

Comentarios a la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo de Justicia sobre los intereses moratorios en materia tributaria*

Gilberto Atencio Valladares**

Sumario: I. Introducción. II. Contenido. 1. Sentencia de la Sala Constitucional. Caso: Telcel, C.A. 2. Ratificación del criterio por parte de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. 3 Breves Comentarios. III. Conclusiones.

I. Introducción.

El expediente técnico de los intereses moratorios en el Derecho Tributario Venezolano, ha tenido una evolución histórica llena de confusiones y complejidades, que a lo largo que ha avanzado el tiempo, las dudas sobre este instituto jurídico se han ido disipando.

En la actualidad, está jugando un papel primordial la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, sobre la interpretación correcta que debe hacerse del artículo 66 del Código Orgánico Tributario. Así, a raíz de la

* Entregado en fecha 30 de Octubre de 2.008.

** Abogado - *Summa Cum Laude* egresado de la Universidad del Zulia (LUZ). Premio Simón Bolívar de la Universidad del Zulia (LUZ). Licenciado en Derecho, España. Título Homologado por el Ministerio de Educación y Ciencia de España. Máster en Asesoría Jurídica de Empresas (LL.M) en el Instituto de Empresa (IE) de Madrid, España. Postgrado en Derecho Tributario y Doctorando en Derechos y Garantías del Contribuyente. Área Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Salamanca, España (USAL). Profesor de la Universidad Rafael Urdaneta, Venezuela. E-mail: gilbertoatenciov@usal.es

sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia¹ favorable para los contribuyentes, de fecha 13 de Julio de 2.007, se ha sentado un precedente importante en lo que se refiere a la causación de los intereses moratorios.

A continuación se presenta un resumen de esta trascendental sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sobre los intereses moratorios en materia tributaria. Igualmente, se hará mención a algunas sentencias de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, que ratifican el criterio de la Sala Constitucional, con unos breves comentarios al respecto.

II. Contenido

1. Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Caso: Telcel, C.A.

Los fundamentos jurídicos de fondo más importantes de esta sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, son los siguientes:

...(omissis)...

“Dentro de este orden de ideas, considera la Sala oportuno resumir los criterios que en esta materia han venido siguiendo hasta el presente, la Sala Político Administrativa, la Corte en Pleno y esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, a los fines de dilucidar con exactitud el punto objeto de la presente solicitud de revisión, cual es la posible contradicción alegada respecto del criterio aplicado por la Sala Político Administrativa al caso de autos, en lo que refiere a la oportunidad en que se causan los intereses moratorios por incumplimiento del pago de la obligación tributaria principal, los cuales se exponen a continuación:

1. Mediante decisión dictada el 10 de agosto de 1993 (caso: “MADOSA”) por la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, ésta determinó que la causación de los intereses de mora dependía de la existencia de un crédito tributario líquido, es decir, cuantificado, fijado su monto de manera expresa en instrumento de pago expedido al efecto.

2. Mediante decisión dictada el 7 de abril de 1999, la Sala Político Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia estableció que la

¹ Sentencia No. 1490 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 13 de Julio de 2.007. Caso: Telcel, C.A. Magistrado Ponente: Arcadio Delgado. Exp. 06-1860.

liquidez de la deuda principal no es presupuesto necesario para la obligación de pagar intereses moratorios y que, por lo tanto, éstos son causados una vez ocurrido el vencimiento del plazo para el pago o el plazo dado para autoliquidar, con independencia de los recursos administrativos o judiciales que se hubieren intentado.

3. *Mediante decisión dictada el 14 de diciembre de 1999, la Corte en Pleno retoma el criterio expuesto por la Sala Político Administrativa en su decisión dictada en 1993 y, en consecuencia, retornó a la “exigibilidad” de la obligación como requisito **sine qua non** para la causación de los intereses moratorios, los cuales deben calcularse a partir de la fecha en que, habiéndose determinado y liquidado el impuesto a pagar y siendo exigible la obligación, el contribuyente incurrió en mora y no desde el día siguiente a aquel en que termina el ejercicio respectivo.*

