

**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.**

0202

Expediente: 2015-0702  
Sentencia: 00017  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Político-Administrativa  
Magistrado Ponente: MARCO  
ANTONIO MEDINA SALAS  
Fecha: 30/01/2019

Partes: FISCO NACIONAL vs. INVERSIONES SAGA, C.A.

Objeto: recurso de apelación ejercido por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva N° 0001/2015 del 21 de enero de 2015, dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto subsidiariamente al recurso jerárquico interpuesto el 20 de septiembre de 2011 por la sociedad de comercio INVERSIONES SAGA, C.A.

Decisión: **1.- FIRMES** por no haber sido objeto de apelación por parte de la contribuyente, y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos del juzgado de instancia relativos a que: **i)** «(...) *el Tribunal considera procedentes los débitos fiscales considerados omitidos, en el acto recurrido, por las cantidades de Bs. 4.223.945,29, Bs. 3.811.495,28, Bs. 1.120.740,53, Bs. 5.416.827,37, Bs. 7.378,848,80, Bs. 1.313.775,08, Bs. 1.189.731,26, Bs. 13.294.452,89 y Bs. 10.444.398,64 y Bs. 10.236.879,90, en los períodos de imposición: marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y*

*diciembre de 1996, respectivamente; y Bs. 00, Bs. 6.900.396,73, Bs. 22.323.058,14, Bs. 1.976.521,44, Bs. 34.164.152,89, Bs. 2.687.836,38, Bs. 00, Bs. 5.384.863,61, Bs. 595.314,84, Bs. 45.105.937,31 y Bs. 19.079.804,77, en los períodos de imposición enero a diciembre de 1997 (...); ii)* «(...) *En cuanto a los créditos fiscales que por las cantidades de Bs. 264.293,39, Bs. 223.844,98, 1.759.913,05, 139.466,19, Bs. 682.552,01, Bs. 535.039,71, Bs. 838.382,28, Bs. 819.307,13, Bs. 1.950.257,31, Bs. 3.789.583,05, Bs. 5.845.207,59 y Bs. 1.140.910,17, en los períodos de imposición enero, febrero, marzo,*

abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1996, respectivamente; y Bs. 3.661.576,72, Bs. 6.126.356,53, Bs.19.412,772,39, Bs. 14.810.789,65, 13,739,533,04, Bs. 28.596.563,04, Bs. 8.207,610,23, Bs. 14.810.372,40, Bs. 13.884,442,09, Bs. 321.160,82 y Bs. 0,00, en los períodos de imposición enero a diciembre de 1997, también respectivamente, que le fueron determinados a la contribuyente, se advierte que ningún planteamiento expreso expuso la contribuyente, en su escrito recursivo para impugnar la determinación de esos créditos fiscales, razón por la cual el Tribunal supone – Presumptio Hominis – que está conforme con esa determinación; en consecuencia, los aprecia procedentes (...); **iii)** «(...) el Tribunal considera procedente la diferencia de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, exigida en el acto recurrido por las cantidades de Bs. 1.975.893,87, Bs. 444.637,76, Bs. 6.029.840,04, Bs. 5.026.179,18, Bs. 4.599.191,00 y Bs. 9.095.969,73, en los períodos de imposición marzo, abril, julio, octubre, noviembre y diciembre de 1996, respectivamente; y de Bs. 9.022.749,23, Bs.1.701.674,59 y Bs. 7.033.607,94, en los períodos de imposición marzo, junio y diciembre de 1997, también respectivamente (...); **iv)** la procedencia de la sanción de multa impuesta en virtud del incumplimiento del deber formal de no llevar el libro de compras y libro de ventas del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, en el mes de enero de 1996; y **v)** la procedencia de las multas impuestas

