

Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones

0200

Expediente: 2015-1008
Sentencia: 00167
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL
Fecha: 21/02/2018

Partes: FISCO NACIONAL vs. U.R. MEDIOS, C.A.

Objeto: recurso de apelación ejercido por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva N° 2210 del 12 de marzo de 2015, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 3 de julio de 2013, por la empresa U.R. MEDIOS, C.A.

Decisión: **1.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por el **FISCO NACIONAL**, contra la **sentencia definitiva N° 2210 del 12 de marzo de 2015**, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas; en consecuencia, se **CONFIR-MA** el fallo apelado, salvo lo que respecta al pronunciamiento conforme al cual se consideró que el valor de la unidad tributaria (U.T.), para el cálculo de las sanciones de multa es la vigente para el momento del enteramiento de las retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta, el cual se **REVOCA**. **2.- FIRME** al no haber sido apelado por la sociedad mercantil de autos ni desfavorecer los intereses patrimoniales de la República, el pronunciamiento conforme al cual

se desestimó el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de los artículos 110 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001. Asimismo, se declara **FIRME** al no haber sido recurrido en el recurso contencioso tributario por la contribuyente: : **1)** la constatación de los ilícitos siguientes: **a)** materiales, al enterar en forma extemporánea las cantidades retenidas en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta y **b)** formales, al presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta a personas naturales y jurídicas, las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado en forma extemporánea y presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta en un lugar distinto y **2)** la procedencia

de los intereses moratorios. **3.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente **U.R. MEDIOS, C.A.**, contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/2013-00000005 de fecha 3 de abril de 2013, emanada de la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En consecuencia, queda **FIRME** la referida Resolución, salvo en lo que respecta al cálculo de las sanciones de multa por no haberse aplicado la concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, la cual se **ANULA**. Se **ORDENA** a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de las sanciones de multas y expedir las Planillas de Liquidación Sustitutivas conforme a lo determinado en el presente fallo. Finalmente, no procede la condenatoria en costas procesales a las partes por no haber resultado ninguna de ellas vencidas totalmente en juicio conforme a lo dispuesto en el 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. Así finalmente se declara. «(Omissis...)

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de la apelación interpuesta por la representación

de la República Bolivariana de Venezuela, contra la sentencia definitiva N° 2210 del 12 de marzo de 2015, dictada por el Juzgado Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente U.R. Medios, C.A. Vistos los términos en que fue dictado el fallo recurrido, los alegatos formulados por la representación judicial de la República en su escrito de fundamentación y los argumentos expuesto por la contribuyente en la contestación, esta Máxima Instancia observa que las cuestiones a dilucidar se circunscriben a decidir sobre: **i)** el vicio de falso supuesto de derecho por errónea aplicación del criterio jurisprudencial contenido en la sentencia N° 00815 del 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía, C.A.*, respecto al valor de la unidad tributaria a tomarse en cuenta para el cálculo de las sanciones de multas, pues el fallo apelado consideró que debe ser utilizada la unidad tributaria vigente para el momento en que se realizó el pago de la obligación tributaria principal; y **ii)** determinar si la Administración Tributaria aplicó correctamente la figura de la concurrencia de infracciones.

Preliminarmente, debe este Máximo Tribunal indicar que el Tribunal Superior dictó decisión definitiva sobre el fondo del asunto, sin embargo, no emitió decisión alguna sobre la solicitud de medida cautelar de suspensión

de efectos realizada por la contribuyente conjuntamente con el recurso contencioso tributario. En tal sentido, visto que la presente causa se encuentra en fase de apelación de la sentencia definitiva, no corresponde a esta Alzada realizar pronunciamiento sobre la medida antes señalada, en virtud de ser accesoria a la pretensión principal de nulidad. Así se declara.

Precisado lo anterior, esta Alzada declara firme, al no haber sido apelado por la sociedad mercantil de autos ni desfavorecer los intereses patrimoniales de la República, el pronunciamiento conforme al cual se desestimó el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de los artículos 110 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001. Asimismo, se declara firme al no haber sido recurrido en el recurso contencioso tributario por la contribuyente: **1)** la constatación de los ilícitos siguientes: **a)** materiales, al enterar en forma extemporánea las cantidades retenidas en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta y **b)** formales, al presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta a personas naturales y jurídicas, las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado en forma extemporánea y presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta en un lugar distinto. Y **2)** la procedencia de los intereses moratorios. Así se declara.

Delimitada la *litis*, pasa este Alto Tribunal a pronunciarse y al efecto observa:

i) El valor de la unidad tributaria.