4. *El 26 de julio de 2000, la Sala Constitucional, con ocasión de la aclaratoria solicitada por el representante legal del SENIAT respecto de la decisión dictada por la Corte en Pleno el 14 de diciembre de 1999, esta Sala Constitucional ratificó el criterio expuesto en dicho fallo, relativo a la causación de los intereses moratorios desde la oportunidad en que la obligación se hace exigible, esto es, una vez que el respectivo reparo adquirió firmeza, bien por no haber sido impugnado o por haberse decidido y quedado definitivamente firme los recursos interpuestos.*

5. *Mediante decisión dictada el 11 de octubre de 2006, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia declaró que el vencimiento del plazo fijado para el cumplimiento de la obligación, produce la mora generadora de los intereses, los cuales se causan automáticamente sin que se requiera ninguna otra condición o actuación de la Administración Tributaria para hacer líquida la deuda o para requerir el pago.*

De lo anterior se colige, con indubitable claridad que, en su sentencia del 26 de julio de 2000, esta Sala Constitucional siguió el criterio expuesto por la Sala Político Administrativa en el año 1993 (caso: “MADOSA”), ratificado por la Sala Plena en su decisión dictada el 14 de diciembre de 1999, respecto de la oportunidad para que se generen los intereses moratorios, los cuales se producen una vez que la obligación tributaria se hace exigible, esto es, desde el vencimiento del plazo concedido para su pago, por haber transcurrido íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por la interposición de algún recurso, o bien porque de haberse impugnado legalmente, ya fueron decididos los recursos y se ha

declarado firme el acto de liquidación objeto de impugnación. (Destacado del autor).

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, en virtud de la labor jurisdiccional y como máxima garante de los principios fundamentales, no puede obviar esta Sala la aplicación retroactiva de la jurisprudencia que realizó la Sala Político Administrativa en el caso de autos. En efecto, la decisión objeto de revisión, dictada por la Sala Político Administrativa el 11 de octubre de 2006, revocó la decisión dictada por el Juzgado Superior Noveno de lo Contencioso Tributario y ordenó que se realizara el cálculo de los intereses moratorios para ser cancelados por Telcel, C.A., correspondiente a los periodos fiscales allí expuestos, ello con fundamento en el criterio sentado por la referida Sala en su decisión No. 05757 dictada el 28 de septiembre de 2005, (caso: “Lerma, C.A.”). En dicho fallo, se estableció lo siguiente:

... (omissis)...

“En virtud de lo anteriormente expuesto, esta Sala supera el criterio que había venido sosteniendo con respecto al momento de la causación de los intereses moratorios, adoptado en sentencia dictada en fecha 10 de agosto de 1993, número 421, Caso: Manufacturera de Aparatos Domésticos, S.A. (MADOSA), hasta la presente fecha”.

De la anterior transcripción se observa con absoluta claridad, la manifestación expresa de la Sala Político Administrativa de “superar el criterio que había venido sosteniendo con respecto al momento de la causación de los intereses moratorios, adoptado en sentencia dictada en fecha 10 de agosto de 1993, No. 421, Caso: ... (MADOSA)”.

De acuerdo con los criterios citados a lo largo del presente fallo, los cuales fueron resumidos precedentemente, seguidos por la Sala Político Administrativa y la Corte en Pleno de la entonces Corte Suprema de Justicia, así como por esta Sala Constitucional, relativos a la oportunidad en que se causan los intereses moratorios respecto de la obligación tributaria principal, en el caso de autos se colige que la Sala Político Administrativa en su decisión del 11 de octubre de 2006 -objeto de revisión- se apartó por completo del criterio seguido por esta Sala Constitucional en su decisión dictada el 26 de julio de 2000.

En efecto, en el fallo que nos ocupa, la Sala Político Administrativa fue bien precisa en su declaración de superar el criterio expuesto en su decisión dictada el 10 de agosto de 1993 (caso: “MADOSA”), el cual fue ratificado por esta Sala Constitucional en su decisión No. 816 dictada el

26 de julio de 2000, en la que reiteró la decisión dictada por la Corte en Pleno de la Corte Suprema de Justicia el 14 de diciembre de 1999, la cual a su vez ratificó la decisión dictada por la Sala Político Administrativa el 10 de agosto de 1993, criterio este del cual se apartó dicha Sala, de manera expresa, en el fallo objeto de revisión.

