



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
EN SU NOMBRE

**EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

Magistrada Ponente: **MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL**  
**Exp. Nro. 2014-1002**

Mediante Oficio N° 238-2014 de fecha 3 de julio de 2014, el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente No. AP41-U-2010-000418 (de su nomenclatura) recibido el día 23 del mismo mes y año, contentivo del recurso de apelación ejercido el 16 de mayo de 2014, por la abogada Yajaira Rivas Brito (INPREABOGADO N° 23.105), actuando como sustituta del ciudadano Procurador General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**; tal como consta en instrumento poder que riela a los folios 235 al 237 del expediente, contra la sentencia definitiva N° 1.633 dictada por el Juzgado remitente el 22 de abril de 2014, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado en fecha 12 de agosto de 2010, por la contribuyente **INVERSIONES DELTA XTREME, S.A.**, inscrita -según consta en autos- en el Registro Mercantil Quinto de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda 9 de mayo de 2001, bajo el N° 17, Tomo 540-A-Qto.

El referido recurso contencioso tributario fue interpuesto contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2010-000254 de fecha 10 de junio de 2010, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que declaró: 1) sin lugar el recurso jerárquico ejercido contra la Resolución de Imposición de Sanción N° 1258 del 13 de febrero de 2008, con relación al incumplimiento de los deberes formales establecidos en el artículo 145, numerales 1 y 2 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre La Renta y 2) confirmó la sanción de multa impuesta a la recurrente por la suma de dos mil setecientos setenta unidades tributarias (2.770 U.T), calculadas al valor de la unidad tributaria vigente para el año 2008, esto es, cuarenta y seis bolívares sin céntimos (Bs. 46,00), para un total expresado en moneda actual de tres mil trescientos cuarenta y cuatro bolívares con veinte céntimos (Bs. 3.344,20).

Por auto del 3 de julio de 2014, el Juez de primera instancia oyó la apelación en ambos efectos, ordenándose la remisión del expediente a este Máximo Tribunal.

En fecha 29 de julio de 2014, se dio cuenta en Sala, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en los artículos 92 y siguientes de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso

Administrativa, se designó ponente a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

El 14 de agosto de 2014, el abogado Carlos Coronel Bracamonte (INPREABOGADO N° 29.322), actuando como apoderado en juicio del Fisco Nacional, tal como consta en documento poder que corre inserto a los folios 255 al 261 del expediente judicial, fundamentó la apelación.

Por auto del 2 de octubre de 2014 se dejó constancia del vencimiento del lapso para la contestación, sin que la representación judicial de la contribuyente consignara el respectivo escrito, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la presente causa entró en estado de sentencia.

En fecha 29 de diciembre de 2014 se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel, Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta, designados y juramentados por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año.

El 11 de febrero de 2015 fue electa la Junta Directiva de este Supremo Tribunal, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala de la siguiente manera: Presidente, Magistrado Emiro García Rosas; Vicepresidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; las Magistradas Evelyn Marrero Ortíz y Bárbara Gabriela César Siero, y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta.

Mediante diligencia del 27 de septiembre de 2016, la representación judicial del Fisco Nacional solicitó se dicte sentencia en el presente caso.

Por auto del 28 de septiembre de 2016, se dejó constancia que el 23 de diciembre de 2015 se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha.

Por diligencia del 25 de abril de 2017, la representación judicial del Fisco Nacional requirió a esta Sala “*se sirva dictar sentencia en la presente causa*”.

Por auto del 26 de abril de 2017, se dejó constancia que el 24 de febrero de ese mismo año, se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Realizado el estudio del expediente, pasa esta Sala a decidir, previas las consideraciones siguientes:

