

## APLICACIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS: RIGOR EN EL ENTERAMIENTO EXTEMPORÁNEO Y ALCANCE DE LA CONCURRENCIA DE ILÍCITOS

La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en su reciente sentencia Nro. 00842 del 16 de octubre de 2025, recaída en el Expediente Nro. 2025-0254, ha emitido un pronunciamiento de significativa relevancia para el derecho tributario venezolano, al delimitar la correcta aplicación de las sanciones pecuniarias derivadas del incumplimiento del deber de enterar los tributos retenidos, específicamente el Impuesto al Valor Agregado (IVA). El fallo, que resuelve la apelación interpuesta por la Procuraduría General de la República, establece criterios firmes sobre la procedencia de la multa del mil por ciento (1.000%) y la obligatoria aplicación de la figura de la concurrencia de infracciones.

El caso se originó con el recurso contencioso tributario incoado por la contribuyente contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo emitida por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual impuso multas por el enteramiento extemporáneo y la falta de enteramiento del IVA retenido, correspondientes a períodos fiscales entre octubre de 2018 y octubre de 2019. La Administración Tributaria fundamentó sus sanciones en el artículo 115, numerales 3 y 4, del Código Orgánico Tributario (COT) de 2014, vigente *ratione temporis*. La sentencia de instancia declaró parcialmente con lugar el recurso, anulando las multas por considerar, entre otros aspectos, la violación de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, y la inobservancia de la concurrencia de ilícitos.

## La Carga Probatoria y los Principios de Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad

Uno de los puntos centrales de la controversia resuelta por la Sala Político Administrativa fue la denuncia de violación de los principios constitucionales de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, acogida por el Juzgado Superior. La representación del Fisco Nacional argumentó en su apelación que las sanciones de multa, a diferencia de los tributos, no se encuentran informadas por el principio de capacidad contributiva, sino que están orientadas a castigar la inobservancia de las obligaciones tributarias, siendo la actividad de la Administración absolutamente reglada y sujeta a la aplicación literal de la ley.

La Sala, al examinar este alegato, procedió a revocar el pronunciamiento de instancia. Si bien la Máxima Instancia reafirma su criterio pacífico y reiterado sobre el alcance de la capacidad contributiva como la aptitud del contribuyente para soportar las cargas tributarias, y la no confiscatoriedad como el límite que impide la apropiación indebida de bienes particulares por parte del Estado, subraya un elemento procesal fundamental: la carga de la prueba.

El Alto Tribunal determinó que la contribuyente no promovió pruebas suficientes que demostraran que las sanciones de multa impuestas fuesen de tal magnitud que afectarían el mínimo vital de la empresa, en detrimento de su situación económica. La Sala enfatizó que la parte que alega la vulneración de estos principios debe no sólo alegar, sino también probar sus dichos con convicción y certeza, para que se pueda constatar una afectación notoria de su capacidad contributiva. En consecuencia, al no haberse constatado elemento probatorio alguno que demostrara la afectación, la Sala declaró procedente el alegato del Fisco Nacional y revocó la declaratoria de procedencia de la violación a

los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

## Interpretación del Artículo 115 del Código Orgánico Tributario de 2014

Otro aspecto crucial abordado por la Sala fue la correcta aplicación de las sanciones de multa por el enteramiento extemporáneo de las cantidades retenidas, conforme al artículo 115 del COT de 2014. El Fisco Nacional sostuvo que el enteramiento de los tributos se realizó con posterioridad a la notificación de la Providencia Administrativa de fiscalización, lo que obligaba a la Administración a aplicar la sanción prevista en el numeral 4, por remisión del numeral 3, del artículo 115, es decir, la multa del mil por ciento (1.000%).

La Sala, en un análisis detallado del artículo 115 del COT de 2014, ratificó su interpretación sobre los tres supuestos que rigen el ilícito de enteramiento extemporáneo: (i) el retraso que no exceda de cien (100) días; (ii) el retraso superior a cien (100) días; y (iii) el enteramiento que se efectúe durante la ejecución de un procedimiento de verificación o fiscalización, vencido o no el lapso máximo de cien (100) días.

La Sala concluyó que, en el caso de autos, el procedimiento de fiscalización se inició el 29 de octubre de 2019, y los enteramientos del IVA correspondientes a los períodos impositivos objetados se efectuaron el 15 de enero y 7 de febrero de 2020, es decir, después de iniciado el procedimiento de fiscalización. Bajo esta premisa, la Sala consideró procedente la aplicación de la sanción de multa de un mil por ciento (1.000%) del monto de las cantidades retenidas, conforme al numeral 4, por remisión del numeral 3, del artículo 115 *eiusdem*.

Este pronunciamiento revoca la decisión del a quo en este punto, dejando firmes las sanciones de multa impuestas por la Administración Tributaria bajo el supuesto de

que el enteramiento extemporáneo se produjo una vez que el sujeto pasivo ya era objeto de una actuación fiscal. Es importante destacar que, si bien existen criterios jurisprudenciales que han priorizado el tiempo de demora (hasta cien días) sobre el inicio de la fiscalización para evitar la desigualdad en la aplicación de la sanción (como en el caso de la Sentencia Definitiva Nro. 2375 dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 26 de febrero de 2025; y la Sentencia Definitiva Nro. 004/2025 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 30 de abril de 2025), en el presente caso la Sala aplicó rigurosamente el supuesto de enteramiento durante la fiscalización para justificar la multa más gravosa.

## La Obligatoria Aplicación de la Concurrencia de Infracciones

A pesar de la firmeza de la sanción del mil por ciento (1.000%) para los períodos en que el enteramiento se realizó durante la fiscalización, la Sala Político Administrativa confirmó la decisión del Tribunal de instancia en cuanto a la aplicación de la figura de la concurrencia de infracciones tributarias, prevista en el artículo 82 del COT de 2014.

