículo 73, 78 y 79 de su Reglamento; al no llevar los Libros de Compras y Ventas (...) el cual se encuentra sancionado en el Artículo 106 del Código Orgánico Tributario, el cual establece una sanción que va desde Cincuenta Unidades Tributarias (50 U.T.) a Doscientas Unidades Tributarias (200 U.T.); por lo que se procede a imponer la misma en su límite medio, de conformidad con lo establecido en los Artículos 71 y 85 del Código Orgánico Tributario en concordancia con el Artículo 37 del Código Penal, tal como se demuestra a continuación:*

<i>Periodo</i>	<i>Sanción ART. 106 C.O.T. (U.T.)</i>	<i>VValor de la U.T.</i>	<i>Multa (Bs.)</i>
<i>Enero-96</i>	<i>125</i>	<i>1.700,00</i>	<i>212.500,00</i>

Asimismo se determinó que no presentó las Declaraciones de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al

Mayor, correspondientes a los periodos de: Octubre 96, Noviembre 96 y Diciembre 96, Enero 97 a Diciembre 97

(...) sancionado en el Artículo 104 del Código Orgánico Tributario, el cual ordena imponer multa de diez unidades tributarias a cincuenta unidades

tributarias (10 U.T. a 50 U.T.), por lo que esta Gerencia Regional de Tributos Internos resuelve imponer las mismas y que se impongan en su término medio (...).

Período	Sanción ART. 104 C.O.T. (U.T.)	Valor de la U.T.	Total Sanción (Bs.)
<i>Ene-96</i>	<i>30</i>	<i>1.700,00</i>	<i>51.000,00</i>
<i>Feb-96</i>	<i>30</i>	<i>1.700,00</i>	<i>51.000,00</i>
<i>Mar-96</i>	<i>30</i>	<i>1.700,00</i>	<i>51.000,00</i>
<i>Abr-96</i>	<i>30</i>	<i>1.700,00</i>	<i>51.000,00</i>
<i>May-96</i>	<i>30</i>	<i>1.700,00</i>	<i>51.000,00</i>
<i>Jun-96</i>	<i>30</i>	<i>1.700,00</i>	<i>51.000,00</i>
<i>Jul-96</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Ago-96</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Sep-96</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Oct-96</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Nov-96</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Dic-96</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Ene-97</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Feb-97</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Mar-97</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Abr-97</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>May-97</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Jun-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>
<i>Jul-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>
<i>Ago-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>
<i>Sep-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>
<i>Oct-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>
<i>Nov-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>
<i>Dic-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>

(...)).

De lo anterior, se evidencia que el órgano exactor aun cuando estableció que el incumplimiento de presentar las declaraciones de impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor fue para los períodos fiscales que van desde octubre de 1996 hasta diciembre de 1997, al momento de efectuar el cálculo de esta pena pecuniaria lo hizo incluyendo los meses comprendidos entre enero y septiembre de 1996, lo cual, a juicio de este Alto Tribunal constituye un falso supuesto de hecho. **Así se establece.**

En virtud de lo anterior, esta Sala estima ajustado a derecho el pronunciamiento del tribunal de mérito en relación con la nulidad del cálculo de las multas impuestas para los períodos fiscales comprendidos entre enero y septiembre de 1996, conforme al artículo 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo, por lo cual se **confirma** este punto del fallo de mérito.

Por lo tanto, se declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Inversiones Saga, C.A., contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* distinguida con letras y números *SAT/GRTI/RC/DSA/2001-000472*, emitida el 20 de junio de 2001 y notificada el 21 de agosto de ese mismo año, por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), acto administrativo que queda **firme**, a

excepción del *quantum* de las sanciones de multa impuestas que se **anula**, debido a que las mismas deben recalcularse atendiendo los términos expuestos en el presente fallo. **Así se declara.**

Finalmente, decidido como ha quedado parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario, **no procede la condenatoria en costas procesales** a las partes por no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, conforme a lo estatuido en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se establece.**

V DECISIÓN

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

1.- FIRMES por no haber sido objeto de apelación por parte de la contribuyente, y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos del juzgado de instancia relativos a que: **i)** «(...) *el Tribunal considera procedentes los débitos fiscales considerados omitidos, en el acto recurrido, por las cantidades de Bs. 4.223.945,29, Bs. 3.811.495,28, Bs. 1.120.740,53, Bs.5.416.827,37, Bs. 7.378,848,80, Bs. 1.313.775,08, Bs. 1.189.731,26, Bs. 13.294.452,89 y Bs. 10.444.398,64 y Bs. 10.236.879,90, en los períodos de imposición: marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto,*

septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1996, respectivamente; y Bs. 00, Bs. 6.900.396,73, Bs. 22.323.058,14, Bs. 1.976.521,44, Bs. 34.164.152,89, Bs. 2.687.836,38, Bs. 00, Bs. 5.384.863.61, Bs. 595.314,84, Bs. 45.105.937.31 y Bs. 19.079.804,77, en los períodos de imposición enero a diciembre de 1997 (...); **ii**) «(...) En cuanto a los créditos fiscales que por las cantidades de Bs. 264.293,39, Bs. 223.844,98, 1.759.913,05, 139.466,19, Bs. 682.552,01, Bs. 535.039,71, Bs. 838.382,28, Bs. 819.307,13, Bs. 1.950.257,31, Bs. 3.789.583,05, Bs. 5.845.207,59 y Bs. 1.140.910,17, en los períodos de imposición enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1996, respectivamente; y Bs. 3.661.576,72, Bs. 6.126.356,53, Bs.19.412,772,39, Bs. 14.810.789,65, 13,739,533,04, Bs. 28.596.563,04, Bs. 8.207,610,23, Bs. 14.810.372,40, Bs. 13.884,442,09, Bs. 321.160,82 y Bs. 0,00, en los períodos de imposición enero a diciembre de 1997, también respectivamente, que le fueron determinados a la contribuyente, se advierte que ningún planteamiento expreso expuso la contribuyente, en su escrito recursivo para impugnar la determinación de esos créditos fiscales, razón por la cual el Tribunal supone – *Presumptio Hominis* – que está conforme con esa determinación; en consecuencia, los aprecia procedentes (...); **iii**) «(...) el Tribunal considera procedente la diferencia de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor,

exigida en el acto recurrido por las cantidades de Bs. 1.975.893,87, Bs. 444.637,76, Bs. 6.029.840,04, Bs. 5.026.179,18, Bs. 4.599.191,00 y Bs. 9.095.969,73, en los períodos de imposición marzo, abril, julio, octubre, noviembre y diciembre de 1996, respectivamente; y de Bs. 9.022.749,23, Bs.1.701.674,59 y Bs. 7.033.607,94, en los períodos de imposición marzo, junio y diciembre de 1997, también respectivamente (...); **iv**) la procedencia de la sanción de multa impuesta en virtud del incumplimiento del deber formal de no llevar el libro de compras y libro de ventas del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, en el mes de enero de 1996; y **v**) la procedencia de las multas impuestas por el hecho de no presentar la declaración de impuesto al consumo suntuario de los períodos de imposición octubre, noviembre y diciembre de 1996 y las multas impuestas para los períodos de imposición enero a diciembre de 1997.

2.- SIN LUGAR la apelación ejercida por la representación fiscal; en consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia definitiva número 0001/2015 dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 21 de enero de 2015.

3. Que PROCEDE LA CONSULTA de la decisión judicial de instancia.

3.1. Conociendo en consulta se

CONFIRMA el pronunciamiento del *a quo* referido a la nulidad del cálculo de las multas impuestas para los períodos fiscales comprendidos entre enero y septiembre de 1996, conforme al artículo 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo.

4. PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Inversiones Saga, C.A., contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* distinguida con letras y números *SAT/GRTI/RC/DSA/2001-000472*, emitida el 20 de junio de 2001 y notificada el 21 de agosto de ese mismo año, por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), acto administrativo que queda **FIRME**, a excepción del *quantum* de las sanciones de multa impuestas que se **ANULA**, debido a que las mismas

deben recalcularse atendiendo los términos expuestos en el presente fallo.

5. Se **ORDENA** a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de las sanciones de multa impuestas, en atención a los términos expuestos en la presente decisión.