Decidió el Tribunal *a quo* con fundamento en el análisis del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, y las sentencias de esta Sala Político-Administrativa Nros. 01426 del 12 de noviembre de 2008 y 4 de junio de 2014, caso: *The Walt Disney Company Venezuela, S.A. y Tamayo & Cía, C.A.*, que en la presente causa, la Administración Tributaria a los efectos del cálculo de las sanciones de multa impuestas debe tomar en cuenta el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del efectivo enteramiento y no el de la fecha del pago de la sanción, por lo que ordenó el recálculo de las multas.

Contra tal pronunciamiento, la representación judicial de la República denunció que el fallo apelado incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación del contenido de la sentencia N° 00815 del 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía, C.A.*, respecto al momento en que debe aplicarse el nuevo criterio adoptado por la Sala Político-Administrativa en la decisión antes indicada, sobre el valor de la unidad tributaria a tomarse en cuenta para el cálculo de las sanciones de multa.

Por su parte, el apoderado judicial de la contribuyente señaló que *«el Tribunal a quo en ningún momento incurrió en una interpretación errónea del cálculo de la unidad tributaria en la Sentencia de marras, y esta aseveración la [hace] en orden a que el Tribunal analizó de manera correcta los supuestos legales, en los cuales [su] representada invocó el Falso*

Supuesto de Derecho, por aplicar el valor de la unidad tributaria vigente para el momento de la emisión, y no el valor vigente para el momento del pago de las obligaciones principales (...). (Sic). (Agregados de la Sala).

Así, a los efectos decisorios, esta Sala considera necesario transcribir lo dispuesto en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, el cual es del tenor siguiente: «**Artículo 94.** Las sanciones aplicables son:

(...)

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

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

De la precitada norma, se desprenden los procedimientos para efectuar el cálculo de las sanciones de multa, lo cual dependerá de si las mismas se encuentran establecidas en forma porcentual o en unidades tributarias.

Así, cuando las sanciones de multa sean impuestas en unidades tributarias conforme al Código Orgánico Tributario de 2001, deben calcularse de acuerdo al valor vigente para la fecha en la cual se efectúa el pago de la sanción, pues dejar de aplicar el valor de la unidad tributaria

vigente para el momento del pago de la pena pecuniaria, implicaría que la disposición contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 perdería su finalidad, que es mantener el valor del dinero, en resguardo del patrimonio público. (*Vid.* sentencia de esta Sala distinguida con el N° 00431 del 22 de abril de 2015, caso: *Comercial Silver Start, C.A.*).

Por otra parte, en aquellos supuestos en que el contribuyente o responsable haga el enteramiento extemporáneo de las retenciones a las que esté obligado, pero de forma voluntaria y antes de realizado el procedimiento de verificación por parte de la Administración Tributaria, debe atenderse a lo establecido por esta Sala en la sentencia N° 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía, S.A.*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.468 del 5 de agosto de 2014, en la que se señaló lo que a continuación se transcribe:

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

artículo 27 del Código Orgánico Tributario de 2001.

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

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

En ambas hipótesis el responsable directo infringe la norma por lo que la sanción será impuesta conforme a las reglas del artículo 113 del aludido Código; pena que se incrementará por cada mes de retraso en su enteramiento, es decir, a medida que la demora del sujeto pasivo sea mayor la multa correrá la misma suerte.

Precisado lo anterior, a los efectos del cómputo de la sanción entenderíamos entonces que, en ambos supuestos, la Administración Tributaria estaría obligada a convertir la multa que -en principio- está establecida en términos porcentuales al equivalente en unidades tributarias vigentes para el momento de la

comisión de la infracción, vale decir, al vencimiento de la fecha en que estaba fijado dicho enteramiento y, posteriormente, emitir las planillas de liquidación en bolívares (moneda de curso legal) con el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha de la emisión del acto administrativo sancionador, tomando en cuenta que esa será la oportunidad del pago de la sanción; sin embargo, si el infractor no paga la multa, ésta deberá ajustarse hasta tanto se efectúe su pago.

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

En sintonía con lo antes indicado, es preciso reiterar que pagar la multa con la unidad tributaria vigente para el momento en el que se verificó el pago de manera extemporánea y en forma voluntaria del tributo omitido (enteramiento tardío), resultará una operación que no se ajusta a la realidad económica y con ello, no cónsona con la intención del constituyente y del legislador

tributario, precedentemente plasmada. Por tal motivo, al dejar de aplicar el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago de la multa, la disposición contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 pierde su finalidad, que es -se insiste- mantener el valor del dinero, en resguardo del patrimonio público. En el caso del impuesto al valor agregado, el agente de retención, una vez que recibe el importe de parte de los contribuyentes, carece de motivos para no enterarlo al Fisco en el tiempo oportuno. Con esta mora en el enteramiento del impuesto, el sujeto pasivo está obteniendo provechos individuales con un dinero perteneciente a todos los ciudadanos, como lo son los tributos; infracción esta que da lugar a la imposición de la sanción dispuesta en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, para lo cual el artículo 94 eiusdem debe aplicarse con todo rigor.