por el hecho de no presentar la declaración de impuesto al consumo suntuario de los períodos de imposición octubre, noviembre y diciembre de 1996 y las multas impuestas para los períodos de imposición enero a diciembre de 1997. **2.- SIN LUGAR** la apelación ejercida por la representación fiscal; en consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia definitiva número 0001/2015 dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 21 de enero de 2015. **3.-** Que **PROCEDE LA CONSULTA** de la decisión judicial de instancia. **3.1.-** Conociendo en consulta se **CONFIRMA** el pronunciamiento del *a quo* referido a la nulidad del cálculo de las multas impuestas para los períodos fiscales comprendidos entre enero y septiembre de 1996, conforme al artículo 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo. **4.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Inversiones Saga, C.A., contra la Resolución (Sumario Administrativo) distinguida con letras y números SAT/GRTI/RC/DSA/2001-000472, emitida el 20 de junio de 2001 y notificada el 21 de agosto de ese mismo año, por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), acto administrativo que queda **FIRME**, a excepción del *quantum* de las sanciones de multa impuestas que se

**ANULA**, debido a que las mismas deben recalcularse atendiendo los términos expuestos en el presente fallo. **5.- Se ORDENA** a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de las sanciones de multa impuestas, en atención a los términos expuestos en la presente decisión. **NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES** a las partes, conforme a lo señalado en esta sentencia.

«(Omissis...)»

#### IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia número 0001/2015 dictada en fecha 21 de enero de 2015, por el Tribunal «**Artículo 71.** *Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones y sanciones tributarias, con excepción de las relativas a las normas sobre infracciones y sanciones de carácter penal en materia aduanera, (...).*

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

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 de 1994, aplicable *ratione temporis*. En virtud de lo cual, y por mandato expreso del referido artículo 71 *eiusdem*, las reglas del concurso continuado, previstas en el artículo 99 del Código Penal de 1964, son las normas y principios aplicados a las infracciones y sanciones que forman el ilícito tributario, toda vez que éste participa del carácter general del ilícito penal como garantía de los principios de legalidad, debido proceso y proporcionalidad de la pena, consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

En tal sentido, esta Alzada observa que la posición del asunto controvertido, se encuentra plasmada en la sentencia número 00877 de esta Sala Político-Administrativa de fecha 17 de junio de 2003, caso: *Acumuladores Titán, C.A.*, en la cual se señala 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, entendiéndose 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 libro 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 (...)*».

En la decisión del año 2003 la Sala dispuso que, en materia de infracciones tributarias, el delito continuado tiene lugar cuando se viola o se transgrede 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 unicidad de intención en el o en la contribuyente (delito único), subsumiendo su conducta en el Código Penal y no en el Código Orgánico Tributario.

Posteriormente la Sala replanteó la solución respecto de la naturaleza del impuesto al valor agregado y de los elementos específicos que constituyen el hecho imponible, subsumiendo los ilícitos reiterados en la normativa del Código Orgánico Tributario y no en la del Código Penal.

Así lo consideró en su sentencia número 00948 de fecha 13 de agosto de 2008, caso: *Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.*, donde estableció lo siguiente:

«(...)

*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 periodo 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 periodos 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 periodos 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 periodo mensual o ejercicio fiscal (...).* (Resaltado de la Sala).

En virtud de lo anteriormente expuesto, esta Alzada reconsideró la solución que sostuvo respecto de la aplicación del delito continuado en casos como el de autos, en los que se imponen sanciones producto del incumplimiento de

deberes formales y materiales, adoptado en la sentencia número 00877 del 17 de junio de 2003, caso: *Acumuladores Titán, C.A.*; antes mencionada, posteriormente ratificada en forma pacífica en diversos fallos hasta la sentencia número 00948 de fecha 13 de agosto de 2008, caso: *Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.*, en la cual estableció 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 periodo o ejercicio fiscal (...).

Esta decisión consideró injusta e improcedente la aplicabilidad del Código Penal, en virtud de que la ley especial es suficientemente clara, solución que pasa a analizar la Sala para verificar su posible aplicación al presente caso.