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES a las partes, conforme a lo señalado en esta sentencia.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Remítase 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 veintinueve (29) días del mes de enero del año dos mil diecinueve (2019). Años 208° de la Independencia y 159° de la Federación.

(...)

El derecho a la recuperación de créditos fiscales sólo está limitado en el tiempo por la prescripción de cuatro (4) años que al efecto dispone el artículo 55 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, no pudiendo el órgano exactor negar el crédito fiscal por el hecho de que las facturas tengan una fecha anterior al período investigado y menos, como ocurrió en el caso de autos mediante el cual el crédito haya sido registrado con un mes distinto al que corresponde

0203

Expediente: 2018-0254
Sentencia: 00196
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: BÁRBARA
GABRIELA CÉSAR SIERO
Fecha: 02/05/2019

Partes: FISCO NACIONAL vs. AQUAMARINA DE LA COSTA, C.A.
Objeto: recurso de apelación ejercido por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva N° PJ6020170000106 de fecha 21 de marzo de 2017, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto el 27 de mayo de 2014 por la sociedad de comercio **AQUAMARINA DE LA COSTA, C.A.**

Decisión: **1) SIN LUGAR** el recurso de apelación incoado por el **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva N° PJ6020170000106 dictada el 21 de marzo de 2017 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, en consecuencia se **CONFIRMA** la decisión de instancia, mediante el cual se acuerda la recuperación de los créditos fiscales a favor de la sociedad mercantil **AQUAMARINA DE LA COSTA, C.A** por concepto de Impuestos al Valor Agregado (I.V.A), período septiembre 2013, correspondiente a las exportaciones Nros. C-8548, C-8550 y C-8612. **2) CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por la contribu-

yente *supra* señalada, contra la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/DR/ARYD/2014-016001096, del 28 de abril de 2014, notificada en la misma fecha, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de la cual se acuerda la recuperación de los créditos fiscales por la cantidad de Ciento Treinta y Cuatro Mil Doscientos Ochenta y Cuatro con Cero Céntimos (Bs. 134.284,00), equivalentes hoy en un bolívar con treinta y cuatro céntimos (Bs. 1,34). **NO PROCEDE** la condena en costas procesales contra la República, tal como se expresa en la motiva de esta

sentencia.

«(Omissis...)

V

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de la apelación interpuesta por el abogado Abelardo Alejandro Caldera Abreu, antes identificado, actuando como sustituto del Procurador General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva N° PJ6020170000106, dictada Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental.

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado, los alegatos expuestos en su contra por la representación judicial del Fisco Nacional, así como las defensas opuestas por los apoderados judiciales de la sociedad de comercio Aquamarina de la Costa, C.A., observa esta Alzada que en el caso concreto la controversia planteada queda circunscrita a decidir si el Juzgado de la causa incurrió en los vicios de falsos supuesto de hecho y de derecho al acordar «(...) *la recuperación de los créditos fiscales por el monto en BOLIVARES DE CIENTO TREINTA Y CUATRO MIL DOSCIENTOS OCHENTA Y CUATRO 00/100 (BS. 134.284,00), rechazados por la Administración Tributaria al constatar que los créditos fiscales soportados en la adquisición de bienes y servicios con ocasión a su actividad de exportación, estaban sustentados en períodos diferentes no solicitados por*

el contribuyente, es decir, el órgano exactor procedió al rechazo de los referidos créditos fiscales en razón de que correspondían al mes de agosto de 2013, cuando realmente la recurrente efectuó la solicitud en base al mes de septiembre de 2013 (...)».

Delimitada la *Litis* en los términos que anteceden, se pasa a decidir sobre la base de las consideraciones siguientes:

El Tribunal *a quo*, mediante sentencia definitiva N° PJ6020170000106 de fecha 21 de marzo de 2017, declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por los apoderados de la sociedad mercantil Aquamarina de la Costa, C.A.; en consecuencia, acordó la recuperación de los créditos fiscales a favor de la aludida contribuyente, y ordenó a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) efectúe el reintegro por la cantidad de ciento treinta y cuatro con cero céntimos (Bs. 134.284,00), reexpresados actualmente en un bolívar con treinta y cuatro céntimos (Bs. 1,34), para un total de Bolívares cuatrocientos setenta y tres mil doscientos noventa y dos con cero céntimos (Bs.473.292,00) equivalente hoy en cuatro bolívares con setenta y tres céntimos (Bs. 4,73), por concepto de impuesto al valor agregado para el período impositivo del mes de septiembre de 2013, correspondiente a los créditos fiscales rechazados detallados en el Anexo II de la Providencia Administrativa N°

SNAT/INTI/GRTI/RNO/DR/ARYD/2014-016/001096, de fecha 28 de abril de 2014, las cuales se detallan a continuación:

(...)

La representante fiscal apeló del aludido fallo, denunciando el vicio de falso supuesto en que habría incurrido el Juez de mérito, por cuanto la Administración Tributaria observó que «(...) *los créditos fiscales soportados en la adquisición de bienes y servicios con ocasión a su actividad de exportación, estaban sustentados en periodos diferentes no solicitados por el contribuyente, es decir, el órgano exactor procedió al rechazo de los referidos créditos fiscales en razón de que correspondían al mes de agosto de 2013, cuando realmente la recurrente efectuó la solicitud en base al mes de septiembre de 2013 (...)*», por lo que debe considerarse que «(...) *la recurrida incurrió en el Vicio de Falso Supuesto de Hecho, al declarar improcedente el rechazo de créditos fiscales declarado por la Administración, sustentándose en las facturas y documentaciones presentadas por la recurrente en primera instancia con base a un periodo no solicitado (...) por cuanto se evidencia el incumplimiento de los requisitos para la recuperación de los referidos créditos fiscales y por ende generó como consecuencia la directa materialización del vicio de falta de aplicación de la Ley, particularmente el artículo 44 numeral 2*». (Sic).

Por su parte, los apoderados judiciales de la contribuyente consideraron «*totalmente ilegal*» el rechazo de los créditos fiscales esgrimida por la parte apelante, por no pertenecer al período, ya que, esta

Sala Político Administrativa ha sostenido de manera pacífica, reiterada y uniforme que, «(...) **TAL DERECHO NO ESTÁ LIMITADO EN EL TIEMPO MÁS QUE POR LA PRESCRIPCIÓN DE CUATRO AÑOS, (...). SI SE DIERA QUE LA EXPORTADORA POR OLVIDO O POR ERROR, NO HA RECUPERADO DICHO IMPUESTO por compras efectuadas CON ANTERIORIDAD AL PERÍODO INVESTIGADO, NO POR ELLO PIERDE EL DERECHO A tal recuperación, dentro de los cuatro años señalados, CON LA SOLA CONDICIÓN DE QUE EFECTIVAMENTE NO LOS HUBIERE RECUPERADO CON ANTERIORIDAD...**». (Destacados del texto).

Para decidir esta Alzada pasa a conocer sobre el rechazo por parte de la Administración Tributaria de los créditos fiscales que pretende recuperar la recurrente exportadora, y a tal efecto advierte que ríela al folio 256 al 309 de la primera (1°) pieza el expediente judicial copia certificada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) de la Región Nor-Oriental, del «Informe Fiscal» N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/ DR/ARYD/MICC/2014-016 de fecha 23 de abril de 2014, mediante el cual la Administración Tributaria dejó constancia de haber comprobado que «(...) *la contribuyente presentó todos los documentos exigidos para proceder dicha solicitud [de reintegro de créditos fiscales], contemplados en el artículo 8 del Reglamento Parcial N° 1 [de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, en materia de recuperación de Créditos*

Fiscales para Contribuyentes Exportadores, Decreto N° 2.611, del 16 de septiembre de 2003, publicado en Gaceta Oficial N° 37.794 de fecha 10 de octubre de 2003]». (Interpolados de esta Superioridad).