Al respecto, desde la oportunidad en que esta Sala dictó su fallo No. 818 del 26 de julio de 2000, con ocasión de la aclaratoria de la decisión dictada por la Corte en Pleno de la Corte Suprema de Justicia el 14 de diciembre de 1999, hasta el presente fallo, se precisa que esta Sala Constitucional no ha modificado, ni menos aún se ha apartado en modo alguno, de la jurisprudencia reiterada en su decisión del 26 de julio de 2000, en cuanto al momento en que se causan los intereses moratorios por el incumplimiento de la obligación tributaria.

Por tal motivo, esta Sala observa que en el caso de autos, la Sala Político Administrativa se apartó de la jurisprudencia seguida por esta Sala Constitucional en la materia que nos ocupa, pues declaró que el vencimiento del plazo fijado para el cumplimiento de la obligación, produce la mora generadora de intereses, los cuales se causan automáticamente sin que se requiera ninguna otra condición o actuación de la Administración Tributaria para hacer líquida la deuda o para requerir el pago.

En contraposición con lo anterior, esta Sala Constitucional, en su decisión del 26 de julio de 2000, reiteró el criterio de la “exigibilidad” de la obligación como requisito para que se generen los intereses moratorios, los cuales surgen una vez que el respectivo reparo formulado por la Administración Tributaria adquiere firmeza, bien por no haber sido impugnado o por haberse decidido y quedado definitivamente firmes las decisiones dictadas con ocasión de los recursos interpuestos, y no inmediatamente al vencimiento del plazo fijado para el cumplimiento de la obligación, con independencia de la intervención de la Administración Tributaria. (Destacado del autor).

En tal sentido, la Sala cita su decisión No. 93 del 6 de febrero de 2001 (caso: “Corporación de Turismo de Venezuela, CORPOTURISMO”), en la cual fueron ampliados los supuestos para los casos de revisión, además de los previstos en el artículo 336, cardinal 10 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, fallo en el que se estableció lo siguiente:

...(omissis)...

“Sólo de manera extraordinaria, excepcional, restringida y discrecional, esta Sala posee la potestad de revisar lo siguiente:

1. Las sentencias definitivamente firmes de amparo constitucional de cualquier carácter, dictadas por las demás Salas del Tribunal Supremo de Justicia y por cualquier juzgado o tribunal del país.

2. Las sentencias definitivamente firmes de control expreso de constitucionalidad de leyes o normas jurídicas por los tribunales de la República o las demás Salas del Tribunal Supremo de Justicia.

3. Las sentencias definitivamente firmes que hayan sido dictadas por las demás Salas de este Tribunal o por los demás tribunales o juzgados del país apartándose u obviando expresa o tácitamente alguna interpretación de la Constitución contenida en alguna sentencia dictada por esta Sala con anterioridad al fallo impugnado, realizando un errado control de constitucionalidad al aplicar indebidamente la norma constitucional.

4. Las sentencias definitivamente firmes que hayan sido dictadas por las demás Salas de este Tribunal o por los demás tribunales o juzgados del país que de manera evidente hayan incurrido, según el criterio de la Sala, en un error grotesco en cuanto a la interpretación de la Constitución o que sencillamente hayan obviado por completo la interpretación de la norma constitucional. En estos casos hay también un errado control constitucional” (negritas de este fallo).

De conformidad con la citada jurisprudencia, en atención a los criterios seguidos por la Sala Político Administrativa, Sala Plena y esta Sala Constitucional respecto de la oportunidad de la causación de los intereses moratorios en materia tributaria, citados a lo largo del presente fallo, esta Sala estima que en el caso de autos se configura el supuesto previsto en la transcrita jurisprudencia en el punto número 4, relativo a la procedencia de la revisión por parte de esta Sala Constitucional, de las “sentencias definitivamente firmes que hayan sido dictadas por las demás Salas de este Tribunal... que sencillamente hayan obviado por completo la interpretación de la norma constitucional...” (negritas propias).

Así las cosas, esta Sala precisa que la revisión solicitada debe ser declarada ha lugar, habida cuenta que la Sala Político Administrativa no sólo se apartó de la jurisprudencia seguida por esta Sala Constitucional, en los términos expuestos en el presente fallo, sino que aplicó un nuevo criterio en el caso que nos ocupa, de manera retroactiva, como fue el expuesto en su decisión No. 05757 del 28 de septiembre de 2005 (caso: “Lerma, C.A.”) y,

en consecuencia, ordenó que se calcularan los intereses moratorios a cargo de la contribuyente, correspondientes a los períodos fiscales comprendidos en los años 1999, 2000, primer, segundo y tercer trimestre de 2001, cuyo reparo fue formulado por la Administración Tributaria mediante Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo dictada el 4 de febrero de 2004.