## I ANTECEDENTES

El 13 de febrero de 2008, la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), emitió a cargo de la sociedad mercantil INVERSIONES DELTA XTREME, S.A., la Resolución de Imposición de Sanción N° 1258, en la cual le impuso las sanciones de multa previstas en los artículos 101, numeral 3, 102, numeral 2 y 103, numeral 3 del Código Orgánico Tributario de 2001 y 81, aplicable *ratione temporis*, por la cantidad de dos mil setecientos setenta unidades tributarias (2.770 U.T), calculadas al valor de la unidad tributaria vigente para el año 2008, esto es, cuarenta y seis bolívares sin céntimos (Bs. 46,00), para un total expresado en moneda actual de tres mil trescientos cuarenta y cuatro bolívares con veinte céntimos (Bs. 3.344,20), por cuanto la contribuyente incumplió con los deberes formales dispuestos en el artículo 145, numerales 1 y 2 *eiusdem* en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre La Renta referidos a: **(i)** presentar extemporáneamente la declaración del Impuesto al Valor Agregado durante a los períodos de imposición correspondientes a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2004; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; enero, febrero y marzo de 2006; **(ii)** presentar el libro de ventas del Impuesto al Valor Agregado sin cumplir con los requisitos legales y reglamentarios; **(iii)** llevar el libro diario de contabilidad con atraso superior a un (1) mes y, **(iv)** emitir facturas de ventas por medios manuales sin cumplir con las especificaciones correspondientes para los períodos fiscales relativos a octubre, noviembre y diciembre de 2004; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; enero, febrero y marzo de 2006, tal como se muestra a continuación:

“(…)

<b>Período o Ejercicio Fiscal</b>	<b>Planillas de Liquidación Nro.</b>	<b>Fecha</b>	<b>Sanción U.T.</b>	<b>Monto Bs.</b>
05-2006	01-10-01-2-26-000051	13-02-2008	2.700	124.200,00
05-2006	01-10-01-2-28-000074	13-02-2008	45	2.070,00
05-2006	01-10-01-2-25-000103	13-02-2008	12,50	575,00
05-2006	01-10-01-2-25-000104	13-02-2008	12,50	575,00

(…)”.

El 11 de abril de 2008, el ciudadano George Nader Latuff, en su carácter de “*Presidente*” de la contribuyente y asistido por la abogada Mercedes Díaz Himiob (INPREABOGADO N° 25.098), presentó recurso jerárquico según lo previsto en el artículo 242 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para el momento, contra el referido acto administrativo contenido en la Resolución de Imposición de Sanción N° 1258.

En fecha 10 de junio de 2010, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), emitió la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2010-000254 que declaró sin lugar el recurso jerárquico, confirmando las sanciones de multas impuestas a la contribuyente de autos.

El 12 de agosto de 2010, el ciudadano George Nader Latuff, antes identificado, asistido por la abogada Carlota Rodríguez (INPREABOGADO N° 40.583) ejerció recurso contencioso tributario, alegando lo siguiente:

Indicó que la Administración Tributaria “*toma como infracciones individuales la omisión en los requisitos de la factura, debiendo considerar una sola infracción continuada de conformidad con el artículo 99 del Código*

*Penal, (...) 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". (Sic).*

Sostuvo que en el caso de su representada el órgano exactor *"liquidó multas, mes a mes, por incumplimiento de deberes formales por la omisión de datos en las facturas emitidas por la contribuyente. (...) Pues bien, (...) a la luz de las características de la figura del delito continuado supra señaladas, se advierte, 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 conexión con lo anterior, alegó que este Máximo Tribunal así lo ha reconocido *"en reiteradas sentencias desde el año 2003 en sentencia (sic) N° 00877 de fecha 17 de junio de 2003 caso: Acumuladores Titan, C.A. y más recientemente, en sentencia N° 05567 de fecha 01 de agosto de 2005"*.

Continuó su exposición advirtiendo que *"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 79 del Código Orgánico Tributario"*.

Mediante sentencia interlocutoria N° 153/120 del 8 de diciembre de 2010, el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al cual correspondió el conocimiento del asunto previa distribución, admitió el *"Recurso Contencioso Tributario"* ejercido.

Luego, el 15 de junio de 2011, el abogado Argevis Nicolás Ríos Moreno (INPREABOGADO N° 163.773), actuando en su condición de apoderado judicial de la contribuyente, tal como consta de documento poder inserto a los folios 181 y 182 del expediente, instó al Juzgador *a quo "se sirva dictar medida de suspensión de los efectos derivados en la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2010-000254 de fecha 10 de junio de 2010 emanado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria S.E.N.I.A.T. en contra de [su] representada hasta tanto se dicte sentencia de la causa"*. (Sic). (Resaltados del escrito). (Agregado de la Sala).

