JURISPRUDENCIA

Delito continuado - Método para aplicar sanciones en materia de infracciones tributarias por incumplimiento de deberes formales, durante diversos períodos de imposición mensuales, en lo atinente al Impuesto al Valor Agregado.

Sentencia Nº 00948 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 13/08/08. Publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.999 de fecha 21/08/08.

"En virtud de la declaratoria contenida en el fallo recurrido y de las objeciones formuladas en su contra por la representante judicial del Fisco Nacional, la controversia planteada en el caso bajo examen se contrae a resolver sobre el supuesto vicio de errónea interpretación de la Ley, concretamente de los artículos 79 y 101 primer aparte del vigente Código Orgánico Tributario y 99 del Código Penal, en el que habría incurrido el *a quo*, en cuanto a la aplicación de la figura del delito continuado para la forma de calcular la sanción correspondiente.

Ahora bien, previamente esta Sala debe advertir que las declaratorias proferidas por el *a quo* r especto a la motivación del acto administrativo recurrido, así como la imposición de la multa por incumplimiento de deberes formales, quedan firmes en virtud de no haber sido apeladas por la contribuyente. Así se declara.

Planteada la controversia en los términos expuestos, pasa este Máximo Tribunal a analizar lo dispuesto por los artículos 79 y 101 primer aparte del vigente Código Orgánico Tributario y 99 del Código Penal, los cuales son del tenor siguiente:

Código Orgánico Tributario de 2001

*"**Artículo 79**.- Las disposiciones de este Código se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas.*

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

*"**Artículo 101**.-Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes:*

(...)

2).- Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias.

(...)

Quien incurra en los ilícitos descritos en los numerales 2, 3 y 4 será sancionado con multa de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura, comprobante o documento emitido, hasta un máximo de ciento cincuenta unidades tributarias (150 U.T.) por cada período, si fuere el caso".

Código Penal

*"**Artículo 99**.- Se considerarán como un solo hecho punible las varias violaciones de la misma disposición legal, aunque hayan sido cometidas en diferentes fechas, siempre que se hayan realizado con actos ejecutivos de la misma resolución, lo que produce un aumento de la pena correspondiente al hecho, de una sexta parte a la mitad".*

Ahora bien, se observa que la conducta infraccional llevada a cabo por la contribuyente y sancionada por la Administración Tributaria, fue la establecida en el artículo 101, numeral 2 del vigente Código Orgánico Tributario, al emitir facturas sin cumplir con los requisitos establecidos en la Resolución No. 320 de fecha 28 de diciembre de 1999, publicada en la Gaceta Oficial No. 36.859, del 29 del mismo mes y año, al no señalar en cada factura si la operación fue de contado o a plazo, lo cual fue constatado en los ejercicios fiscales de los meses comprendidos entre los meses de noviembre de 2004 y mayo de 2005.

Precisado lo anterior y atendiendo a los fundamentos de la apelación, esta Sala advierte que en el presente caso debe determinarse el mecanismo y el alcance del período de imposición del impuesto al valor agregado, para así poder establecer la forma de aplicación de la sanción prevista en el artículo 101 del vigente Código Orgánico Tributario a la contribuyente Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A. y, en consecuencia, analizar la solicitud efectuada por el Fisco Nacional respecto a que *"sea reinterpretado el criterio fijado sobre el particular en la Sentencia N° 877, de fecha 17/06/2003, dictada por la Sala Político-Administrativa"*
.

En tal sentido, esta Alzada observa que la posición que ha mantenido respecto al asunto controvertido, se encuentra plasmada en sentencia de esta Sala No. 877 del 17 de junio de 2003, caso: *Acumuladores Titán, C.A.*, ratificada en forma pacífica hasta el momento, en la cual se estableció lo siguiente:

"(...) Con respecto a la forma de cálculo de las sanciones impuestas por incumplimiento de deberes formales que aplicó la Administración Tributaria, mes a mes, objeto de esta controversia, la Sala pasa a decidir, sobre la base de las siguientes consideraciones:

Como norma rectora de nuestro sistema tributario, en segunda reforma se promulgó el Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable al caso sub júdice ratione temporis, el cual establece en su Sección Primera, las Disposiciones Generales, contenidas en el Título III, de las Infracciones

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

(...)

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

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

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

(...)

Ahora bien, este tema ha sido objeto de estudio de reconocida doctrina nacional y extranjera, que ha sostenido la existencia de una ficción legal, por lo que la disciplina de hecho único que le es atribuida no se corresponde con una realidad de hecho único. Se trata de varios hechos constitutivos de diversas violaciones de la ley penal, que a los efectos sólo de la pena, ésta considera como un delito único, entendiendo que a los demás efectos, el tratamiento que se le dará será de varios delitos en concurso legal.

En este mismo orden de ideas, sostiene otra parte de la doctrina que, el delito continuado

configura una forma especial de delito único, donde la unicidad de los distintos hechos constitutivos de la infracción viene dada por la unidad de la intención del sujeto agente, sea que ésta venga dada por dolo, culpa o error.

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

En el caso de autos, observa la Sala ***que la Administración Tributaria liquidó multas, mes a mes, por incumplimiento de deberes formales*** *para el* ***l ibro de compras***
, previstos en los literales d) y h); para el
libro de ventas
, previstos en los literales c) y d), de los artículos 78 y 79 del Reglamento de la Ley del Impuesto al valor agregado, respectivamente, y por
la omisión de datos en las facturas
emitidas por la contribuyente, previstas en los literales h) y m) del artículo 63 del Reglamento eiusdem, de conformidad con el artículo 106 del Código Orgánico Tributario.