Lo anterior, advierte la Sala, atenta contra el principio de seguridad jurídica y la confianza legítima que debe existir en todo ordenamiento jurídico, así como en cualquier labor de los órganos jurisdiccionales al momento de impartir justicia. En tal sentido, se estima oportuno citar la decisión dictada por esta Sala Constitucional No. 89 del 15 de mayo de 2006, relativa a la violación de la seguridad jurídica y confianza legítima por la aplicación retroactiva de una jurisprudencia, lo cual determinó en los términos siguientes:

... (omissis)...

“Esta Sala considera que la actuación del supuesto agravante configuró la aplicación retroactiva de un criterio jurisprudencial, pues el mismo había sido establecido en una decisión de la Sala de Casación Civil, del 16 de noviembre de 2001, y se aplicó a un proceso en el cual las pruebas ‘fueron debidamente proveídas por el Tribunal de la causa, en autos de fechas 06 de julio de 2001 y 09 de julio de 2001’.

*En este sentido, evidencia la Sala que, en efecto, el contenido de dicho acto de juzgamiento agravó los principios de seguridad jurídica, confianza legítima o expectativa plausible de la quejosa, pues el Juez... sancionó, a la parte actora, por el incumplimiento de una carga procesal que no existía para la oportunidad en que le correspondió promover pruebas, mediante la aplicación de un criterio jurisprudencial que fue expedido con posterioridad a ese momento. Ello ha sido reconocido, por esta Sala, en fallos anteriores (sentencia del 19 de diciembre de 2003, caso: Jesús González Hernández) en el sentido de que **‘La aplicación retroactiva de un criterio jurisprudencial, iría en contra de la seguridad jurídica que debe procurarse en todo Estado de Derecho’.***

Por otra parte, evidencia esta Sala que la actuación del Juzgado... también injurió los derechos constitucionales a la defensa, al debido proceso y a la igualdad ante la Ley, ya que, cuando sancionó a la solicitante del amparo por el incumplimiento de una carga procesal que, en su oportunidad no existía, alteró el equilibrio que debe regular el normal desenvolvimiento del proceso”... (omissis). (negritas propias).

No se sanciona la posibilidad de cambios jurisprudenciales en un momento determinado, conforme al caso concreto, pues ello más bien iría acorde con una tutela judicial efectiva, toda vez que resultaría irracional aplicar un criterio que vaya en detrimento de la protección de los derechos fundamentales de los justiciables sólo en resguardo de la jurisprudencia sentada, lo que se realza, es la necesidad de justificar los cambios que puedan surgir en virtud de sentencias que contengan nuevas interpretaciones, cuyos efectos ineludiblemente deben ser declarados ex nunc (hacia el futuro), ello en atención al principio de la seguridad jurídica indispensable para la eficaz labor de impartir justicia, en aras de la tutela de los derechos constitucionales y su efectiva operatividad.

Por todos los motivos expuestos precedentemente y de conformidad con las jurisprudencias citadas en la presente decisión, esta Sala declara ha lugar la revisión solicitada por los apoderados judiciales de Telcel, C.A. En consecuencia, anula la decisión objeto de revisión, dictada el 11 de octubre de 2006 por la Sala Político Administrativa de este Tribunal Supremo de Justicia y se declara la improcedencia de los intereses moratorios cargados a la contribuyente -solicitante- para los periodos fiscales comprendidos en los años 1999, 2000, primer, segundo y tercer trimestre de 2001. Así se declara”.

2. Ratificación del criterio por parte de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

Posteriormente, la Sala Político Administrativa ratifica este criterio de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia y claramente establece que es aplicable tanto al Código Orgánico Tributario de 1.994, como al Código Orgánico Tributario vigente del año 2.001¹. De esta manera fue establecido en la sentencia² de fecha 17 de Mayo de 2.008, de la siguiente forma:

...(omissis)...

¹ Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria No. 37.305, de fecha 17 de Octubre de 2.001.