Como se observa, el fundamento de la aplicación de la solución establecida en la sentencia que resolvió el asunto planteado por la sociedad mercantil *Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.*, proviene de la vigencia de dicha norma, con lo cual se preservan los principios de seguridad jurídica y confianza legítima o expectativa plausible, cuyo acatamiento impone la Sala Constitucional en su jurisprudencia pacífica, vinculante para todos los tribunales de la República. Precisamente, para que el cambio jurisprudencial fuese suficiente y oportunamente conocido por la comunidad tributaria del país, esta Sala ordenó publicar dicha sentencia en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, determinación que se cumplió en la número 38.999 de fecha 21 de agosto de 2008.

Ahora bien, la Sala observa que las infracciones de la contribuyente se produjeron en efecto antes del referido pronunciamiento que causó el cambio de solución, así como antes de la entrada en vigencia de la normativa especial que rige esa conducta ilícita, es decir, el Código

Orgánico Tributario de 2001, razón por la cual no se le debe aplicar el criterio reiterado expuesto en la sentencia número 00948 de fecha 13 de agosto de 2008, caso: *Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A.*, toda vez que para el momento de las mencionadas infracciones, aún se encontraba vigente el Texto Orgánico Tributario de 1994; por lo que el criterio válido se fundamenta en la sentencia número 00877 del 17 de junio de 2003, caso: *Acumuladores Titán, C.A.*; en consecuencia, se subsumen dichos ilícitos en esa normativa, específicamente en los artículos 97, 104 y 106 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente *ratione temporis*, en concordancia con lo expuesto en el artículo 99 del Código Penal de 1964; por lo tanto, esta Sala declara improcedente la denuncia de vicio de falso supuesto de derecho que a tal efecto formulara la representación en juicio del Fisco Nacional. **Así se decide.**

Igualmente, 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 particularidades de la infracción única, pero como se dijo anteriormente, por la ficción que hace el legislador y la legisladora, no se consideran como varias infracciones tributarias sino como una sola continuada, en virtud de la unicidad de la intención o designio de la sociedad mercantil recurrente.

Así se observa, que mediante una conducta omisiva, en forma repetitiva y continuada, violentó y transgredió, durante todos y cada uno de los períodos impositivos investigados, la norma contentiva del ilícito tributario por concepto de incumplimientos de deberes formales y materiales, previstos en los artículos 97, 104 y 106 del Código Orgánico Tributario de 1994, artículos 73, 78, 79 y 60 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las

Ventas al Mayor de 1994, vigentes *ratione temporis*, comportamiento omisivo reflejado en cada uno de los meses investigados, tal como se desprende del acto administrativo impugnado.

Por las razones anteriores, la disposición del artículo 99 del Código Penal de 1964 debe ser aplicada en este caso particular, por expreso mandato del artículo 71 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigentes en razón del tiempo, esto es, la pena correspondiente al ilícito cometido con el aumento de una sexta parte a la mitad, y a su vez utilizando las reglas de la concurrencia, previstas en el artículo 74 *eiusdem*, por tratarse de diversos tipos de ilícitos cometidos en varios períodos impositivos.

En atención a lo expuesto, la Sala declara que en la presente causa y para el caso de los delitos continuados debe aumentársele a la sanción una sexta parte, por disposición del artículo 99 del Código Penal (*vid.*, sentencia número 00151 del 8 de marzo de 2017, caso: *Bariven, S.A.*) y, además, aplicarse las reglas de la concurrencia, es decir, la sanción más elevada aumentada con la mitad de las penas correspondientes a las otras infracciones, según el artículo 74 del Código de la especialidad de 1994, vigente *ratione temporis*.

En consecuencia, se confirma el pronunciamiento del tribunal de instancia, respecto a la anulación de las sanciones de multa a los fines de su recálculo, en los términos de la presente decisión, atendiendo a las reglas antes expuestas.

**Así se declara.**

Sobre la base de los razonamientos señalados, esta Sala declara **sin lugar** la apelación ejercida por la representación fiscal; en consecuencia, se **confirma** la sentencia definitiva número 0001/2015 dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en

fecha 21 de enero de 2015. Así se dispone.