De igual manera se observa del aludido informe «*Resultados de la verificación*», una vez realizada la verificación, comprobación y cotejo de la documentación suministrada por la contribuyente de autos, «(...) *De conformidad con lo previsto en los artículos 43 y 44 de la Ley de Impuesto Al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.632 de fecha 26 de Febrero de 2007 y del Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado en materia de recuperación de créditos fiscales para contribuyentes exportadores, (...) con ocasión de la solicitud de recuperación de créditos fiscales, realizados los ajustes pertinentes así como la determinación de prorrata, se concluye que el monto objeto de recuperación, corresponde al período de Septiembre 2013, para el contribuyente: AQUAMARINA DE LA COSTA, C.A. (...). En consecuencia, se recomienda al Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental que proceda a la firma de la Providencia Administrativa, que acuerda la recuperación parcial de créditos fiscales hasta por un monto de **Trescientos Treinta y Nueve Mil Ocho con Sesenta y Un Céntimos (Bs. 339.008.61)**, a la contribuyente AQUAMARINA DE LA COSTA, C.A. (...)*». (Mayúsculas y negrillas del texto).

En orden a lo antes indicado, esta

Máxima Instancia considera necesario hacer referencia al contenido de los artículos 43 y 44 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 38.632 de fecha 26 de febrero de 2007; y 8, 9 y 13 del Decreto N° 2.611 del 16 de septiembre de 2003 mediante el cual se dicta la reforma del Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado en materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.794 de fecha 10 de octubre de 2003, normativas aplicables al presente caso *ratione temporis*, a fin de iniciar el análisis acerca de la procedencia o no de la recuperación de créditos fiscales, cuyos textos disponen:

«**Artículo 43.-** Los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes o servicios de producción nacional, tendrán derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación.

(...)

El procedimiento para establecer la procedencia de la recuperación de los créditos fiscales, así como los requisitos y formalidades que deban cumplir los contribuyentes, serán desarrollados mediante Reglamento.

La Administración Tributaria podrá disponer la creación de un

registro especial que distinga a este tipo de contribuyentes, a los solos efectos de su control. Asimismo, podrá exigir a los contribuyentes que soliciten recuperación de créditos fiscales que constituyan garantías suficientes a objeto de proteger los derechos de la República. El procedimiento para la constitución, liberación y ejecución de las mismas, será establecido mediante Reglamento.

Se admitirá una solicitud mensual y deberá comprender los créditos fiscales correspondientes a un solo período de imposición en los términos previstos en esta Ley. El lapso para la interposición de la solicitud será establecido mediante Reglamento.

El presente artículo será igualmente aplicable a los sujetos que realicen exportaciones totales o parciales de bienes o servicios nacionales exentos o exonerados, siempre y cuando estén inscritos en el registro especial supra mencionado.

La Administración Tributaria deberá pronunciarse sobre la procedencia o no de la solicitud presentada en un lapso no mayor de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de su recepción definitiva, siempre que se hayan cumplido todos los requisitos que para tal fin disponga el Reglamento.

Cuando se trate de empresas con más de doscientas (200) operaciones de exportación por período, la Administración Tributaria podrá disponer un lapso especial no mayor al establecido en el artículo 206 del Código Orgánico Tributario.

La recuperación de los créditos fiscales sólo podrá efectuarse

mediante la emisión de certificados especiales de reintegro tributario, los cuales podrán ser cedidos o utilizados para el pago de tributos nacionales, accesorios de la obligación tributaria, sanciones tributarias y costas procesales.

La recuperación a que hace referencia el párrafo anterior operará sin perjuicio de la potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria, quién podrá en todo momento determinar la improcedencia de la recuperación comprobada.

En caso que la Administración Tributaria no se pronuncie expresamente sobre la solicitud presentada dentro del plazo previsto en este artículo, el contribuyente o responsable podrá optar, en cualquier momento y a su solo criterio, por esperar la decisión o por considerar que el vencimiento del plazo aludido equivale a la denegatoria de la solicitud, en cuyo caso podrá interponer el recurso contencioso tributario previsto en el Código Orgánico Tributario.

Parágrafo Único: A efectos de obtener la recuperación prevista en éste artículo, el contribuyente exportador deberá presentar una solicitud ante la Administración Tributaria, indicando en ésta el monto del crédito fiscal a recuperar, el cual deberá ser calculado de acuerdo con lo siguiente:

1. Si para el período solicitado, los contribuyentes exportadores realizaren también ventas internas, sólo tendrán derecho a recuperar los créditos fiscales imputables a las exportaciones. En este caso, el monto del crédito fiscal a recuperar se determinará

de acuerdo con el siguiente mecanismo:

a) Se calculará el crédito fiscal deducible del período, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 34 de esta Ley.

b) Al crédito fiscal deducible del período se le sumará el excedente del crédito fiscal deducible del período anterior, si lo hubiere, obteniéndose el crédito fiscal total deducible del período.

c) Al crédito fiscal total deducible del período se le restará el monto de los débitos fiscales del período, obteniéndose el crédito fiscal no deducido.

d) Por otra parte, se procederá a calcular el crédito fiscal recuperable, el cual se obtendrá al multiplicar el crédito fiscal total deducible del período por el porcentaje de exportación. El porcentaje de exportación se obtendrá al dividir las ventas de exportación del período entre las ventas totales del mismo período multiplicados por cien (100).

e) Una vez calculado el crédito fiscal no deducido y el crédito fiscal recuperable, se determinará cuál de los dos es el menor y éste se constituirá en el monto del crédito fiscal a recuperar para el período solicitado.

2. Si para el período solicitado, los contribuyentes exportadores sólo efectuaren ventas de exportación, el crédito fiscal a recuperar será el crédito fiscal no deducido del período referido en el literal c) del numeral 1 de este párrafo.

En ningún caso, el monto del crédito fiscal a recuperar determinado conforme a lo descrito en los numerales 1 y 2 de este párrafo, podrá exceder al monto del crédito fiscal máximo

recuperable del período, el cual se obtendrá al aplicar la alícuota impositiva vigente al total de las exportaciones correspondientes al período de imposición objeto de la solicitud.

En este caso, el monto del crédito fiscal a recuperar corresponderá al monto del crédito fiscal máximo recuperable del período. Asimismo, cuando el monto del crédito fiscal a recuperar, obtenido según lo descrito anteriormente, sea menor al monto del crédito fiscal no deducido, la diferencia se trasladará como excedente al período de imposición siguiente».

«**Artículo 44.-** A los fines del pronunciamiento previsto en el artículo anterior, la Administración Tributaria deberá comprobar, en todo caso, que se hayan cumplido los siguientes requisitos:

1. La efectiva realización de las exportaciones de bienes o servicios, por las cuales se solicita la recuperación de los créditos fiscales.

2. La correspondencia de las exportaciones realizadas, con el período respecto al cual se solicita la recuperación.

3. La efectiva realización de las ventas internas, en el período respecto al cual se solicita la recuperación.

4. La importación y la compra interna de bienes y recepción de servicios, generadores de los créditos fiscales objeto de la solicitud.

5. Que los proveedores nacionales de los exportadores sean contribuyentes ordinarios de este impuesto.

6. Que el crédito fiscal objeto de solicitud, soportado en las

adquisiciones nacionales, haya sido registrado por los proveedores como débito fiscal conforme a las disposiciones de esta Ley.

El Reglamento establecerá la documentación que deberá acompañarse a la solicitud de recuperación presentada por el contribuyente, a los efectos de determinar el cumplimiento de los requisitos previstos en este artículo». (Sic).

Por su parte, los artículos 8 numeral 5, 9 y 13 del referido Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado en materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.794 de fecha 10 de octubre de 2003, disponen:

«Artículo 8.- La solicitud de recuperación de los créditos fiscales correspondiente al período de imposición objeto de la misma, deberá estar acompañada de los siguientes recaudos:

(...)

5. Relación de exportaciones, la cual deberá señalar:

- a) Serial de las planillas de declaración de exportación.*
- b) Aduana de Salida.*
- c) Número de registro de la aduana y fecha de su recepción.*
- d) Valor F.O.B. de la exportación o su equivalente expresado en Bolívares, en moneda extranjera y el tipo de cambio vigente para el momento de la exportación.*
- e) Número y fecha de la factura de exportación-.*

f) Nombre del agente aduanal e indicación del número de RIF del mismo y del número de Resolución para actuar como agente aduanal.

g) Monto total general de las exportaciones al valor F.O.B. o su equivalente.

h) Fecha del documento de embarque de la mercancía.

i) Ajustes efectuados a las operaciones de exportación. (...). (Destacado de la Sala).