La Sala ratificó su criterio de que 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. Este principio se aplica aun cuando se trate de tributos distintos o, como en el caso de autos, de diferentes períodos fiscales, siempre que las sanciones se impongan en un mismo procedimiento, tal como lo establece el Parágrafo Único del artículo 82 del COT.

La sentencia Nro. 00842 es enfática al señalar

que la contribuyente incurrió en la misma conducta ilícita (incumplimiento de la obligación de enterar el tributo retenido) en forma repetitiva en diferentes períodos, lo que representa infracciones diferentes que deben ser objeto de la concurrencia. Al no evidenciarse que la Administración Tributaria hubiese aplicado esta figura en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, la Sala procedió a realizar el recálculo de las multas.

El impacto de esta aplicación fue sustancial: la Sala, al tomar la sanción más grave (5.401.576,24 Unidades Tributarias) y sumarle la mitad de las restantes sanciones, redujo el monto total de la multa de veintiocho millones ochocientos setenta y siete mil cuatrocientos diecisiete coma treinta y siete unidades tributarias (28.877.417,37 U.T.) a diecisiete millones ciento treinta y nueve mil cuatrocientos noventa y seis coma ochenta y un unidades tributarias (17.139.496,81 U.T.). Este recálculo demuestra la importancia de la aplicación del artículo 82 del COT, que opera como un mecanismo de moderación de las penas pecuniarias en el ámbito tributario.

## **El Valor de la Unidad Tributaria y la Liquidación Sustitutiva**

Finalmente, la Sala Político Administrativa abordó el tema del valor de la Unidad Tributaria (U.T.) aplicable para el pago de las multas. Aunque la denuncia de la contribuyente sobre la improcedencia de aplicar el valor de la U.T. vigente al momento de la Resolución fue declarada firme en su improcedencia, la Sala reafirmó el criterio establecido en fallos anteriores, como la sentencia Nro. 00815 del 4 de junio de 2014, caso Tamayo & Cia., S.A., la cual establece que las sanciones de multa expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de U.T. que correspondan al momento de la comisión del

ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago de la multa.

La Sala ordenó a la Administración Tributaria expedir las Planillas de Liquidación Sustitutivas, ajustando las obligaciones accesorias al valor que tuviese la U.T. para cuando se efectúe el pago definitivo de las respectivas multas, conforme a lo dispuesto en el Parágrafo Segundo del artículo 92 del COT de 2014. Este criterio es fundamental, pues ratifica que las multas expresadas en términos porcentuales se convierten a unidades tributarias al momento de la comisión del ilícito, pero se cancelan utilizando el valor de la U.T. vigente para el momento del pago, sirviendo como un mecanismo de actualización para evitar la desvalorización de la sanción.

En resumen, la sentencia Nro. 00842 del 16 de octubre de 2025 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia constituye un hito en la jurisprudencia tributaria reciente. Por un lado, establece un criterio riguroso respecto a la carga probatoria necesaria para demostrar la violación de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, y confirma la aplicación de la sanción del mil por ciento (1.000%) cuando el enteramiento extemporáneo se produce durante un procedimiento de fiscalización. Por otro lado, ratifica la obligatoriedad de aplicar la concurrencia de infracciones, incluso en el caso de ilícitos idénticos cometidos en diferentes períodos, siempre que sean impuestos en un mismo procedimiento, lo que resulta en una moderación significativa del quantum de la multa. Este fallo subraya la necesidad de que los agentes de retención cumplan con sus deberes formales y materiales de manera estricta, y a su vez, exige a la Administración Tributaria la aplicación correcta de las reglas de cuantificación de las sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario.

*En caso de requerir información adicional sobre el tema, puede contactarnos a través de nuestros correos electrónicos a las direcciones señaladas al final de este Legal Tax*

**González, Valdez & Asociados - Contadores Públicos, S.C.**

Telf.: (+58) 212-310.85.70 / 310.85.71 E-Mail.: [mvaldez@gonzalezvaldez.com](mailto:mvaldez@gonzalezvaldez.com) / [rpire@gonzalezvaldez.com](mailto:rpire@gonzalezvaldez.com) / [rpacheco@gonzalezvaldez.com](mailto:rpacheco@gonzalezvaldez.com) / [vmunoz@gonzalezvaldez.com](mailto:vmunoz@gonzalezvaldez.com) / [suzcatequi@gonzalezvaldez.com](mailto:suzcatequi@gonzalezvaldez.com)



# GV&A

GONZÁLEZ, VALDEZ & ASOCIADOS - CONTADORES PÚBLICOS, S.C.

González, Valdez & Asociados - Contadores Públicos, S.C. (GV&A), es una firma independiente que presta servicios de auditoría, impuestos y consultoría, y mantiene una alianza con Leading Edge Alliance, Inc. (LEA Global). Dado que LEA Global es una asociación de firmas independientes de servicios profesionales, este aviso de privacidad es emitido por GV&A y no cubre a ninguno de nuestros miembros independientes, socios globales o afiliados relacionados con LEA Global.

GV&A no asume compromiso alguno de manera expresa o implícita, en cuanto a la exactitud o integridad de la información contenida en esta comunicación. Antes de tomar cualquier decisión o ejercer cualquier acción que pueda impactar su negocio, recomendamos consultar con un profesional experto en la materia.

Para mayor información, favor visitar [www.gonzalezvaldez.com](http://www.gonzalezvaldez.com)

© 2025 González, Valdez & Asociados - Contadores Públicos, S.C. (GV&A). Todos los derechos reservados. RIF: J-40848586-9.