#### ***De la consulta***

Sentado lo anterior, se observa que el representante judicial del Fisco Nacional no incluyó entre los argumentos que sustentan su apelación el pronunciamiento del fallo de instancia desfavorable a la República, referido a la nulidad de las sanciones de multa impuestas por omisión de la declaración de los períodos de imposición correspondientes a enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio agosto y septiembre de 1996, por cuanto «(...) *en el acto recurrido se señala la omisión de presentar la declaración correspondiente a los períodos de imposición octubre, noviembre y diciembre de 1996; no obstante se sanciona la omisión de presentar la declaración en los períodos de imposición enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 1996, lo cual indica que se está sancionando la falta de presentación de la declaración para unos períodos de imposición, respecto a los cuales la actuación fiscal y el acto recurrido no señalan la falta de presentación de la declaración de impuesto (...)*». (Interpolados de esta Superioridad).

De allí que corresponde a este Alto Tribunal analizar si corresponde pronunciarse en consulta de acuerdo a lo establecido en el artículo 84 del Decreto número 2.173 con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 6.220

Extraordinario del 15 de marzo de 2016, sobre la conformidad a derecho del referido pronunciamiento de instancia, motivo por el cual debe verificar previamente en la decisión judicial sometida a su revisión las exigencias plasmadas en las sentencias números 00566, 00812 y 00911 dictadas por esta Sala Político-Administrativa en fechas 2 de marzo de 2006, 9 de julio y 6 de agosto de 2008, casos: *Agencias Generales Conaven, S.A., Banesco Banco Universal, C.A. e Importadora Mundo del 2000, C.A.*, respectivamente, así como en el fallo número 2.157 del 16 de noviembre de 2007, proferido por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal, caso: *Nestlé de Venezuela, C.A.*; con exclusión de la valoración sobre la cuantía de la causa, según el criterio de esta Superioridad contenido en la sentencia número 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero, C.A.*, ratificado en la decisión judicial número 00114 del 19 de febrero de 2015, caso: *Sucesión de Carlota Figueredo de Mancera*.

Vinculado a lo expuesto, el conocimiento en consulta de los fallos que desfavorezcan a la República, no será condicionado a una cuantía mínima, por lo que en la causa bajo estudio los requisitos a considerar para la procedencia del aludido privilegio procesal son los siguientes: *i)* Que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación; y *ii)* Que las mencionadas

decisiones judiciales resulten contrarias a las pretensiones de la República.

Asimismo, de resultar procedente la consulta se verificará si el fallo de instancia: *i)* se apartó del orden público; *ii)* violentó normas de rango constitucional o interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal; *iii)* quebrantó formas sustanciales en el proceso o las demás prerrogativas procesales; o *iv)* hubo en la decisión una incorrecta ponderación del interés general. (*Vid.*, decisión de la referida Sala Constitucional número 1071 del 10 de agosto de 2015, caso: *María del Rosario Hernández Torrealba*).

Circunscribiendo las exigencias señaladas en los mencionados criterios jurisprudenciales al caso bajo análisis, esta Sala Político-Administrativa constata lo siguiente: *a)* se trata de una sentencia definitiva; *b)* dicho fallo resultó parcialmente contrario a las pretensiones de la República; y *c)* se trata de un asunto de naturaleza tributaria donde se encuentra involucrado el orden público (*vid.*, sentencia de esta Alzada número 1747 del 18 de diciembre de 2014, caso: *Importaciones Producciones Enológicas, C.A.*), así como también el interés general, habida cuenta que «(...) *subyace un eventual menoscabo económico para [el] patrimonio (...)*» de la República (*vid.*, el mencionado fallo de la Sala Constitucional número 1071 del 10 de agosto de 2015), lo cual pudiera perjudicar el correcto funcionamiento del Estado, razones estas que a juicio

de esta Máxima Instancia hacen **procedente** la consulta. (Agregado de esta Sala Político-Administrativa). **Así se declara.**

Determinada la procedencia de la aludida prerrogativa procesal, la Sala pasa al estudio del pronunciamiento desfavorable a los intereses del Fisco Nacional, relativo a la nulidad de las multas impuestas por no presentar las declaraciones del impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor para los períodos imposición correspondientes a enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio agosto y septiembre de 1996.