«Artículo 9: Al día hábil siguiente de la recepción de la solicitud y sus correspondientes recaudos, la Administración Tributaria procederá a la comprobación de los documentos consignados, a los fines de pronunciarse sobre la procedencia o no de la recuperación requerida, de acuerdo con lo estipulado en los artículos 43 y 44 de la Ley».

«Artículo 13. A los fines de comprobar los supuestos de procedencia de la recuperación, la Administración Tributaria procederá a verificar las informaciones y documentos suministrados por el contribuyente, con fundamento en la información que posea en sus sistemas o que obtenga de terceros, o realizar cruces de información con proveedores o receptores de bienes o servicios. La comprobación de la procedencia de los supuestos de la recuperación solicitada podrá incluir el rechazo de la totalidad o parte de los créditos fiscales objeto de recuperación».

Las normas parcialmente transcritas, ponen de relieve que los contribuyentes exportadores en el momento de solicitar la recuperación de los créditos fiscales, deberán

consignar ante la Administración Tributaria, en original con copia para su confrontación, los requisitos allí previstos, dentro de los cuales se establece una relación de exportación sobre los períodos cuestionados.

En tal sentido, esta Alzada verifica de la revisión de las actas procesales, que corre inserta desde el folio 39 al 42 de la primera pieza del expediente judicial, la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/DR/ARYD/2014-016001096 del 28 de abril de 2014, notificada en esa misma fecha, correspondiente al período de imposición del mes de septiembre 2013, en la cual la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), con vista al aludido «(...) informe definitivo **SNAT/INTI/GRTI/RNO/DR/ARYD/MICC/2014-016** de fecha 28 de abril de 2014, **acuerda la recuperación parcial de los créditos fiscales solicitados por la contribuyente hasta por un monto de **BOLÍVARES TRESCIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL OCHO CON 00/100 (Bs.339.008,00)**, soportados en la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación, correspondiente al período de imposición [de] **SEPTIEMBRE [de] 2013**, del Impuesto al Valor Agregado (...)**». (Destacados del texto y agregado de esta Sala).

(...)

En cuanto al mencionado «ANEXO II» expresaron los apoderados judiciales de la empresa

recurrente en el escrito del recurso contencioso tributario que «(...) **IMPUGNA[n] EL RECHAZO DE TRES (3) exportaciones efectivamente realizadas por la contribuyente a través de la Aduana Principal de Guanta (...), las cuales en su conjunto ascienden, según su monto total FOB, a la cantidad de **CIENTO TREINTA Y CUATRO MIL DOSCIENTOS OCHENTA Y CUATRO BOLÍVARES SIN CÉNTIMOS (Bs. 134.284,00)**, actualmente reexpresado en **UN BOLÍVAR CON TREINTA Y CUATRO CÉNTIMOS (BS. 1,34)** (...)**». (Destacados del texto).

Respecto al alegato que antecede cuya revocatoria del «rechazo de exportaciones realizadas de otro período impositivo realizado por la Administración Tributaria» que fue señalado por la parte actora en su escrito recursivo, es preciso citar el criterio sentado por esta Sala Político-Administrativa en sentencias Nros. 00083 y 00677 de fechas 29 de enero de 2002 y 9 de mayo de 2007, respectivamente, casos: *Aguamarina de la Costa, C.A.*, ratificada entre otros, en el fallo N° 01082 del 3 de noviembre de 2010, caso: *Supermetanol, C.A.*, donde indicó lo siguiente:

«(...) La Sala encuentra que conforme al artículo 37 de la Ley al Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, la contribuyente como exportadora tiene derecho a recuperar el impuesto que pagó a sus proveedores por la adquisición de bienes y servicios. Tal derecho no está limitado en el tiempo más que

por la prescripción de cuatro años, que en materia de reintegro prevé el artículo 52 del Código Orgánico Tributario. Si se diera el caso de que la exportadora, por olvido o error, no ha recuperado dicho impuesto por compras efectuadas con anterioridad al período investigado, no por ello pierde el derecho a tal recuperación, dentro de los cuatro años señalados, con la sola condición de que efectivamente no los hubiese recuperado con anterioridad. Circunstancia ésta que la Fiscalización debe verificar para entonces sí poder negar el crédito fiscal, pero no puede basarse en que la factura presentada tenga una fecha anterior al período investigado. En consecuencia, a juicio de esta Sala, la recurrente tiene derecho a los créditos fiscales por el expresado monto de Bs. 435.039,95. Así se declara. (...).

Conforme al criterio que antecede, este refiere que el derecho a la recuperación de créditos fiscales sólo está limitado en el tiempo por la prescripción de cuatro (4) años que al efecto dispone el artículo 55 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, no pudiendo el órgano exactor negar el crédito fiscal por el hecho de que las facturas tengan una fecha anterior al período investigado y menos, como ocurrió en el caso de autos mediante el cual el crédito haya sido registrado con un mes distinto al que corresponde. En efecto, el prenombrado artículo copiado a la letra prevé:

»**Artículo 55.** Prescribirá a los cuatro (4) años la obligación de

la Administración Tributaria de reintegrar lo recibido por pago indebido de tributos y sus accesorios (...)

3. **El derecho a la recuperación de impuestos** y a la devolución de pagos indebidos». (Destacado de esta Sala).

Ahora bien, tomando en cuenta el razonamiento al caso bajo examen, se observa en primer término que «la recuperación de los créditos fiscales generados por la adquisición de bienes y servicios correspondiente al mes de septiembre de 2013», fue ejercido mediante el formulario denominado «*SOLICITUD DE RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES POR EXPORTACIONES*», el cual fue presentado ante el órgano exactor el 25 de marzo de 2014 (tal como se reseña en la Resolución recurrida, desde el folio 39 al 50 de la primera pieza del expediente judicial), evidenciando que la Administración Tributaria procedió a dar respuesta a la contribuyente mediante Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/DR/ARYD/2014-016-001096 de fecha 28 de abril de 2014, observando así que siendo el crédito fiscal solicitado perteneciente al período fiscal septiembre 2013, y solicitado al Fisco Nacional en marzo 2014, se evidencia que habían transcurrido seis (6) meses, es por ello que esta Sala considera pertinente dejar constancia del tiempo transcurrido, a los fines de aclarar que dicha sociedad de comercio interpuso la «*SOLICITUD DE RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES POR EXPORTACIONES*» oportuna-

mente en virtud de aún no haber transcurrido los cuatro (4) años referidos en el artículo *supra* mencionado, por lo que se puede concluir que dicha petición fue realizada dentro del lapso legal establecido; y en segundo término, no se evidencia que la empresa Aquamarina de la Costa, C.A., los haya recuperado dichos créditos con anterioridad. (*Vid.*, fallo Nro. 00139 del 21 de marzo de 2019, caso: *Aquamarina de la Costa, C.A.*).

Ahora bien, esta Sala en virtud del análisis que antecede mediante el cual se analiza el marco legal que dispone que la recuperación de los créditos fiscales solo está limitado por la prescripción de cuatro (4) años tal como lo dispone el artículo *in commento* anteriormente señalado, asimismo en virtud de verificar el lapso transcurrido mediante la realización del cómputo respectivo desde el momento de la solicitud efectuada a la Administración Tributaria a los fines de la recuperación de los créditos fiscales a través del cual se evidenció que dicha recuperación no se encontraba prescrita ya que se encontraba en el tiempo establecido, es por ello que esta Alzada desestima el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho alegados por el órgano exactor, en consecuencia se declara **sin lugar** el recurso de apelación incoado por el Fisco Nacional. **Así se dispone.**

Por tales motivos se observa que la decisión del Tribunal de Instancia se encuentra ajustada a derecho al conceder la recuperación de créditos fiscales a favor de la contribuyente, y ordenar a la Gerencia Regional de

Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) efectuar el reintegro por la cantidad de ciento treinta y cuatro mil doscientos ochenta y cuatro con cero céntimos (Bs. 134.284,00), actualmente un bolívar con treinta y cuatro céntimos (Bs. 1,34), por concepto de impuesto al valor agregado para el período impositivo del mes de septiembre 2013, correspondiente a los créditos fiscales rechazados en la resolución impugnada.