Por las razones anteriormente descritas, esta Sala Político-Administrativa considera que en el caso que el sujeto pasivo entere de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo retenido, las multas expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente en unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago de la referida multa, tal y como dispone explícitamente el *Parágrafo Segundo* del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara.

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

En este supuesto, la Administración Tributaria estaría obligada a convertir la multa que -en principio- está establecida en términos porcentuales al equivalente en unidades tributarias vigentes para el momento de la comisión de la infracción, vale decir, al vencimiento de la fecha en que estaba fijado dicho enteramiento y, posteriormente, emitir las planillas de liquidación en bolívares (moneda de curso legal) con el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha de la emisión del acto administrativo sancionador, tomando en cuenta que esa será la oportunidad del pago de la sanción.

En ese sentido, a los fines de esclarecer si en el presente caso,

el cambio de criterio establecido por la Sala en el fallo N° 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía., S.A.*, es aplicable al caso bajo estudio, es necesario transcribir parcialmente la sentencia N° 00245 de fecha 2 de marzo de 2016, caso: *Clover Internacional, C.A.*, la cual dispuso:

«En ese sentido, a los fines de esclarecer el presente caso, es necesario determinar si el cambio de criterio establecido por el fallo N° 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso Tamayo & CIA S.A., es aplicable al caso bajo estudio, por lo que esta Sala transcribe parcialmente la sentencia N° 01187 de fecha 24 de noviembre de 2010, caso Fábrica Nacional de Pañales Desechables de Valencia C.A. (FANALPADE Valencia C.A.), la cual dispuso:

(...)

Aplicando la jurisprudencia citada al caso de autos, la Sala observa que, aun cuando las infracciones de la contribuyente se produjeron antes del referido pronunciamiento que causó el cambio de solución, y que la decisión apelada es incluso anterior al cambio de criterio, son a la vez posteriores a la normativa especial que determina el valor de la unidad tributaria a aplicar por las sanciones impuestas, cual es el Parágrafo Segundo del artículo 94 Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, motivo por el cual sí se encuentra sujeto a dicha normativa. En consecuencia, se subsume la referida situación en esa disposición, y por lo tanto, debe tomarse en cuenta el valor de la unidad tributaria vigente para el momento en que se realice el pago

de la sanción ante la oficina receptora de fondos nacionales y no el valor vigente para la fecha de emisión del acto administrativo impugnado, ni el del pago de la obligación principal, así como tampoco el momento en que se cometieron los ilícitos sancionados, pues la tardanza en que pueda incurrir el organismo recaudador en la emisión de la planilla de liquidación respectiva, aunque no sea responsabilidad del contribuyente, no puede hacer perder el valor coercitivo a la sanción por efectos del paso del transcurso del tiempo, por cuanto dicha actuación sería contraria a la intención del legislador; habida cuenta que el pago a que hace referencia la norma en cuestión, de acuerdo con el nuevo criterio establecido por esta Alzada debe ser considerado como el momento del pago de la sanción.

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

En aplicación a todo lo precedentemente expuesto, esta Alzada advierte que si bien la sentencia N° 00815 del 4 de junio de 2014, fue publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.468 del 5 de agosto de 2014 y las infracciones de la contribuyente se produjeron antes del referido pronunciamiento que causó el cambio de solución, son a la vez posteriores

a la normativa especial que determina el valor de la unidad tributaria a aplicar por las sanciones impuestas, cual es el artículo 94, Parágrafo Primero y Segundo del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, motivo por el cual, las sanciones de multa impuestas según lo establecido en el artículo 113 y 103 numerales 3, 4 y 6 *eiusdem*, deben ser calculada sobre la base del valor de la unidad tributaria vigente para el momento del efectivo pago de las mismas y no por ejemplo en el caso de las sanciones de multas impuesta a tenor del artículo 113 del texto orgánico en estudio, en la oportunidad en la cual se verificó el enteramiento extemporáneo y en forma voluntaria del tributo omitido, pues tal como lo ha afirmado la Sala, dicha operación *»no se ajusta a la realidad económica y con ello, no cónsona con la intención del constituyente y del legislador tributario»*. Así se decide.