Pues bien, del análisis de las actas procesales, a la luz de las características de la figura del delito continuado supra señaladas, se advierte, en el caso de autos, que existen varios hechos, cada uno de los cuales reúne las características de la infracción única, pero como se dijo anteriormente, por la ficción que hace el legislador, no se consideran como varias infracciones tributarias sino como una sola continuada, en virtud de la unicidad de la intención o designio del sujeto agente (la contribuyente recurrente). Así se observa, que mediante una conducta omisiva, en forma repetitiva y continuada, viene violando o transgrediendo, durante todos y cada uno de los períodos impositivos investigados, la misma norma, contentiva del ilícito tributario por concepto de incumplimiento de deberes formales, previsto en los artículos 106 del Código Orgánico, 78, 79 y 63 del Reglamento del impuesto al valor agregado. Comportamiento omisivo reflejado en forma idéntica en cada uno de los meses investigados, tal como se puede ver de los anexos 01, 02 y 03 de la resolución de sanción impugnada. Por todas estas razones, la disposición del artículo 99 del Código Penal debe ser aplicada, en este caso particular, por darse los elementos del concurso continuado, aplicable también a las infracciones tributarias, por expreso mandato del artículo 71 del Código Orgánico Tributario, en consecuencia, las

multas estimadas procedentes en este fallo, deben ser calculadas como una sola infracción, en los términos del dispositivo del mencionado artículo 99, por no tratarse de incumplimientos autónomos como erradamente lo afirmó la Administración Tributaria. Así se declara."

Siendo ello así, la Sala ha venido considerando que en materia de infracciones tributarias **el delito continuado tiene lugar cuando se violan o se transgreden en el mismo o en diversos períodos impositivos una idéntica norma, y su *ratio* radica en que dicha conducta constituye una actuación repetida y constante, que refleja una unicidad de intención en el contribuyente**.

No obstante lo antes expuesto, un estudio más detallado de la cuestión debatida lleva ahora a la Sala a un replanteamiento respecto a su resolución, en atención a la naturaleza del impuesto al valor agregado y a los elementos que componen el hecho imponible.

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

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

En tal sentido, **se advierte que la aplicación de las sanciones por incumplimiento de deberes formales durante diversos períodos de imposición mensuales, en ningún caso viola el principio del *non bis in idem*, pues atiende a conductas infractoras que fueron determinadas y acaecidas en diversos períodos de imposición, vale decir, mes a mes, al momento de efectuarse la fiscalización correspondiente**, circunstancia que permite verificar el cumplimiento o no de las obligaciones que deben

soportar los contribuyentes por su misma condición de sujeto pasivo, en este tipo de tributo.

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

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

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

Ello es así, en atención a que el Código Orgánico Tributario prevé una serie de situaciones específicas aplicables a la materia fiscal, contemplando dentro de su marco regulatorio todo lo referente a las infracciones e ilícitos tributarios, siendo que en su artículo 79 expresamente señala que "*Las disposiciones de este Código se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas".* Adicionalmente, establece que *"**A falta de***

disposiciones especiales de este Título, se aplicarán supletoriamente los principios y normas del Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario ".
(Resaltado de la presente decisión).

Bajo este orden de ideas, debe destacarse que el Código Orgánico Tributario regula en su artículo 101 lo relativo a la aplicación de las sanciones por el acaecimiento de ilícitos formales, como en el presente caso, en el cual se verificó el incumplimiento de los requisitos establecidos en la Resolución No. 320 de fecha 28 de diciembre de 1999, publicada en la Gaceta Oficial No. 36.859, del 29 del mismo mes y año, al no señalar la contribuyente en cada factura si la operación fue de contado o a plazo.

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

Por otra parte, considera esta Sala necesario observar que las reglas del concurso continuado conllevan en el caso de incumplimiento de deberes formales, a una injusta aplicación de las sanciones, ya que **la repetición en el tiempo de una conducta antijurídica, sólo trae como consecuencia que se aumente la pena de una sexta parte a la mitad** , sin tomar en cuenta la cantidad de períodos consecutivos en que haya sido infringida la norma por la contribuyente, **ya que siguiendo tales lineamientos no se impone la sanción por cada ejercicio fiscal** , cuestión que en el caso del impuesto al valor agregado pudiera conllevar a una desnaturalización de la temporalidad de su hecho imponible, habida cuenta que los contribuyentes están obligados a cumplir con determinados deberes formales previstos en la ley y el reglamento respectivo, por cada uno de los períodos impositivos mensuales, los cuales -como ya se indicara- son *distintos* uno del otro y generan sus propias consecuencias.

En definitiva, se estima importante señalar que la transferencia de normas del Código Penal al

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

En virtud de lo anteriormente expuesto, esta Sala reconsidera el criterio que había venido sosteniendo respecto de la aplicación del delito continuado en casos como el de autos, en los que se impone una sanción producto de incumplimiento de deberes formales del impuesto a las ventas, adoptado en la sentencia No. 877 del 17 de junio de 2003, caso: *Acumuladores Titán, C.A.* , posteriormente ratificada en forma pacífica en diversos fallos hasta la presente fecha, **estableciendo que el artículo 99 del Código Penal no es aplicable a las infracciones tributarias que se generen con ocasión de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado**
, por los motivos aludidos en el presente fallo. Así se decide." (Destacados nuestros).

< Regresar **Indice Alfabetico**