Al ser así, debe este Alto Tribunal **confirmar** el pronunciamiento del Juez de mérito en el cual se acuerda la recuperación de los créditos fiscales a favor de la contribuyente **AQUAMARINA DE LA COSTA, C.A.**, señalada por concepto de Impuestos al Valor Agregado (I.V.A), período septiembre 2013, correspondiente a los créditos rechazados Nros. C-8548, C-8550 y C-8612. **Así se establece.**

En atención a lo precedentemente expuesto, esta Alzada declara **con lugar** el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad de comercio Aquamarina de la Costa, C.A. contra la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/DR/ARYD/2014-01601096, del 28 de abril de 2014, notificada en la misma fecha, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). **Así se declara.**

Finalmente, aunque fue declarado con lugar el recurso contencioso

tributario incoado por la contribuyente, no procede la condenatoria en costas procesales a la República, conforme a lo previsto en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 6.220 Extraordinario del 15 de marzo de 2016. **Así se declara.**

VI DECISIÓN

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

1. SIN LUGAR el recurso de apelación incoado por el **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva N° PJ6020170000106 dictada el 21 de marzo de 2017 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, en consecuencia se **CONFIRMA** la decisión de instancia, mediante el cual se acuerda la recuperación de los créditos fiscales a favor de la sociedad mercantil **AQUAMARINA DE LA COSTA, C.A** por concepto de Impuestos al Valor Agregado (I.V.A), periodo septiembre 2013, correspondiente a las exportaciones Nros. C-8548, C-8550 y C-8612.

2. CON LUGAR el recurso

contencioso tributario ejercido por la contribuyente *supra* señalada, contra la Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/DR/ARYD/2014-016001096, del 28 de abril de 2014, notificada en la misma fecha, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de la cual se acuerda la recuperación de los créditos fiscales por la cantidad de Ciento Treinta y Cuatro Mil Doscientos Ochenta y Cuatro con Cero Céntimos (Bs. 134.284,00), equivalentes hoy en un bolívar con treinta y cuatro céntimos (Bs. 1, 34).

NO PROCEDE la condena en costas procesales contra la República, tal como se expresa en la motiva de esta sentencia.

Publíquese, regístrese y comuníquese. 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 dos (2) días del mes de mayo del año dos mil diecinueve (2019). Años 209° de la Independencia y 160° de la Federación.

(...)

En fecha siete (7) de mayo del año dos mil diecinueve, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00196.

El efecto producido con la interrupción de la prescripción, es que el lapso transcurrido desaparece y se inicia un nuevo período prescriptivo a partir de la realización del acto interruptivo, mientras que al ocurrir una causal de suspensión de la prescripción, el tiempo transcurrido hasta entonces permanece vigente y se computa con el que continúa a partir del momento en que cesa la suspensión

0204

Expediente: 2013-1642
Sentencia: 00367
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: EULALIA
COROMOTO GUERRERO RIVERO
Fecha: 20/06/2019

Partes: FISCO NACIONAL vs. INVERSIONES Y DESARROLLOS LA TUYERA, C.A.

Objeto: recurso de apelación ejercido por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva N° 015/2013 de fecha 30 de abril de 2013, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio INVERSIONES Y DESARROLLOS LA TUYERA, C.A.

Decisión: **1.-** Que **PROCEDE LA CONSULTA** de la sentencia definitiva Núm. 015/2013 emitida por el Tribunal Superior Noveno de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en fecha 30 de abril de 2013, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la empresa **INVERSIONES Y DESARROLLOS LA TUYERA, C.A.** En consecuencia, conociendo de ella, se **CONFIRMA** el pronunciamiento del Tribunal de mérito sobre la admisibilidad del recurso jerárquico interpuesto por la empresa de autos. **2.- SIN LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación en juicio del **FISCO NACIONAL** contra el referido fallo, el cual

se **CONFIRMA** en los términos anteriormente expuestos. **3.- CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente contra la Resolución Núm. SNAT/GGS/GR/DRAAT/2012/0038 de fecha 24 de enero de 2012, notificada el 3 de mayo de ese mismo año, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, mediante la cual declaró «*inadmisible*» el recurso jerárquico incoado contra la Resolución Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-ISSDDRC-2000-

I000848 del 23 de agosto de 2000, dictada por la División del Sumario Administrativo y la Gerencia Regional del aludido Servicio; actos administrativos que se **ANULAN. NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES** al Fisco Nacional, conforme a lo expuesto en esta sentencia.
«(Omissis...)»

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado y las alegaciones expuestas en su contra por el Fisco Nacional, así como los alegatos expuestos por el recurrente en la contestación a la apelación, observa esta Suprema Instancia que la controversia planteada queda circunscrita a decidir respecto si el Tribunal *a quo* incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, al declarar procedente la prescripción de las obligaciones tributarias y sus accesorios para los períodos fiscales comprendidos entre los meses de abril y mayo del año 1996.

Por otra parte, esta Alzada deberá conocer en consulta el pronunciamiento del Juzgado de instancia que se manifestó favorable a la pretensión de la contribuyente, no apelado por el Fisco Nacional, referida a que «(...) *la Administración Tributaria incurre en el vicio de aplicación retroactiva de la norma al considerar como requisito la asistencia de profesional afín al momento de la interposición del jerárquico, cuando*

para aquel entonces la norma que lo exige (prevista en el Código Orgánico Tributario de 2001), no se encontraba vigente para la admisión, esto es no se requiere bajo la normativa del Código Orgánico Tributario de 1994, la asistencia de profesional afín a la materia tributaria. Como consecuencia de lo anterior, la Resolución SNAT-GGSJ-GR-DRAAT-2012-0038, de fecha 24 de enero de 2012 (...)». (Mayúsculas de la cita).

Igualmente, es necesario destacar que aun cuando la compañía recurrente solicitó con el recurso contencioso tributario medida cautelar de suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado, el Juzgado de mérito no emitió pronunciamiento sobre ese particular, en razón de lo cual no procede en esa oportunidad consideración alguna con relación dicho requerimiento por ser accesorio a la acción principal de nulidad, cuya apelación corresponde ahora decidir a este órgano jurisdiccional. **Así se declara.**

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

Consulta

Corresponde a este Alto Tribunal analizar en consulta de acuerdo a lo establecido en el artículo 84 del Decreto Núm. 2.173 con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 6.220 Extraordinario del 15 de marzo de 2016, sobre la conformidad a derecho del referido pronunciamiento de instan-

cia, motivo por el cual debe verificar previamente en la decisión judicial sometida a su revisión, las exigencias plasmadas en las sentencias Núms. 00566, 00812 y 00911 dictadas por esta Sala Político-Administrativa en fechas 2 de marzo de 2006, 9 de julio y 6 de agosto de 2008, casos: *Agencias Generales Conaven, S.A.*, *Banesco Banco Universal, C.A.* e *Importadora Mundo del 2000, C.A.*, respectivamente, así como en el fallo número 2.157 del 16 de noviembre de 2007, proferido por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal, caso: *Nestlé de Venezuela, C.A.*; con exclusión de la valoración sobre la cuantía de la causa, según el criterio de esta Superioridad contenido en la sentencia número 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*, ratificado en la decisión judicial número 00114 del 19 de febrero de 2015, caso: *Sucesión de Carlota Figueredo de Mancera*.

Vinculado a lo expuesto, el conocimiento en consulta de los fallos que desfavorezcan a la República no será condicionado a una cuantía mínima, por lo que en la causa bajo estudio los requisitos a considerar para la procedencia del aludido privilegio procesal son los siguientes: i) Que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación; y ii) Que las mencionadas decisiones judiciales resulten contrarias a las pretensiones de la República.

Asimismo, de resultar procedente la consulta se verificará si el fallo de

instancia: **i)** se apartó del orden público; **ii)** violentó normas de rango constitucional o interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal; **iii)** quebrantó formas sustanciales en el proceso o las demás prerrogativas procesales; o **iv)** hubo en la decisión una incorrecta ponderación del interés general. (*Vid.*, decisión de la referida Sala Constitucional Núm. 1.071 del 10 de agosto de 2015, caso: *María del Rosario Hernández Torrealba*).