Mediante sentencia interlocutoria N° 118/2011 del 20 de junio de 2011, el Juzgador de mérito determinó que *"al no constar en autos elementos que permitan concluir objetivamente sobre el cumplimiento del requisito relativo al periculum in damni, resulta improcedente la medida de suspensión de efectos solicitada, e inoficioso el análisis respecto del otro supuesto de procedencia, pues su cumplimiento debe ser concurrente"*.

## II DECISIÓN JUDICIAL APELADA

El Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas dictó la sentencia definitiva N° 1.633 de fecha 22 de abril de 2014, mediante la cual declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente INVERSIONES DELTA XTREME, S.A., fundamentándose en lo siguiente:

Indicó el fallo apelado, que *“no es un hecho controvertido el incumplimiento al deber formal evidenciado por la Administración Tributaria a la contribuyente ‘INVERSIONES DELTA XTREME, S.A.’, consistente en que presentó de forma extemporánea la Declaración del Impuesto al Valor Agregado, así como tampoco el ilícito referido a la presentación del Libro de ventas sin cumplir con los requisitos, ni que lleva el Libro Diario de Contabilidad con atraso superior de un (1) año, por cuanto de su escrito recursivo (...) no se desprende argumento dirigido a la impugnación de tal apreciación administrativa para la imposición de las sanciones, no siendo necesario pronunciamiento sobre este respecto”*.

Así, determinó que *“al no haberse demostrado que las facturas no fueron verificadas por la actuación fiscal, así como tampoco se demostró que éstas fueron emitidas de conformidad con los requisitos exigidos por la normativa legal y reglamentaria para los períodos fiscales comprendidos desde Octubre de 2004 hasta Marzo de 2006, resulta ajustada a derecho la calificación de incumplimiento del deber formal dada por la Administración Tributaria, al contravenir la contribuyente lo dispuesto en los literales l, m, y n del artículo 2 de la Resolución N° 320 de fecha veintiocho (28) de Diciembre de 1999, en concordancia con lo establecido en el numeral 3 del artículo 101, y 145 del Código Orgánico Tributario; quedando incólume la presunción de veracidad y legitimidad de la cual están investidos los actos administrativos impugnados, al no haberse desvirtuado la apreciación del referido incumplimiento”*.

Con respecto a la aplicación de la figura del delito continuado establecida en el artículo 99 del Código Penal al caso concreto, indicó el Juzgador de mérito fundamentado en la sentencia de esta Sala Político-Administrativa (N° 01187 de fecha 24 de noviembre de 2010, caso: *Fábrica Nacional de Pañales Desechables de Valencia, C.A. (Fanalpade Valencia)*), que el referido criterio jurisprudencial *“resulta aplicable al caso concreto (...) [y] ratificó lo establecido en su sentencia N° 00948 del trece (13) de Agosto de 2008, caso: Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A; decisiones estas que coinciden con la posición asumida por la División de Fiscalización, ratificada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT, al momento de aplicar las disposiciones del Código Orgánico Tributario de 2001 por los ilícitos tributarios cometidos en los períodos investigados, razón por la cual se desechan los alegatos formulados por la recurrente en cuanto a este respecto y se confirman las sanciones impuestas bajo el supuesto ya señalado”*. (Sic). (Agregado de la Sala).

Con respecto a la concurrencia de infracciones establecida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, sostuvo el Tribunal de primera instancia que *“se evidencia del acto administrativo recurrido que la contribuyente incurrió en la misma conducta de ‘Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias’, por lo que fue sancionada con ciento cincuenta Unidades Tributarias (150 U.T.) por cada una de ellas (C/U), para un total de dos mil setecientas Unidades Tributarias (2700 U.T.), de conformidad con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 101 del Código Orgánico Tributario; siendo necesario advertir a la representación fiscal que a pesar que el incumplimiento fue efectuado en contravención a una sola disposición normativa, la misma conducta fue reiterada por la recurrente en cada período impositivo, por lo que se considera como infracciones autónomas, resultando pues errado el cálculo de las sanciones impuestas para este ilícito por la Administración Tributaria en la Resolución N° 1258 de fecha trece (13) de Febrero de*

2008, y ratificado en la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2010-000254 de fecha diez (10) de Junio de 2010, al no haber aplicado la disposición normativa contenida en el referido artículo 81 ejusdem”. (Sic).