Así, se observa del *Acta de Reparación* identificada con letras y números *SAT/GRTI-RC-DF-1052-000578*, que el órgano exactor dejó constancia entre otras cosas de lo siguiente:

«(...) **CRÉDITOS Y DÉBITOS FISCALES DETERMINADOS POR LOS PERÍODOS QUE VAN DE ENERO DE 1.996 A DICIEMBRE DE 1.997**

*De la revisión y análisis efectuado por la fiscalización se determinó que la contribuyente omitió las declaraciones de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor por los períodos que van de octubre de 1.996 a diciembre de 1.997 (ambos inclusive) (...) suministrando tan solo las declaraciones de los períodos correspondientes a los meses que van de enero a septiembre de 1.996 (ambos inclusive) (...).*

*En vista de esta situación la fiscalización procedió a determinar los montos de los Créditos y Débitos Fiscales para*

*cada uno de los periodos investigados incluyendo aquellos donde la contribuyente no presentó declaración alguna, tomando para ello las facturas originales de compras y ventas suministradas por la referida contribuyente y obteniéndose como resultado un Crédito Fiscal total de Bolívares **Ciento Cuarenta y Nueve Millones Setecientos Cuarenta Mil Cuarenta y Seis con 82/100 (Bs. 149.740.046,82)**, el cual se encuentra especificado por periodos en el ANEXO N° 1 que forma parte integral de la presente Acta Fiscal (...), de igual forma fue determinado el monto de los Débitos Fiscales, el cual asciende a un monto total de Bolívares **Doscientos Cincuenta y Dos Millones Cuatrocientos Ochenta y Ocho Mil Doscientos Sesenta y Cuatro con 01/100 (Bs. 252.488.264,01)** y el mismo se encuentra detallado por periodos en el ANEXO N° 2 (...).*

*En consecuencia por lo expuesto anteriormente l fiscalización procede a determinar un impuesto a pagar de Bolívares **Ochenta y Siete Millones Ochocientos Treinta y Ocho Mil Cuatrocientos Uno con 75/100 (87.838.401,75 Bs.)**, tal como se demuestra en el ANEXO 3 el cual es parte integral de la presente Acta Fiscal (...).*

(Mayúsculas y resaltados propios de la cita).

No obstante en la *Resolución (Sumario Administrativo)* identificada con letras y números *SAT/GRTI/RC/DSA/2001-00047 del 20 de junio de 2001*, notificada el 21 de agosto del mismo año, la Administración Tributaria entre otras cosas, señaló:

«(...)

**INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES**

*Por cuanto de la investigación fiscal practicada se determinó que la contribuyente **INVERSIONES SAGA, C.A.**, incumplió con lo establecido en los Artículos 51 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor; en concordancia con el Artículo 73, 78 y 79 de su Reglamento; al no llevar los Libros de Compras y Ventas (...) el cual se encuentra sancionado en el Artículo 106 del Código Orgánico Tributario, el cual establece una sanción que va desde Cincuenta Unidades Tributarias (50 U.T.) a Doscientas Unidades Tributarias (200 U.T.); por lo que se procede a imponer la misma en su límite medio, de conformidad con lo establecido en los Artículos 71 y 85 del Código Orgánico Tributario en concordancia con el Artículo 37 del Código Penal, tal como se demuestra a continuación:*

<i>Periodo</i>	<i>Sanción ART. 106 C.O.T. (U.T.)</i>	<i>VValor de la U.T.</i>	<i>Multa (Bs.)</i>
<i>Enero-96</i>	<i>125</i>	<i>1.700,00</i>	<i>212.500,00</i>

*Asimismo se determinó que no presentó las Declaraciones de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al*

*Mayor, correspondientes a los periodos de: Octubre 96, Noviembre 96 y Diciembre 96, Enero 97 a Diciembre 97*

(...) sancionado en el Artículo 104 del Código Orgánico Tributario, el cual ordena imponer multa de diez unidades tributarias a cincuenta unidades

tributarias (10 U.T. a 50 U.T.), por lo que esta Gerencia Regional de Tributos Internos resuelve imponer las mismas y que se impongan en su término medio (...).