Circunscribiendo las exigencias señaladas en los mencionados criterios jurisprudenciales al caso bajo análisis, esta Superioridad constata lo siguiente: **a)** se trata de una sentencia definitiva; **b)** dicho fallo resultó parcialmente contrario a las pretensiones de la República; y **c)** se trata de un asunto de naturaleza tributaria donde se encuentra involucrado el orden público (*vid.*, sentencia de esta Alzada Núm. 1.747 del 18 de diciembre de 2014, caso: *Importaciones Producciones Enológicas, C.A.*), así como también el interés general, habida cuenta que «(...) *subyace un eventual menoscabo económico para [el] patrimonio (...)*» de la República (*vid.*, el mencionado fallo de la Sala Constitucional Núm. 1.071 del 10 de agosto de 2015), lo cual pudiera perjudicar el correcto funcionamiento del Estado, razones estas que a juicio de esta Máxima Instancia hacen procedente la consulta. (Agregado de esta Máxima Instancia). **Así se declara.**

Determinada la procedencia de la aludida prerrogativa procesal, la Sala

pasa al estudio del pronunciamiento desfavorable a los intereses del Fisco Nacional, relativo a la declarada admisibilidad del recurso jerárquico interpuesto por la compañía accionante contra la Resolución «*Culminatoria del Sumario Administrativo*» Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-ISSDDRC-2000-I-000848 de fecha 23 de agosto de 2000.

Advierte esta Alzada que el recurso jerárquico interpuesto por la representación en juicio de la empresa Inversiones y Desarrollos La Tuyera, C.A, fue en fecha 14 de noviembre de 2000, por lo cual le corresponde la aplicación del Código Orgánico Tributario de 1994, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 4.727 de fecha 24 de mayo de 1994. **Así se determina.**

En este sentido, la Sentenciadora de instancia advirtió lo siguiente:

«(...) Como se aprecia del expediente judicial, la Gerencia General de los Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), conforme a las normas aplicables en razón del tiempo, no estaba obligada a admitir el Recurso Jerárquico, toda vez que el Código Orgánico Tributario vigente para la fecha (publicado en Gaceta Oficial 4.727 de fecha 24 de mayo de 1994), establecía conforme al artículo 170, un plazo de 4 meses, contado a partir de su interposición para decidirlo, sin necesidad de la admisión, fecha esta que culminó el 14 de marzo de 2001, momento incluso en el cual no se encontraba vigente el

Código Orgánico Tributario promulgado el 17 de octubre de 2001, mediante Gaceta Oficial 37.305 de esa fecha.

Por lo tanto, la Administración Tributaria había incurrido en silencio negativo (denegación tácita) a partir del día siguiente, esto es, a partir del 15 de marzo de 2001. Como consecuencia de lo anterior, no era necesario, como se indicó, pronunciarse sobre la admisibilidad. Sobre este particular igualmente el Tribunal debe aclarar, que la Administración Tributaria incurre en el vicio de aplicación retroactiva de la norma al considerar como requisito la asistencia de profesional afín al momento de la interposición del jerárquico, cuando para aquel entonces la norma que lo exige (prevista en el Código Orgánico Tributario de 2001), no se encontraba vigente para la admisión, esto es no se requiere bajo la normativa del Código Orgánico Tributario de 1994, la asistencia de profesional afín a la materia tributaria.

Como consecuencia de lo anterior, la Resolución SNAT-GGSJ-GR-DRAAT-2012-0038, de fecha 24 de enero de 2012, incurre en el vicio de falso supuesto y aplicación retroactiva de la norma, por lo que el Tribunal declara su nulidad absoluta. Así se declara. (...)».

Esta Máxima Instancia aprecia que la Resolución Núm. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2012/0038 de fecha 24 de enero de 2012, notificada el 3 de mayo de ese mismo año, declaró inadmisibile el recurso jerárquico interpuesto por la

recurrente el 14 de noviembre de 2000, al observar «(...) que la contribuyente **INVERSIONES Y DESARROLLOS LA TUYERA, C.A.**, en su escrito contentivo del recurso jerárquico, fue asistida por un profesional tal como lo exigen las normas citadas [artículo 250 del texto de la especialidad de año 2001], no obstante en su contenido no se identifica el número del abogado que lo acredita como profesional del derecho incurriendo en el supuesto de inadmisibilidad de recurso a que antes se hizo referencia (...)».

(Agregado de esta Sala).

Hechas las consideraciones anteriores esta Superioridad estima necesario traer a colación la normativa que con respecto al recurso jerárquico impone el Código Orgánico Tributario de 1994, a saber:

«(...)

Artículo 165:

El Recurso Jerárquico debe interponerse mediante escrito en el cual se expresarán las razones de hecho o de derecho en que se funda. Al escrito deberá acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o, en su defecto, éste deberá identificarse suficientemente en el texto de dicho escrito.

El error en la calificación del Recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter (...)».

Conforme a esta norma, al interponer la contribuyente el recurso jerárquico con las razones de hecho o de derecho en que se funda, debe

acompañarse el escrito con el documento o documentos donde aparezca el acto recurrido o identificarlo suficientemente; además prevé que el error en la calificación no será obstáculo para su tramitación.

Advierte esta Máxima Instancia del contenido de la Resolución *supra* señalada, que el órgano recaudador tributario basó su decisión en el artículo 243 del Código Orgánico Tributario de 2001, el cual dispone lo que se transcribe de seguidas:

«Artículo 243:

El recurso jerárquico deberá interponerse mediante escrito razonado en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se funda, con la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria (...)».

Asimismo, la Administración Tributaria hizo alusión a las causales de inadmisibilidad contenidas en el artículo 250 del texto orgánico *eiusdem*, cuyo tenor es el siguiente:

«Artículo 250:

Serán causales de inadmisibilidad de recurso:

- 1.-la falta de cualidad o interés de recurrente.
- 2.-la caducidad del plazo para ejercer el recurso.
- 3.-ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye, o porque el prode o esta otorgado en forma legal o sea insuficiente.

4. falta de asistencia o representación de abogado (...). (Negrillas de la Sala).

Ahora bien, considera necesario esta Alzada con el objeto de dilucidar lo planteado, reproducir el contenido del artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, que consagra el principio de irretroactividad de la Ley en los siguientes términos:

«Artículo 24

Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia aún en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimaran en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron. Cuando haya duda se aplicará la norma que beneficie al reo o rea».

Ha sido criterio reiterado de la Sala destacar que el principio de irretroactividad de la Ley está referido a la prohibición de aplicar una normativa nueva a situaciones de hecho nacidas con anterioridad a su vigencia, de forma que la disposición novedosa resulta ineficaz para regular situaciones fácticas consolidadas en el pasado, permitiéndose la retroactividad de la norma, en materia sancionatoria, únicamente como defensa o garantía de la libertad del ciudadano. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Político-Administrativa Núm. 00824 del 9 de julio de 2015, caso:

Industrias Unicon, C.A.).

Por su parte, el Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, dispone en su artículo 9 lo siguiente:

«Artículo 9

Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial. Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aún en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo». (Resaltado de esta Alzada).

Del artículo anteriormente transcrito, se desprende como principio general que las leyes tributarias tendrán vigencia a partir del vencimiento del término previo que ellas establezcan; sin embargo, a los fines de la aplicación de la mencionada norma, se hace una distinción entre normas sustantivas y normas de procedimiento.

Con respecto a las normas adjetivas o de procedimiento, las mismas tendrán aplicación inmediata aun durante los procesos que se encuentren en curso. Ahora bien, en cuanto a las normas sustantivas se debe precisar que cuando esas normas tributarias establezcan tributos que se determinen o liquiden por períodos, regirán en el ejercicio fiscal inmediatamente siguiente a aquél que se inicie una vez que entre en vigencia la ley, en aras de resguardar el principio de seguridad jurídica de las partes intervinientes en la relación impositiva. (*Vid.*, entre otras, sentencia de esta Sala Político-Administrativa, identificada con el Núm. 01171 del 24 de noviembre de 2010, caso: *Sucesión de Eladio Ramón Orozco*).

Observa esta Superioridad que el artículo 9 del Código Orgánico Tributario de 1994, está referido a la irretroactividad de la ley tributaria, «*excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor*».

