

Boletín de Actualidad Corporativa PwC Venezuela - Tax

La graduación de las sanciones de multa en las que se verifique la existencia de circunstancias atenuantes y/o agravantes deberá hacerse de forma prudencial

Asesoría Fiscal
Septiembre 2015
Nº 10



La graduación de las sanciones de multa en las que se verifique la existencia de circunstancias atenuantes y/o agravantes deberá hacerse de forma prudencial

En fecha 13 de agosto de 2015 fue publicada en la Gaceta Oficial N° 40.723 Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 07 de julio de 2015, mediante la cual se establece que la graduación de las sanciones de multa en las que se verifique la existencia de circunstancias atenuantes y/o agravantes deberá hacerse de forma prudencial y no de manera matemática, modificando de esta manera el criterio que venía siendo aplicado para la valoración de atenuantes y agravantes al momento del cálculo de las sanciones administrativas impuestas por la Administración Tributaria.

A continuación se presenta un resumen de la referida sentencia:

Antecedentes

En fecha 27 de abril de 2012, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la empresa Daewoo Motor de Venezuela S.A. El mencionado recurso fue incoado contra el acto administrativo contenido en la Resolución (Sumario Administrativo) N° GCE-SA-R-2004-045 de fecha 31 de mayo de 2004, emanado de la Gerencia Regional de Tributos internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). El reparo versaba sobre (i) impuestos no retenidos, (ii) gastos improcedentes por falta de retención, (iii) gastos no deducibles, (iv) pagos sin documento soporte que cumpliera con los requisitos exigidos legalmente, (v) rebajas de impuesto no procedentes, (vi) modificaciones el reajuste por inflación y pérdidas de años anteriores improcedentes; correspondiente al ejercicio fiscal 2009.



Apelación

En fecha 21 de junio de 2012, la Procuraduría General de la República ejerció recurso de apelación contra la sentencia que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto, por cuanto el Tribunal a quo (i) otorgó al contribuyente la circunstancia atenuante dispuesta en el numeral 4 del Artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, relativa a “*no haber cometido el indicado ninguna violación de las normas tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquél en que se cometió la infracción*” y (ii) ordenó a la Administración Tributaria la aplicación de las sanciones correspondientes en su límite mínimo, en virtud de la circunstancia atenuante otorgada.

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado, así como los alegatos expuestos por la Procuraduría General de la República, observó la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, que la controversia planteada se debía subsumir en determinar si el Tribunal a quo incurrió en error al haber ordenado a la Administración Tributaria calcular la sanción de multa impuesta en su límite mínimo, o debió haberse aplicado el criterio establecido mediante la sentencia dictada por esta Sala N° 01649 de fecha 18 de noviembre de 2009, caso: Constructora Seana, C.A., la cual trata sobre la determinación del valor de las atenuantes y agravantes, estableciendo que se calculan en forma matemática, es decir, sumando el término mínimo y el término máximo y luego dividiéndolo entre dos (2) para obtener el término medio, para así determinar el valor de la atenuante tomando el monto que hay entre el término mínimo y el término medio y esa cantidad debe dividirse de acuerdo al número de circunstancias atenuantes, de tal suerte que por cada una que se conceda, ha de disminuirse un porcentaje fijo del monto de la sanción aplicada. Del mismo modo, correspondió revisar si resultaba procedente la atenuante otorgada, la cual está dispuesta en el numeral 4 del Artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994.

Motivaciones para decidir

La Sala estimó necesario hacer un reexamen de lo que hasta ese momento constituía la valoración de las circunstancias atenuantes y agravantes al momento del cálculo de la sanción, lo cual, consideró la Sala, llevó a un replanteamiento sobre el asunto, bajo las siguientes consideraciones:

"Tanto las atenuantes y las agravantes son circunstancias modificadoras de la responsabilidad que moderan la sanción en los ilícitos o delitos."