Así, dispuso que “se debe aplicar cualquiera de ellas aumentada con la mitad de las restantes, quedan[do] determinadas las mismas de la siguiente forma:

<b>PERÍODO</b>	<b>SANCIÓN U.T.</b>
Octubre 2004	150
Noviembre 2004	75
Diciembre 2004	75
Enero 2005	75
Febrero 2005	75
Marzo 2005	75
Abril 2005	75
Mayo 2005	75
Junio 2005	75
Julio 2005	75
Agosto 2005	75
Septiembre 2005	75
Octubre 2005	75
Noviembre 2005	75
Diciembre 2005	75
Enero 2006	75
Febrero 2006	75
Marzo 2006	75
<b>TOTAL</b>	<b>1425</b>

(...). (Agregado de la Sala).

En razón de lo anterior, declaró:

“**PARCIALMENTE CON LUGAR** el Recurso Contencioso Tributario ejercido en fecha doce (12) de Agosto 2010, por el ciudadano George Nader Latuff, ya identificado, actuando en su carácter de presidente de la sociedad mercantil **INVERSIONES DELTA XTREME, S.A.**, contra la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2010-000254 de fecha diez (10) de Junio de 2010, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual declaró SIN LUGAR el Recurso Jerárquico ejercido en fecha once (11) de Abril de 2008, contra la Resolución N° 1258 de fecha trece (13) de Febrero de 2008, emanada de la División de Fiscalización de dicha Gerencia (...).

En consecuencia se declara la nulidad del cálculo de la sanción impuesta en el acto administrativo impugnado únicamente en lo que respecta al incumplimiento verificado por la emisión de facturas sin cumplir con las formalidades legales y reglamentarias exigidas para los ejercicios fiscales correspondientes a Octubre, Noviembre, Diciembre de 2004; Enero, Febrero, Marzo, Abril, Mayo, Junio, Julio, Agosto, Septiembre, Octubre, Noviembre, Diciembre de 2005; Enero, Febrero, y Marzo de 2006; nula la Planilla de Liquidación N° 01-10-01-2-26-000051, y se ordena a la Administración Tributaria expedir en su lugar una nueva Planilla de Liquidación en los términos señalados en el presente fallo”. (Destacado de la fuente).

### III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

Mediante escrito de fecha 14 de agosto de 2014, la representación judicial del Fisco Nacional fundamentó ante esta Alzada la apelación interpuesta contra el fallo antes identificado, alegando que la sentencia impugnada incurrió en un falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la ley, en lo que respecta a la figura de la concurrencia de infracciones establecida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

En tal sentido, destacó que *“con la finalidad de efectuar el cálculo de la concurrencia de infracciones, la Administración Tributaria Regional determinó como la sanción más grave, la cometida por el (sic) empresa contribuyente por la omisión de los requisitos formales de las facturas, materializada en la cantidad de Dos Mil Setecientas Unidades Tributarias (2.700 U.T), aumentada con la mitad de las otras sanciones”*.

Continuó su exposición, argumentando que *“se desprende de la recurrida que el Juez a quo eligió acertadamente el artículo 81 del Código Orgánico Tributario, en cuanto a las reglas del cálculo por infracciones tributarias, sin embargo, erró en la elección del supuesto de hecho aplicable al presente caso. En su decisión, el Juzgador de la causa consideró que todas las sanciones eran iguales y que por ello se podía elegir cualquiera de ellas, cuando lo correcto era considerar como la sanción más grave el incumplimiento en la emisión de las facturas, aumentada con la mitad de las restantes, que en el caso específico son los incumplimientos de las formalidades en el libro de ventas, así como en los Libros de Contabilidad y la presentación extemporánea de las declaraciones”*.

