JURISPRUDENCIA

Reiteración (agravante). Infracción de la misma índole cometida en varios períodos.

Sentencia Nº 00696 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 09/05/07.

"La contribuyente argumento que hasta la fecha de notificación de las resoluciones impugnadas, no le había sido imputada la comisión de infracción de la misma naturaleza, y que las sanciones impuestas por la Administración Tributaria no se corresponden con el presupuesto legal donde se tipifica la reiteración.

El artículo 75 del Código Orgánico Tributario de 1994 dispone lo siguiente:

*"**Artículo 75**. Habrá reincidencia cuando el imputado después de una sentencia o resolución firme sancionatoria, cometiere una o varias infracciones tributarias de la misma o de diferente índole durante los cinco (5) años contados a partir de aquellas.* ***Habrá reiteración cuando el imputado cometiere una nueva infracción de la misma índole dentro del término de cinco (5) años después de la anterior, sin que mediare condena por sentencia o resolución firme***
.".
(Resaltado de la Sala).

De acuerdo con este artículo interpreta la Sala que habrá reiteración, como circunstancia que agrava la sanción, cuando el imputado cometiere una nueva infracción de la misma índole dentro del término de cinco (5) años después de la anterior, sin que mediare condena por sentencia o resolución firme.

Sobre el alcance de la referida norma esta Sala se pronunció (*vid sentencia N° 00043 de fecha 11 de enero de 2001 caso Marcano & Pecorari, S.C.)*
afirmando que
por el hecho de que en una misma actuación fiscalizadora se detecte una infracción cometida en varios períodos, que en este caso son consecutivos, no se concluye que se haya incurrido en reiteración
; y que
el artículo 75 eiusdem considera que para que se incurra en esta agravante de la sanción, es condición necesaria que en distintos procedimientos fiscalizadores, tramitados independientemente,
y sin que en ninguno haya recaído decisión definitivamente firme, se detecten infracciones de la misma índole, dentro del término de cinco (5) años entre ellas
.

En el caso de autos ***la Administración Tributaria no detectó la comisión de las infracciones tributarias en distintos procedimientos de fiscalización, sino que lo hizo en un solo procedimiento*** , que inició el 12 de junio de 2001 con la notificación de las Actas Fiscales SAT-GTI-RCO-621-PI-621-95 y SAT-GTI-RCO-621-PI-622-96, y que concluyó con las Resoluciones de Sumario Administrativo números SAT-GTI-RCO-600-S-2002-0180 y SAT-GTI-RCO-600-S-2002-0183 del 26 de julio de 2002, ***razón por la cual considera la Sala que no se configura la agravante de la reiteración***. Así se declara.

Adicionalmente al pronunciamiento anterior, considera esta Sala necesario ratificar su posición en relación a la forma de cálculo de sanciones por infracciones tributarias, en materia de impuesto a las ventas, y al respecto transcribe el criterio contenido en la sentencia N° 877 del 17 de junio de 2003, caso: Acumuladores Titán, C.A. como sigue:

"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:

*'**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, las 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 de Derecho Penal compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario.

***Parágrafo Único:** Las infracciones tipificadas en las Secciones Tercera y Cuarta del Capítulo II de este Título serán sancionadas conforme a sus disposiciones.'.*

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:

*'**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, 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 ***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 Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, 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 consumo suntuario y a las ventas al mayor. 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." (Destacado de la Sentencia).

En el mismo sentido se expresó esta Sala en sentencia número 01491 de fecha 7 de octubre de 2003, caso Yan Yan Express, C.A., cuando señaló:

"Pues bien, del análisis de las actas procesales y de la doctrina copiada, 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, pues como se señaló 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 de la infracción tributaria por concepto de incumplimiento de deberes formales, previsto en los artículos 106 del Código Orgánico Tributario, 50 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, en concordancia con el artículo 73 reglamentario, así como del artículo 56 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, concordante con el artículo 70 de su Reglamento. Comportamiento omisivo reflejado en forma idéntica en cada uno de los meses investigados, tal como se puede ver 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.".

De acuerdo a la anterior consideración, debe esta Sala declarar la nulidad parcial de las Resoluciones Culminatorias del Sumario Administrativo números SAT-GTI-RCO-600-S-2002-0180 y SAT-GTI-RCO-600-S-2002-0183 de fecha 26 de julio de 2002, mediante las cuales se impuso a la contribuyente *omissis...*, multas por omisión en la declaración y pago del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, correspondientes a los períodos impositivos: noviembre de 1997 hasta mayo de 1999; y en impuesto al valor agregado desde junio de 1999 hasta abril de 2000, por la cantidad total de cuarenta y cinco millones trescientos sesenta y ocho mil ciento cuarenta y nueve bolívares (Bs. 45.368.149,00), ***en lo atinente a la graduación de la multa***, ***por cuanto, tal como se explicó, la contribuyente no ha cometido la reiteración sostenida por la Administración Tributaria***. Así se declara." (Destacado nuestro).

< Regresar **Indice Alfabetico**