En este sentido, debe referir la Sala en esta oportunidad que nuestro Legislador Tributario no estableció un sistema tasado acerca de cómo deben ser aplicadas las atenuantes y agravantes en la graduación de la sanción en el Código Orgánico Tributario de 1994, normativa vigente al presente caso en razón del tiempo, por lo que de existir manifestaciones específicas e individualizadas que puedan ocurrir en cada situación planteada, éstas deberán ser evaluadas sobre el mérito de cada una de ellas.

(...) Así, tomando por ejemplo el presente caso al existir una atenuante, la sanción debe aplicarse del término medio al límite inferior, que en razón del mérito, ya que la contribuyente no cometió "violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquél en que se cometió la infracción", además que en el asunto que se ventila se confirmaron todos los reparos impuestos por la Administración Tributaria, esta Sala observa que la multa debería ser prudencialmente calculada sobre una disminución de un diez por ciento (10%), ordenando su cálculo sobre el noventa por ciento (90%) de la multa impuesta.

Resulta importante advertir, que el Código Orgánico Tributario vigente, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014, si bien no resulta aplicable al caso de autos, apoya lo anterior al sostener, en el mismo sentido antes indicado, que las sanciones tributarias correspondientes, según el caso, se aumentarán o disminuirán según el mérito de las circunstancias atenuantes o agravantes aplicables.

(...) Por lo tanto, al ser las circunstancias atenuantes y agravantes un medio de conexión existente entre la norma que impone la sanción y la particular situación existente del hecho concreto que se examine, como son el conjunto de pruebas y razones que resultan del análisis al asunto que se ventila en cada oportunidad, establece ahora esta Alzada que su quantum debe ser fijado por el Juez en forma prudencial para cada caso en específico y no como una operación o ecuación matemática. Así se declara.

En virtud de lo antes descrito esta Sala modifica el criterio sostenido a partir de la sentencia N° 01649 de fecha 18 de noviembre de 2009, caso: Constructora Seana, C.A. Así se decide." (Resaltado de la Sala).

Decisión de la Sala Político Administrativa

No obstante lo anterior, el Tribunal consideró que para el caso concreto bajo análisis, el cambio del criterio sostenido a partir de la sentencia N° 01649, caso: Constructora Seana C.A., no podría aplicarse, "en aras de garantizar los principios de confianza legítima y expectativa plausible", por lo que, manteniendo el criterio sentado en la sentencia en referencia (caso: Constructora Seana, C.A.), dictaminó que el cálculo debía realizarse como se indica a continuación:

"Artículo 97 y 99 del Código Orgánico Tributario de 1994: Ambos ilícitos son sancionados con multa de un 10% a 200% del monto del tributo omitido (Artículo 97) y del dejado de retener o percibir (Artículo 99), siendo el término medio de dicha sanción el 105%, resultante de sumar el término mínimo y máximo y luego dividirlo entre dos ($10+200=210$, $210/2=105$).

Así, para obtener el valor de la atenuante debe extraerse la cifra que existe entre el término mínimo y el término medio, cuyo monto resulta la cantidad de 95, la cual debe dividirse entre cinco (5), que es el número de las circunstancias atenuantes que prevé el Código de 1994, ($95/5=19$), de tal suerte que por cada atenuante que se conceda, ha de disminuirse en un 19% el monto de la sanción aplicada.

Artículo 100 del Código Orgánico Tributario de 1994: La sanción de multa que corresponde es de un 10% a 100% del monto del tributo no retenido o percibido, siendo el término medio de dicha sanción el 55%, calculado el término mínimo y máximo dividido entre dos ($10+100=110$, $110/2=55$).

Así, para obtener el valor de la atenuante debe extraerse el monto que hay entre el término mínimo y el término medio, cuyo monto resulta la cantidad de 45, la cual debe dividirse entre cinco (5), que es el número de las circunstancias atenuantes que prevé el Código de 1994, ($45/5=9$), de tal suerte que por cada atenuante que se conceda, ha de disminuirse en un 9% el monto de la sanción aplicada.