² Sentencia No. 00557 de la Sala Político Administrativa de fecha 07 de Mayo de 2.008. Caso: Pfizer Venezuela, S.A. Magistrada Ponente: Evelyn Marrero Ortiz. Expediente No. 2007-0114.

“Por otra parte, es preciso advertir que lo decidido por el Tribunal de la causa en cuanto al pago de los intereses moratorios, en principio, quedaría firme al no haber sido controvertido en la presente causa.

No obstante lo anterior, esta Sala observa que el pronunciamiento del a quo sobre el este punto en concreto no se ajusta a la jurisprudencia de la Sala Constitucional (vid. sentencia N° 1.490 del 13 de julio de 2007, caso: Telcel, C.A.), que recientemente ratificó el criterio expresado en la sentencia de fecha 14 de diciembre de 1999, dictada por la entonces denominada Corte en Pleno de este Máximo Tribunal, “...respecto de la oportunidad para que se generen los intereses moratorios, los cuales se producen una vez que la obligación tributaria se hace exigible, esto es, desde el vencimiento del plazo concedido para su pago, por haber transcurrido íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por la interposición de algún recurso, o bien porque de haberse impugnado legalmente, ya fueron decididos los recursos y se ha declarado firme el acto de liquidación objeto de impugnación”.

Ciertamente, en el presente caso aprecia esta Alzada, que el acto de determinación del tributo omitido, no se encontraba firme a la fecha en que la Administración Tributaria Municipal liquidó los intereses moratorios, pues en fecha 22 de junio de 2005 fue interpuesto el “recurso de reconsideración” y, posteriormente, el 11 de noviembre de 2005, el recurso contencioso tributario.

De esta forma, dado el carácter vinculante del criterio jurisprudencial antes indicado el cual es aplicable tanto para el imperio del Código Orgánico Tributario de 1994 como para el vigente, esta Sala declara la improcedencia de los intereses moratorios determinados en la Resolución identificada con letras y números RRC/2005-09-082 del 23 de septiembre de 2005, emanada de la Dirección De Hacienda de la Alcaldía del Municipio Valencia del Estado Carabobo, por un monto de Veintitrés Millones Ochocientos Noventa y Tres Mil Novecientos Veintinueve Bolívares con Cuarenta y Siete Céntimos (23.893.929,47). En tal virtud, sólo será a partir de la publicación del presente fallo que podrá constituirse en mora al contribuyente deudor y procederá el cobro de los correspondientes intereses. Así se declara”.

En este mismo sentido, en la sentencia¹ de la Sala Político Administrativa de fecha 06 de Agosto de 2.008, se establece el mismo criterio de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de la forma siguiente:

... (omissis) ...

“La representación fiscal manifestó en el escrito de fundamentación presentado ante esta Alzada, que la contribuyente “no enteró en forma oportuna los impuestos correspondientes a los períodos de enero a diciembre de 2001, por lo que resulta incuestionable el derecho que tiene el Fisco a cobrar los intereses moratorios por efecto del mencionado retardo”.

En atención a lo antes expresado, esta Sala considera pertinente establecer en primer término, la norma aplicable para la determinación de los intereses moratorios durante los períodos fiscales controvertidos, partiendo de la “verificación del ordenamiento jurídico” en el cual surge la obligación principal; es decir, en qué momento acaeció el hecho imponible.

En orden a lo anterior, es oportuno transcribir el contenido de los artículos 59 y 66 del Código Orgánico Tributario de los años 1994 y 2001, respectivamente, cuyo tenor es el siguiente:

“Artículo 59: *La falta de pago de la obligación tributaria, sanciones y accesorios, dentro del término establecido para ello, hace surgir, sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses de mora desde la fecha de su exigibilidad hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a la tasa activa máxima bancaria incrementada en tres (3) puntos porcentuales, aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieren vigentes.”.*

“Artículo 66: *La falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a 1.2 veces la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieren vigentes. (Destacado de la Sala).*

¹ Sentencia No. 00915 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 06 de Agosto de 2.008. Caso: Publicidad Vepaco, C.A. Magistrada Ponente: Evelyn Marrero Ortiz. Expediente No. 2007-1054.