En el caso de autos, observa esta Alzada que para la fecha de interposición del recurso jerárquico, es decir, el 14 de noviembre de 2000, se encontraba vigente el Código Orgánico Tributario de 1994, y no el texto orgánico de 2001 aplicado por la Administración Tributaria; por lo cual, conociendo en consulta el fallo de instancia se **confirma** el pronunciamiento emitido por la sentenciadora de instancia sobre la admisibilidad del recurso jerárquico, en los términos expresados en este fallo. **Así se establece.**

Declarado lo anterior, pasa esta

Sala a conocer el alegato de la apoderada judicial del Fisco Nacional relativo al vicio de falso supuesto de derecho en el que habría incurrido el Juzgado de instancia, al declarar la prescripción de las obligaciones tributarias y sus accesorios alegada por la contribuyente de autos, y al respecto se observa que el hecho imponible se produjo a partir de las diferencias contables detectadas por la Administración Tributaria en las operaciones de compra venta realizadas entre la sociedad mercantil accionante y la compañía Inversiones Chalet Ville, C.A., durante los períodos impositivos correspondientes a los meses de abril y mayo de 1996, de dieciséis (16) parcelas de terreno ubicadas en el sector Güeime del Municipio Paz Castillo del Estado Miranda, hoy Estado Bolivariano de Miranda; por lo cual, el marco que regula la prescripción en este asunto es el Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón de su vigencia temporal.

Este Alto Tribunal verifica que dicho medio extintivo de las obligaciones tributarias se encuentra previsto en el artículo 51 del Código *eiusdem*, aplicable *ratione temporis* al caso bajo estudio, en los términos siguientes:

«Artículo 51

La obligación tributaria y sus accesorios prescriben a los cuatro (4) años.

Este término será de seis (6) años cuando el contribuyente o responsable no cumplan con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones tributarias a

que estén obligados, y en los casos de determinación de oficio, cuando la Administración tributaria no pudo conocer el hecho (...)» (Destacados de esta Alzada).

Asimismo, en cuanto a la forma de computar dicho lapso y la manera en que este podía interrumpirse o suspenderse, los artículos 53, 54 y 55 del citado Código, preceptuaban lo siguiente:

«Artículo 53

El término se contará desde el 1º de enero del año siguiente a aquel en que se produjo el hecho imponible.

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

El lapso de prescripción para ejercer la acción de reintegro se computará desde el 1º de enero del año siguiente a aquel en que se efectuó el pago indebido.»

«Artículo 54: el curso de la prescripción se interrumpe:

- 1.-Por la declaración del hecho imponible.
- 2.-Por la determinación del tributo, sea esta efectuada por la Administración Tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha la notificación o representación de la liquidación respectiva.
- 3.-Por el reconocimiento de la obligación por parte de deudor.
- 4.-Por el pedido de prórroga u otras facilidades de pago.
- 5.-Por el Acta levantada por el funcionario fiscal competente
- 6.-Por acto administrativo o la actuación judicial que se realice

para efectuar el cobro de la obligación tributaria ya determinada de sus accesorios o para obtener la repetición del pago indebido de los mismos, que haya sido legalmente notificado al deudor.

PARÁGRAFO ÚNICO

El efecto de la interrupción de la prescripción se contrae al monto, total o parcial de la obligación tributaria o del pago indebido, correspondiente al o los períodos fiscales a que se refiera el acto interruptivo y se extiende de derecho a los respectivos accesorios».

«Artículo 55

El curso de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativo hasta sesenta (60) días después que la Administración tributaria adopte resolución definitiva, tácita o expresa sobre los mismos». (Mayúsculas de la cita, resaltados de la Sala).

En tal sentido, cabe resaltar que el efecto producido con la interrupción, es que el lapso transcurrido desaparece y se inicia un nuevo período prescriptivo a partir de la realización del acto interruptivo, mientras que al ocurrir una causal de suspensión, el tiempo transcurrido hasta entonces permanece vigente y se computa con el que continúa a partir del momento en que cesa la suspensión.

También es prudente enfatizar que la institución de la prescripción como medio de extinción –en el caso concreto- de las acciones para la

imposición de sanciones cuando se trata de infracciones está condicionada a la concurrencia de determinados supuestos como lo son: la inactividad o inercia del acreedor, el transcurso del tiempo fijado por la ley, la invocación por parte del interesado y que la prescripción no haya sido interrumpida ni se encuentre suspendida. (*Vid.*, decisiones de esta Sala Núms. 01189, 01211, 0836 y 00064 de fechas 11 de octubre de 2012, 12 de agosto de 2014 y 9 de julio de 2015 y 1° de febrero de 2018, casos: *Industria Láctea Torondoy, C.A.*, *Solintex de Venezuela S.A.* y *Tienda Casablanca, C.A.*, *Inversiones Turísticas Azul Profundo, C.A.*, respectivamente).

(...)

En tal sentido, aprecia esta Sala que el tributo en el presente caso es el atinente en materia de sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, por lo cual el lapso de prescripción deberá contarse a partir de la ocurrencia del hecho imponible, a tenor de lo dispuesto en los artículos 73 y 74 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos del año 1982, vigente *ratione temporis*, el cual en el presente caso está referido a la «liberalidad» con ocasión de la venta de las dieciséis (16) parcelas de terreno realizadas entre la sociedad mercantil accionante y la compañía Inversiones Chalet Ville, C.A., transacciones efectuadas entre los meses de abril y mayo del año 1996, que no fueron declaradas por la empresa Inversiones y Desarrollos La Tuyera, C.A. al Fisco Nacional, sobre las cuales la Administración

Tributaria determinó una diferencia en el valor de las precitadas parcelas que asciende a la suma de un millón seiscientos quince mil doscientos treinta y siete bolívares con sesenta y cuatro céntimos (Bs. 1.615.237,64) reexpresada en la actualidad a la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01).

Bajo la óptica de lo expuesto, esta Sala debe determinar en primer lugar, si en el presente caso resulta aplicable el término prescriptivo de cuatro (4) años o de seis (6) años según lo establecido en el artículo 51 del Texto Orgánico Tributario de 1994, vigente en razón del tiempo, y luego verificar si existió alguna causal de interrupción o suspensión de la misma.

Así las cosas, según se aprecia del expediente judicial el órgano exactor procedió a sancionar a la empresa Inversiones y Desarrollos La Tuyera, C.A., mediante la Resolución Núm. SNAT-GGSJ-GR-DRAAT-2012/0038 del 24 de enero de 2012, en virtud de la constatación, durante la actuación fiscal, de las infracciones relativas a «(...) *la existencia de una liberalidad en las operaciones de venta de los activos señalados en el acta de reparo, aún cuando de conformidad con lo dispuesto en los artículos 57 y 71 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la beneficiaria de la donación de los activos, es decir, INVERSIONES Y DESARROLLOS LA TUYERA, C.A., y por tanto la obligada a pagar en la Oficina Receptora de Fondos*

*Nacionales los impuestos y accesorios correspondientes conforme a lo dispuesto en el artículo 63 eiusdem, se declaró la responsabilidad solidaria de la donante INVERSIONES CHALET VILLE, C.A.(...) y sanción de multa por cuanto la infracción cometida constituye un caso de defraudación, el cual se encuentra tipificado en el artículo 93 y sancionado conforme al artículo 95, del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente *ratione temporis*; por lo cual procedió a aplicar dicha pena pecuniaria con la agravante contenida en el artículo 85 eiusdem, derivada de la gravedad del perjuicio fiscal en un cuatrocientos diez por ciento (410%).*

De igual manera, de la revisión de los elementos cursantes en autos esta Máxima Instancia aprecia que la Administración Tributaria tuvo conocimiento de los ilícitos incurridos por la sociedad mercantil a partir de la emisión y consecuente notificación de la Resolución «*Culminatoria del Sumario Administrativo*» Núm. SAT/GRTI/RC/DSA/ISSDDRC/2000-I000848 de fecha 23 de agosto de 2000, notificada a la empresa accionante mediante aviso de prensa del 25 de septiembre de ese mismo año, en la que se evidencian los hallazgos que dieron lugar a la imposición de las sanciones constatados durante la actuación fiscal, sin que se observe de las actas procesales que con anterioridad a la auditoría practicada, el órgano tributario haya conocido de manera fehaciente los ilícitos referidos en el aludido acto administrativo.