En razón de lo antes señalado, esta Sala ordena a la Administración Tributaria reducir las sanciones de multa en una quinta parte (1/5) por la atenuante otorgada, es decir, en los casos de los artículos 97 y 99 del Código Orgánico Tributario de 1994, un diecinueve por ciento 19%; y en el caso del artículo 100, un nueve por ciento (9%). Así se declara."

Finalmente, el Tribunal Supremo de Justicia declaró parcialmente con lugar el Recurso de Apelación ejercido por la Procuraduría General de la República, confirmando la procedencia de la atenuante dispuesta en el artículo 85 numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 1994 y revocando únicamente lo referido al cálculo utilizado en la graduación de la sanción de multa impuesta por la Administración Tributaria, ordenando el recálculo de las sanciones impuestas, es decir, la reducción de las sanciones de multa a una quinta parte (1/5) por la atenuante otorgada.

Decisión de la Sala Político Administrativa

Tal como lo indicamos anteriormente, el Tribunal modificó el criterio sostenido a partir de la sentencia N°01649 de fecha 18 de noviembre de 2009, caso: Constructora Seana, C.A. y en relación a la aplicación del nuevo criterio indicó lo siguiente:

"Finalmente, con relación a la aplicación en el tiempo del criterio aquí modificado, esta Máxima Instancia observa que será para los casos futuros, es decir, aquéllos que se conozcan con posterioridad a la publicación del presente fallo respecto a la forma de calcular las sanciones de multa en los supuestos donde resulte otorgar las circunstancias atenuantes y/o agravantes, independientemente del Código Orgánico Tributario aplicable, por cuanto, por un lado, el Texto Tributario ahora vigente incluyó una norma que instituye "el mérito" de tales circunstancias, y por el otro, en los demás cuerpos tributarios (ahora derogados) existe en cada uno de ellos una disposición de remisión expresa al Código Penal que establece dicha condición. (Vid. Sentencia de esta Sala N°00815 del 4 de junio de 2014, caso: Tamayo & Cía, S.A.). Así se declara."



Nuestros servicios corporativos

- Revisión de cumplimiento de los deberes formales en materia tributaria.
- Revisión de los efectos legales e impositivos de reorganizaciones, adquisiciones y fusiones.
- Asistencia en la preparación y/o revisión de cálculo del reajuste por inflación fiscal y de proyecciones para ejercicios fiscales futuros.
- Asistencia en la preparación y/o revisión de declaraciones tributarias.
- Consultoría especializada tributaria, incluyendo impuestos directos, indirectos, municipales y análisis de las opciones y su aplicación.
- Asesoría legal relativa a procesos de defensa de litigios tributarios.

Contacto

José Manuel Cobos S.
jose.cobos@ve.pwc.com
+58 212 700 6210

Claudia Bustamante C.
c.bustamante@ve.pwc.com
+58 212 700 6146

Nuestros socios

José Manuel Cobos S.
jose.cobos@ve.pwc.com
+58 212 700 6210

José Javier García P.
jose.j.garcia@ve.pwc.com
+58 212 700 6083

Jaime González S.
jaime.j.gonzalez@ve.pwc.com
+58 241 824 2321

Verónica Cariello H.
veronica.cariello@ve.pwc.com
+58 212 700 6076

Gladys Rahbe T.
gladys.rahbe@ve.pwc.com
+58 212 700 6650

Ana Azevedo P.
azevedo.ana@ve.pwc.com
+58 212 700 6982

Elis Enrique Aray O.
elys.aray@ve.pwc.com
+58 241 824 2321
+58 212 700 6982

Los servicios de Asesoría Fiscal de PwC Venezuela-Tax brindan la mejor combinación de eficiencia, consultoría y experiencia por industria a las organizaciones empresariales del país.

www.pwc.com/ve



@PwC_Venezuela



pwcVenezuela



pwc-Venezuela



pwcvenezuela