<b>Período</b>	<b>Sanción ART. 104 C.O.T. (U.T.)</b>	<b>Valor de la U.T.</b>	<b>Total Sanción (Bs.)</b>
<i>Ene-96</i>	<i>30</i>	<i>1.700,00</i>	<i>51.000,00</i>
<i>Feb-96</i>	<i>30</i>	<i>1.700,00</i>	<i>51.000,00</i>
<i>Mar-96</i>	<i>30</i>	<i>1.700,00</i>	<i>51.000,00</i>
<i>Abr-96</i>	<i>30</i>	<i>1.700,00</i>	<i>51.000,00</i>
<i>May-96</i>	<i>30</i>	<i>1.700,00</i>	<i>51.000,00</i>
<i>Jun-96</i>	<i>30</i>	<i>1.700,00</i>	<i>51.000,00</i>
<i>Jul-96</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Ago-96</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Sep-96</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Oct-96</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Nov-96</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Dic-96</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Ene-97</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Feb-97</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Mar-97</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Abr-97</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>May-97</i>	<i>30</i>	<i>2.700,00</i>	<i>81.000,00</i>
<i>Jun-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>
<i>Jul-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>
<i>Ago-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>
<i>Sep-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>
<i>Oct-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>
<i>Nov-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>
<i>Dic-97</i>	<i>30</i>	<i>5.400,00</i>	<i>162.000,00</i>

(...)).

De lo anterior, se evidencia que el órgano exactor aun cuando estableció que el incumplimiento de presentar las declaraciones de impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor fue para los períodos fiscales que van desde octubre de 1996 hasta diciembre de 1997, al momento de efectuar el cálculo de esta pena pecuniaria lo hizo incluyendo los meses comprendidos entre enero y septiembre de 1996, lo cual, a juicio de este Alto Tribunal constituye un falso supuesto de hecho. **Así se establece.**

En virtud de lo anterior, esta Sala estima ajustado a derecho el pronunciamiento del tribunal de mérito en relación con la nulidad del cálculo de las multas impuestas para los períodos fiscales comprendidos entre enero y septiembre de 1996, conforme al artículo 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo, por lo cual se **confirma** este punto del fallo de mérito.

Por lo tanto, se declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Inversiones Saga, C.A., contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* distinguida con letras y números *SAT/GRTI/RC/DSA/2001-000472*, emitida el 20 de junio de 2001 y notificada el 21 de agosto de ese mismo año, por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), acto administrativo que queda **firme**, a

excepción del *quantum* de las sanciones de multa impuestas que se **anula**, debido a que las mismas deben recalcularse atendiendo los términos expuestos en el presente fallo. **Así se declara.**

Finalmente, decidido como ha quedado parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario, **no procede la condenatoria en costas procesales** a las partes por no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, conforme a lo estatuido en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se establece.**

## V DECISIÓN

Por las razones precedentemente señaladas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara:

**1.- FIRMES** por no haber sido objeto de apelación por parte de la contribuyente, y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos del juzgado de instancia relativos a que: **i)** «(...) *el Tribunal considera procedentes los débitos fiscales considerados omitidos, en el acto recurrido, por las cantidades de Bs. 4.223.945,29, Bs. 3.811.495,28, Bs. 1.120.740,53, Bs.5.416.827,37, Bs. 7.378,848,80, Bs. 1.313.775,08, Bs. 1.189.731,26, Bs. 13.294.452,89 y Bs. 10.444.398,64 y Bs. 10.236.879,90, en los períodos de imposición: marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto,*

septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1996, respectivamente; y Bs. 00, Bs. 6.900.396,73, Bs. 22.323.058,14, Bs. 1.976.521,44, Bs. 34.164.152,89, Bs. 2.687.836,38, Bs. 00, Bs. 5.384.863.61, Bs. 595.314,84, Bs. 45.105.937.31 y Bs. 19.079.804,77, en los períodos de imposición enero a diciembre de 1997 (...); **ii**) «(...) En cuanto a los créditos fiscales que por las cantidades de Bs. 264.293,39, Bs. 223.844,98, 1.759.913,05, 139.466,19, Bs. 682.552,01, Bs. 535.039,71, Bs. 838.382,28, Bs. 819.307,13, Bs. 1.950.257,31, Bs. 3.789.583,05, Bs. 5.845.207,59 y Bs. 1.140.910,17, en los períodos de imposición enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1996, respectivamente; y Bs. 3.661.576,72, Bs. 6.126.356,53, Bs.19.412.772,39, Bs. 14.810.789,65, 13.739.533,04, Bs. 28.596.563,04, Bs. 8.207,610,23, Bs. 14.810.372,40, Bs. 13.884,442,09, Bs. 321.160,82 y Bs. 0,00, en los períodos de imposición enero a diciembre de 1997, también respectivamente, que le fueron determinados a la contribuyente, se advierte que ningún planteamiento expreso expuso la contribuyente, en su escrito recursivo para impugnar la determinación de esos créditos fiscales, razón por la cual el Tribunal supone – *Presumptio Hominis* – que está conforme con esa determinación; en consecuencia, los aprecia procedentes (...); **iii**) «(...) el Tribunal considera procedente la diferencia de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor,

exigida en el acto recurrido por las cantidades de Bs. 1.975.893,87, Bs. 444.637,76, Bs. 6.029.840,04, Bs. 5.026.179,18, Bs. 4.599.191,00 y Bs. 9.095.969,73, en los períodos de imposición marzo, abril, julio, octubre, noviembre y diciembre de 1996, respectivamente; y de Bs. 9.022.749,23, Bs.1.701.674,59 y Bs. 7.033.607,94, en los períodos de imposición marzo, junio y diciembre de 1997, también respectivamente (...); **iv**) la procedencia de la sanción de multa impuesta en virtud del incumplimiento del deber formal de no llevar el libro de compras y libro de ventas del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, en el mes de enero de 1996; y **v**) la procedencia de las multas impuestas por el hecho de no presentar la declaración de impuesto al consumo suntuario de los períodos de imposición octubre, noviembre y diciembre de 1996 y las multas impuestas para los períodos de imposición enero a diciembre de 1997.

**2.- SIN LUGAR** la apelación ejercida por la representación fiscal; en consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia definitiva número 0001/2015 dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 21 de enero de 2015.

**3. Que PROCEDE LA CONSULTA** de la decisión judicial de instancia.

**3.1.** Conociendo en consulta se

**CONFIRMA** el pronunciamiento del *a quo* referido a la nulidad del cálculo de las multas impuestas para los períodos fiscales comprendidos entre enero y septiembre de 1996, conforme al artículo 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo.

**4. PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Inversiones Saga, C.A., contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* distinguida con letras y números *SAT/GRTI/RC/DSA/2001-000472*, emitida el 20 de junio de 2001 y notificada el 21 de agosto de ese mismo año, por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), acto administrativo que queda **FIRME**, a excepción del *quantum* de las sanciones de multa impuestas que se **ANULA**, debido a que las mismas

deben recalcularse atendiendo los términos expuestos en el presente fallo.

**5.** Se **ORDENA** a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de las sanciones de multa impuestas, en atención a los términos expuestos en la presente decisión.

**NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES** a las partes, conforme a lo señalado en esta sentencia.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Remítase 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 veintinueve (29) días del mes de enero del año dos mil diecinueve (2019). Años 208° de la Independencia y 159° de la Federación.

(...)