Asimismo, al no constar en autos elementos probatorios de los cuales se desprendan que la contribuyente haya procedido al pago de las sanciones de multa, previstas los artículos 113 y 103 numerales 3, 4 y 6 del Código Orgánico Tributario de 2001, la Administración Tributaria deberá efectuar el ajuste correspondiente al valor de la unidad tributaria vigente para la oportunidad del pago efectivo de la multa, siguiendo lo dispuesto en el artículo 94, Parágrafo Primero y Segundo del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara. Con fundamento en lo anterior, se declara procedente el vicio de falso supuesto de derecho por

errónea interpretación aducido por la representación judicial de la República, por lo que en consecuencia, se revoca el pronunciamiento realizado por el *a quo* en este sentido. Así se declara.

ii) **Concurrencia de infracciones.**

Señaló el fallo apelado, respecto a la concurrencia de infracciones que *«(...) del contenido de la Resolución impugnada, que cursa a los folios 37 al 64 del presente expediente, se observa que la Administración Fiscal erró en su apreciación, al no emplear las reglas de la concurrencia de infracciones en materia tributaria para los ilícitos materiales, ya que después de haber determinado las multas debió aplicar la más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones»*, por lo que dejó sin efecto el cálculo de las sanciones de multa impuestas por la Administración Tributaria.

Contra el referido pronunciamiento, la representación judicial de la República adujo *«(...) que conforme a lo dispuesto en el citado artículo, [artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001], ante la concurrencia dentro de un mismo procedimiento de infracciones sancionadas con penas pecuniarias, se debe aplicar la sanción más grave aumentada con la mitad de las otras sanciones, lo que supone la sumatoria de la totalidad de las sanciones aplicables por cada tipo de ilícito, a efectos de determinar la sanción más grave y, al monto resultante, adicionar el cincuenta por ciento (50%) de la sumatoria de las multas correspondientes al resto de las infracciones; razón por la cual, en el presente caso,*

resultaría correcto el cálculo de las sanciones efectuado por la Administración Tributaria». (Agregado de la Sala).

Por su parte, el apoderado judicial del sujeto pasivo, expuso que del estudio de las actas procesales el Juzgador de Instancia constató que la Administración Tributaria erró en la aplicación de las reglas de concurrencia contenidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, por lo que debe confirmarse lo decidido por el *Tribunal a quo*.

Así, dispone la norma contenida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, lo siguiente:

«Artículo 81: *Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad y de otro delito no tipificado en este Código. Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de las restantes.*

Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con pena pecuniaria, pena restrictiva de libertad, clausura de establecimiento, o cualquier otra sanción que por su heterogeneidad no sea acumulable, se aplicarán conjuntamente.

Parágrafo Único: *La concurrencia prevista en este artículo se aplicará aun cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos, siempre que las sanciones se impongan en un mismo procedimiento».*

La norma citada establece la institución de la concurrencia o concurso de delitos, entendida como la comisión de dos o más hechos punibles de la misma o diferente índole, verificados en un mismo procedimiento fiscalizador. Así, en los supuestos de sanciones pecuniarias, en donde se configure la concurrencia en materia tributaria, se aplicara tomando la más grave, a la cual se le adicionara el término medio de las otras penas correspondientes a las actuaciones antijurídicas cometidas.

Asimismo, cuando haya de aplicarse una diversidad de penas que no sean acumulables, es decir, pecuniarias, restrictiva de libertad y/o clausura, por ejemplo, la norma establece un método de *«acumulación material»*, el cual simplemente constituye la aplicación conjunta o agregación de todas las penas que corresponda imponer a un mismo sujeto.

Por último, la disposición transcrita señala como regla general que la concurrencia se utilizará *«aún cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos»*, teniendo como condición que las consecuencias sean impuestas en el mismo procedimiento.

(...)

Del primer cuadro, se observa que el Fisco Nacional, no aplicó la figura de la concurrencia de infracciones establecida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Por su parte, en lo referente al segundo cuadro, esta Alzada advierte que la Administración Tributaria al momento de efectuar cálculo de las sanciones de multa impuestas a la sociedad mercantil recurrente, pretendió aplicar la figura de la concurrencia de

infracciones; sin embargo, para la totalidad de los ilícitos tributarios cometidos en los períodos investigados y sancionados conforme al artículo 113 del aludido Texto Adjetivo de 2001, y parcialmente -pues sólo se incluyeron algunos períodos impositivos- para los ilícitos tributarios cometidos en los ejercicios investigados a tenor del artículo 103 *eiusdem*, tampoco se aplicó dicha figura. Asimismo, a mayor abundamiento se evidencia que las sumas contenidas en el segundo de los cuadros no coinciden con lo que en definitiva se impuso como sanciones en el primero.