La lectura de las disposiciones legales precedentemente citadas, pone de relieve que si bien ambas normas presuponen para la causación de los intereses moratorios, el incumplimiento de la obligación tributaria principal dentro del plazo fijado al efecto, difieren en cuanto al momento en que éstos se causan, pues el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994 contempla “la obligación de pagar intereses de mora desde la fecha de su exigibilidad hasta la extinción total de la deuda”; mientras que el artículo 66 del aludido Código del año 2001, prevé “la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda”, con lo cual podría pensarse prima facie, que la determinación de la obligación accesoria de pagar los intereses moratorios debe hacerse de manera distinta dependiendo del instrumento normativo que resulte aplicable al caso concreto, es decir, aquel que se encontraba vigente durante los períodos fiscales investigados.

Sin embargo, dicha duda quedó despejada con la sentencia N° 1490 de fecha 13 de julio de 2007, dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en la que luego de recordar cuáles son los parámetros a seguir a efectos de la determinación de los intereses moratorios, se sostiene que el criterio de la aludida Sala hasta la fecha de esa decisión es que “los intereses moratorios surgen una vez que el respectivo reparo formulado por la Administración Tributaria adquiere firmeza, bien por no haber sido impugnado o por haberse decidido y quedado definitivamente firmes las decisiones dictadas con ocasión de los recursos interpuestos”.

De allí que al acoger el criterio vinculante de la Sala Constitucional, esta Máxima Instancia considera que en la causa bajo análisis no están dados los supuestos contemplados para la exigibilidad de los intereses moratorios por lo que, en consecuencia, confirma la declaratoria de improcedencia de los intereses moratorios que hiciera el Tribunal a quo, por los montos de Bs. 8.887.735,00 ahora expresados en la cantidad de Ocho Mil Ochocientos Ochenta y Siete Bolívares con Setenta y Cuatro Céntimos (Bs. 8.887,74) y Bs. 30.987.962,00 ahora expresados en la cantidad de Treinta Mil Novecientos Ochenta y Ocho Bolívares (Bs. 30.988,00) determinados en la Resolución impugnada, razón por la cual será sólo a partir de la publicación del presente fallo que podrá constituirse en mora a la contribuyente deudora y procederse al cobro de los correspondientes intereses. Así se declara.

Recientemente, en una sentencia¹ de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 01 de Octubre de 2.008, se estableció lo siguiente:

...(omissis)...

“Por otra parte, aprecia esta Alzada, que en el presente caso, el acto de determinación del tributo omitido, llevó a cabo la liquidación de intereses moratorios, los cuales en principio, quedarían firmes al no haber sido controvertida su exigibilidad.

No obstante lo anterior, esta Sala observa que el pronunciamiento del a quo sobre este punto en concreto no se ajusta a la jurisprudencia de la Sala Constitucional (vid. sentencia N° 1.490 del 13 de julio de 2007, caso: Telcel, C.A.), que recientemente ratificó el criterio expresado en la sentencia de fecha 14 de diciembre de 1999, dictada por la entonces denominada Corte en Pleno de este Máximo Tribunal, “...respecto de la oportunidad para que se generen los intereses moratorios, los cuales se producen una vez que la obligación tributaria se hace exigible, esto es, desde el vencimiento del plazo concedido para su pago, por haber transcurrido íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por la interposición de algún recurso, o bien porque de haberse impugnado legalmente, ya fueron decididos los recursos y se ha declarado firme el acto de liquidación objeto de impugnación”.

Ciertamente, en el presente caso aprecia esta Alzada, que el acto de determinación del tributo omitido, no se encontraba firme a la fecha en que la Administración Tributaria liquidó los intereses moratorios, pues en fecha 18 de agosto de 2004 fue interpuesto el recurso jerárquico y, posteriormente, el 14 de junio de 2005, el recurso contencioso tributario.

De esta forma, dado el carácter vinculante del criterio jurisprudencial antes indicado, esta Sala declara la improcedencia de los intereses moratorios determinados en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo identificada con el N° SAT-GTI- RCO-600-S-2004, de fecha 2 de julio de 2004, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por un monto de dos millones setenta y siete mil cuatrocientos cincuenta y dos bolívares sin

¹ Sentencia No. 01120 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 01 de Octubre de 2.008. Caso: Ingeniería Damper, C.A. Magistrado Ponente: Hadel Mostafá Paolini. Expediente No. 2007-0966.

céntimos (Bs. 2.077.452,00), al no ser exigibles. En tal virtud, sólo será a partir de la publicación del presente fallo que podrá constituirse en mora al contribuyente deudor y procederá el cobro de los correspondientes intereses. (Vid. Sentencia de esta Sala N° 00557 del 7 de mayo de 2008). Así se declara.