Por consiguiente, esta Sala estima aplicable al caso concreto -contrario a lo considerado por el Tribunal de la causa- el término de prescripción de seis (6) años, al encontrarse circunscrita la presente causa en el supuesto establecido en el segundo aparte del artículo 51 del Texto Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, ya que el sujeto pasivo «*no declaró el hecho imponible*». **Así se decide.**

Así las cosas habiéndose verificado el hecho imponible durante los meses de abril y mayo de 1996, la prescripción de la obligación tributaria y sus accesorios, inició el **1º de enero de 1997**, de acuerdo a lo previsto en el artículo 53 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente en razón del tiempo.

Como resultado de la investigación fiscal, el órgano fiscal emitió el «*Acta de Reparación*» Núm. SAT-GRTI-RC-DF-1-1067-AVA-99-001034, notificada a la empresa accionante el **16 de agosto de 1999**, acto administrativo que interrumpió el término de prescripción que se venía computando y que se reanudó el **17 del mismo mes y año.**

Luego, en fecha **25 de septiembre de 2000**, la Administración Tributaria notificó a la contribuyente por prensa el contenido de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SAT/GRTI/RC/DSA/ISSDDRC/2000-I-000848, por lo que, a tenor de lo preceptuado en el artículo 134 del Código de la especialidad de 1994, dicha notificación surtió efectos después del décimo (10º) día hábil de verificada, los cuales se cumplieron el **lunes 9**

de octubre de 2000; en consecuencia, este acto interrumpió una vez más la prescripción.

Desde el **martes 10 de octubre de 2000** inició nuevamente el término de prescripción hasta el **martes 14 de noviembre de 2000**, oportunidad en que la accionante interpuso el recurso jerárquico ante la «(...) *Oficina la División de Tramitaciones de la Gerencia Regional de Tributos Internos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)* (...)», contra la prenombrada Resolución, habiendo transcurrido **un (1) mes y cuatro (4) días**, entre la fecha de notificación de ese acto administrativo y la de interposición del recurso jerárquico.

Desde el **14 de noviembre de 2000** hasta el **14 de marzo de 2001** se cumplió el lapso de **cuatro (4) meses** del que disponía la Administración Tributaria para decidir el recurso jerárquico interpuesto por la accionante, conforme a lo dispuesto en el artículo 170 del Texto Orgánico Tributario de 1994, en concordancia con lo establecido en el numeral 3 del artículo 11 *eiusdem*, sin que el órgano exactor hubiese emitido decisión expresa; por cuya razón operó el silencio administrativo negativo a tenor de lo preceptuado en el artículo 171 *ibidem*, lapso que se reanudó el **15 de marzo de 2001**.

Posteriormente, la compañía accionante fue notificada el **jueves 3 de mayo de 2012** de la Resolución SNAT-GRGSJ-GR-DRAAT-2012-0038 de fecha 24 de enero del mismo año (acto administrativo impugnado), que declaró sin lugar el recurso

jerárquico por inadmisibilidad en virtud de que «(...) *fue asistida por un profesional (...) no obstante en su contenido no se identifica el número de matrícula mediante el cual quedó registrado ante el Instituto de Previsión Social del Abogado que lo acredita como profesional del derecho (...)*», transcurriendo desde el **jueves 15 de marzo de 2001** hasta el **jueves 3 de mayo de 2012**, **once (11) años dos (02) meses y doce (12) días**.

Con vista a lo antes señalado, esta Sala constata en el caso concreto, que transcurrieron sin interrupción **once (11) años, dos (2) meses y doce (12) días**, más **un (1) mes y cuatro (4) días** discurridos desde el reinicio de la prescripción el **martes 10 de octubre de 2000** hasta su suspensión con la interposición del recurso jerárquico el **martes 14 de noviembre de 2000**, para un total transcurrido de **once (11) años, tres (3) meses y dieciséis (16) días**, superando indubitablemente el término de prescripción de las obligaciones tributaria y sus accesorios.

Por lo tanto, concluye esta Alzada que el Juzgador de mérito actuó conforme a derecho cuando declaró que «(...) *la obligación tributaria objeto del presente recurso Contencioso Tributario se encuentra prescrita así como las sanciones y demás accesorios (...)*». **Así se declara.**

En consecuencia, debe la Sala declarar **sin lugar** la apelación interpuesta por la representación fiscal contra la sentencia definitiva Núm. 015/2013 de fecha 30 de abril de ese mismo año, dictada por el Tribunal Superior Noveno de la

Circunscripción judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **confirma. Así se determina.**

Asimismo, resulta **con lugar** el recurso contencioso tributario, ejercido por la mencionada empresa con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la empresa Inversiones y Desarrollos La Tuyera, C.A., en contra de la Resolución Núm. SNAT-GGSJ-GR-DRAAT-2012-0038 de fecha 24 de enero de 2012, notificada el 3 de mayo de ese mismo año, dictada por la Gerencia Regional de Tributos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido contra la Resolución Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-ISSDDRC-2000-I-000848 del 23 de agosto de 2000, dictada por la División del Sumario Administrativo y la aludida Gerencia Regional actos administrativos que se **anulan. Así se dispone.**

A la luz de las consideraciones realizadas en el presente fallo, no pasa inadvertido para esta Superioridad que la inactividad del órgano exactor apreciada en las actas procesales, generó consecuentemente la prescripción extintiva invocada por la indicada empresa, lo cual comporta una omisión injustificada contraria a derecho, al no haber tramitado y decidido el recurso jerárquico apegado a los lapsos procedimentales contemplados en el ordenamiento jurídico y, producto de lo anterior, no efectuar oportunamente el cobro de las acreencias fiscales, obrando ello en perjuicio de los intereses patrimoniales de la República, capaz

de generar responsabilidad individual por el ejercicio de la función pública; razón por la que se ordena remitir copia certificada de la presente decisión a la Contraloría General de la República, a los fines de proveer lo que estime conducente, de conformidad con las atribuciones que se le confieren en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en las Leyes. (*Vid.*, fallo de esta Sala Núm. 01179 de fecha 2 de noviembre de 2017, caso: *Inversiones La Caracola, S.R.L.*). **Así se declara.**

Finalmente, dada la declaratoria que antecede correspondería condenar en costas procesales al Fisco Nacional; sin embargo, las mismas no proceden en atención a la prohibición de condenatoria en costas a la República, cuando resulte vencida en los juicios en los que haya sido parte por intermedio de cualquiera de sus órganos, a tenor de lo contemplado en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016. **Así se establece.**

V DECISIÓN

Sobre la base de los razonamientos efectuados, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1. Que **PROCEDE LA CONSULTA** de la sentencia definitiva Núm. 015/2013 emitida por el Tribunal Superior Noveno de la Circunscripción Judicial del Área

Metropolitana de Caracas, en fecha 30 de abril de 2013, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la empresa **INVERSIONES Y DESARROLLOS LA TUYERA, C.A.** En consecuencia, conociendo de ella, se **CONFIRMA** el pronunciamiento del Tribunal de mérito sobre la admisibilidad del recurso jerárquico interpuesto por la empresa de autos.

2. SIN LUGAR el recurso de apelación ejercido por la representación en juicio del **FISCO NACIONAL** contra el referido fallo, el cual se **CONFIRMA** en los términos anteriormente expuestos.

3. CON LUGAR el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente contra la Resolución Núm. SNAT/GGS/GR/DRAAT/2012/0038 de fecha 24 de enero de 2012, notificada el 3 de mayo de ese mismo año, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, mediante la cual declaró «*inadmisible*» el recurso jerárquico incoado contra la Resolución Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-

ISSDDRC-2000-I000848 del 23 de agosto de 2000, dictada por la División del Sumario Administrativo y la Gerencia Regional del aludido Servicio; actos administrativos que se **ANULAN**.

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES al Fisco Nacional, conforme a lo expuesto en esta sentencia.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen y remítase copia certificada de esta decisión judicial a la Contraloría General de la República. 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 diecinueve (19) días del mes de junio del año dos mil diecinueve (2019). Años 209° de la Independencia y 160° de la Federación.

(...)

En fecha veinte (20) de junio del año dos mil diecinueve, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00367, la cual no está firmada por la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero, por motivos justificados.