De lo precedente se constata la imprecisión en que se incurrió por no aplicar las reglas de la concurrencia de infracciones tributarias establecidas en el artículo 81 *eiusdem*, por cuanto se trata de la constatación en un mismo procedimiento fiscalizador de ilícitos tributarios distintos en razón de cada período de imposición, sancionados con penas pecuniarias, por lo que corresponde concluir que las reglas de la concurrencia deben aplicarse, aún cuando la contribuyente haya incurrido en la misma o diferentes faltas durante varios períodos fiscales, pues cada uno de ellos se encuentran separados. (*Vid.*, sentencias Nros. 00491, 00635 y 01385 de fechas 13 de abril y 18 de mayo de 2011 y 22 de noviembre de 2012, casos: *Dafilca, C.A.*, *Industrias Intercaps de Venezuela, C.A.* y *Curtiembre Venezolana, C.A.*, respectivamente).

Por consiguiente, esta Sala desecha el alegato aducido por la representación de la República y

confirma el pronunciamiento efectuado por el Tribunal *a quo*, por lo que se anula de la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/2013-00000005 de fecha 3 de abril de 2013, emanada de la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el cálculo de las multas por no haberse aplicado la concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001; en consecuencia, se ordena a la Administración Tributaria recalcular las sanciones de multa y emitir las Planillas de Liquidación Sustitutivas en los términos expuestos en el presente fallo. Así se declara.

En atención a las anteriores consideraciones, esta Máxima Instancia declara parcialmente con lugar la apelación interpuesta por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva N° 2210 del 12 de marzo de 2015, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas y; en consecuencia, se confirma el fallo apelado salvo en lo que respecta al pronunciamiento conforme al cual se consideró que el valor de la unidad tributaria para el cálculo de las sanciones de multa es la vigente para el momento del enteramiento de las retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta, el cual se revoca. Así se declara.

Por último, se declara parcial-

mente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente U.R. Medios, C.A. contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/ 2013-00000005 de fecha 3 de abril de 2013, emanada de la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por lo que queda firme la referida Resolución, salvo en lo que respecta al cálculo de las sanciones de multa por no haberse aplicado la concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, cálculo que se anula. Con base en ello, se ordena a la Administración Tributaria recalcular las sanciones de multas y emitir las Planillas de Liquidación Sustitutivas, en los términos expresados en el presente fallo. Así finalmente se decide.

VI DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso de apelación ejercido por el **FISCO NACIONAL**, contra la **sentencia definitiva N° 2210 del 12 de**

marzo de 2015, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas; en consecuencia, se **CONFIRMA** el fallo apelado, salvo lo que respecta al pronunciamiento conforme al cual se consideró que el valor de la unidad tributaria (U.T.), para el cálculo de las sanciones de multa es la vigente para el momento del enteramiento de las retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta, el cual se **REVOCA**.

2.- FIRME al no haber sido apelado por la sociedad mercantil de autos ni desfavorecer los intereses patrimoniales de la República, el pronunciamiento conforme al cual se desestimó el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de los artículos 110 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001. Asimismo, se declara **FIRME** al no haber sido recurrido en el recurso contencioso tributario por la contribuyente: **1)** la constatación de los ilícitos siguientes: **a)** materiales, al enterar en forma extemporánea las cantidades retenidas en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta y **b)** formales, al presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta a personas naturales y jurídicas, las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado en forma extemporánea y presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta en un lugar distinto y **2)** la procedencia de los intereses moratorios.

3.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente **U.R. MEDIOS, C.A.**, contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/ RCA/DCE/ 2013-00000005 de fecha 3 de abril de 2013, emanada de la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En consecuencia, queda **FIRME** la referida Resolución, salvo en lo que respecta al cálculo de las sanciones de multa por no haberse aplicado la concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, la cual se **ANULA**.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de las sanciones de multas y expedir las Planillas de Liquidación Sustitutivas conforme a lo

determinado en el presente fallo. Finalmente, no procede la condenatoria en costas procesales a las partes por no haber resultado ninguna de ellas vencidas totalmente en juicio conforme a lo dispuesto en el 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. Así finalmente se declara.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veinte (20) días del mes de febrero del año dos mil dieciocho (2018). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

(...)

En fecha veintiuno (21) de febrero del año dos mil dieciocho, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00167.

(...)