3. Breves Comentarios.

Este criterio de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, se aplicó a un caso concreto regido por el Código Orgánico Tributario de 1.994, pero la propia Sala Político Administrativa se ha encargado de establecer este criterio de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, también a casos bajo el imperio del Código Orgánico Tributario de 2001.

A pesar que el artículo 66 del Código Orgánico Tributario vigente¹, es claro sobre el momento de la causación de los intereses moratorios, se considera correcto el criterio de la exigibilidad como requisito para la causación de los mismos, que establece la Sala Constitucional ratificado por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, al concatenar esta disposición legal con los artículos 26 del texto constitucional², debido a que señalar lo contrario, sería condicionar el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que los contribuyentes dudarían

¹ Establece el artículo 66 del Código Orgánico Tributario lo siguiente:
“La falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivalente a 1,2 veces la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los periodos en que dichas tasas estuvieron vigentes”.

² El artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria No. 5.453, de fecha 24 de Marzo de 2.000, estipula lo siguiente:

“Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente.

El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles”.

en la recurribilidad de distintos actos administrativos emanados de la Administración Tributaria.

De esta manera, la doctrina patria¹, menciona lo siguiente:

“Pretender que la mora transcurra durante la suspensión del acto de liquidación, equivale a erigir un impedimento al ejercicio del derecho de defensa del ciudadano afectado por tal decisión. Se trata de un bloqueo ilegítimo al acceso a la justicia por la mayor onerosidad que puede significar el ejercicio de su derecho de impugnación frente al reclamo administrativo y la pendencia del proceso y el efecto inhibitorio que semejante amenaza económica implica (por el tipo agravado) frente a la incerteza de las results y la prolongación del lance judicial. Ello, en la práctica, constituye un subterfugio legal que enerva parcialmente la eficacia de la suspensión de efectos del acto liquidatorio y puede obligar a los contribuyentes a allanarse al viciado reclamo fiscal”.

Por tanto, es importante que la Administración Tributaria acoja este criterio jurisprudencial, para evitar un condicionamiento al ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva y, de esta manera, brindarles la oportunidad a los contribuyentes que de manera libre puedan decidir las impugnaciones de los actos administrativos correspondientes.

Igualmente, considera quien suscribe la aplicación por parte de la Administración Tributaria del criterio de exigencia de los intereses moratorios, desde el momento del vencimiento de la obligación tributaria, vulneraría elementales Principios, tales como el Principio de Capacidad Contributiva consagrado en el artículo 316 de la carta magna², así como el Principio de Seguridad Jurídica³, al no respetarse los criterios jurisprudenciales existentes.

¹ Romero Muci, Humberto. **Lo Racional y lo Irracional de los Intereses Moratorios en el Código Orgánico Tributario**. Págs. 70 y 71.

² El artículo 316 de la Constitución consagra:
“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

³ Igualmente, el Principio de Seguridad Jurídica, se encuentra establecido en el artículo 299 del texto constitucional, según el cual:
“El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa”.

III. Conclusiones.

1.- La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de fecha 13 de Julio de 2007, estableció el criterio de la exigibilidad como requisito para la causación de los intereses moratorios en materia tributaria, según el cual: ***“los intereses moratorios surgen una vez que el respectivo reparo formulado por la Administración Tributaria adquiere firmeza, bien por no haber sido impugnado o por haberse decidido y quedado definitivamente firmes las decisiones dictadas con ocasión de los recursos interpuestos, y no inmediatamente al vencimiento del plazo fijado para el cumplimiento de la obligación, con independencia de la intervención de la Administración Tributaria”***.

2.- Esta sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, resolvió un caso, según el Código Orgánico Tributario de 1.994, sin embargo, posteriormente la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ratificó este criterio y estableció claramente que es aplicable también al Código Orgánico Tributario de 2.001.

3.- Se considera correcto el criterio de la exigibilidad para la causación de los intereses moratorios, establecido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, a los fines de no vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva.

para la colectividad. El Estado, conjuntamente con la iniciativa privada, promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta”.