En razón de lo anteriormente expuesto, solicitó que se declare con lugar la presente apelación y en caso contrario se *“(…) exima de la condenatoria en costas a la República, por haber tenido motivos racionales para litigar, teniendo en cuenta para ello el contenido de la sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, a través de la sentencia N° 1238 de fecha 30/09/2009, cuyo criterio fue acogido por esa digna Sala Político Administrativa (sic) en la decisión N° 113 de fecha 03/02/2010, en el caso de la contribuyente CITIBANK,N.A. y otras decisiones posteriores”*.

#### IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

En virtud de la declaratoria contenida en la decisión judicial recurrida y los fundamentos de la apelación interpuesta por la representación en juicio del Fisco Nacional, la presente controversia queda circunscrita a conocer del vicio de falso supuesto de derecho, por errónea interpretación en el que -a juicio del apelante- incurrió el sentenciador de la primera instancia al aplicar al caso de autos la concurrencia de infracciones establecida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, en la determinación de las sanciones impuestas a la contribuyente, por el incumplimiento al emitir facturas de ventas por medios manuales sin cumplir con las especificaciones señaladas, correspondiente a los períodos de imposición de octubre, noviembre y diciembre de 2004; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; enero, febrero y marzo de 2006.

Previo al análisis del vicio denunciado, esta Sala considera necesario declarar firmes, por no haber sido objeto de apelación, ni resultar desfavorable a los intereses del Fisco Nacional, lo decidido por el Tribunal *a quo* respecto al incumplimiento de los deberes formales siguientes: **(i)** la presentación extemporánea de la declaración del Impuesto al Valor Agregado para los períodos fiscales relativos a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2004; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; enero, febrero y marzo de 2006; **(ii)** llevar el Libro de Ventas del Impuesto al Valor Agregado sin cumplir con las formalidades legales; **(iii)** llevar el Libro Diario de Contabilidad con atraso superior a un (1) mes y; **(iv)** emitir facturas de ventas por medios manuales sin cumplir con los requisitos exigidos en el artículo 2, literales m y n de la Resolución N° 320 del 28 de diciembre de 1999, para los períodos fiscales relativos a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2004; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; enero, febrero y marzo de 2006. Así se decide.

Ahora bien, no obstante la declaratoria anterior, esta Sala evidencia que el procedimiento de verificación efectuado a la contribuyente determinó el incumplimiento del deber formal de emitir facturas por medios manuales sin cumplir con los requisitos legales a saber, literal l) del artículo 2 de la referida Resolución N° 320, toda vez que las facturas contenían el nombre de los adquirentes del servicio sin indicar su domicilio.

Al respecto, el artículo 1 y el literal l) del artículo 2 de la prenombrada Resolución N° 320, disponían lo siguiente:

*“Artículo 1º. Los contribuyentes o responsables a que se refiere el Decreto Ley de Impuesto al Valor Agregado, que emitan facturas, otros documentos equivalentes que autorice la administración, órdenes de entrega o guías de despacho, notas de débito, notas de crédito, soportes o comprobantes relacionados con la ejecución de operaciones de venta o prestación de servicios, deberán cumplir con las disposiciones establecidas en la presente Resolución. Parágrafo Único: Cuando por autorización de la Administración Tributaria se emitan documentos equivalentes que sustituyan a las facturas, también deberán cumplirse los requisitos establecidos en la presente Resolución”.*

*“Artículo 2º. Los documentos a que hace referencia el artículo anterior deben emitirse cumpliendo y llenando los siguientes requisitos:*

*(...omissis...)*

*l) Nombre completo y domicilio fiscal del adquirente del bien o receptor del servicio, si se trata de persona natural. (...)*”. (Subrayado de la Sala).

Sin embargo, en fecha 25 de julio de 2006 la Superintendencia del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictó la Providencia Administrativa N° 0421, que establece las normas generales de emisión y elaboración de facturas y otros documentos, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.548 de fecha 23 de octubre de 2006, y que según se lee en su disposición final quinta entraría en vigencia “(...) *el primer día del sexto mes calendario que se inicie a partir de su publicación (...)*”, vale decir, el 1° de abril de 2007.

Ahora bien, según puede observarse de la revisión del texto de la aludida Providencia Administrativa N° 0421, la referencia al domicilio del adquirente del bien o servicio que debía contenerse en las facturas fiscales y demás documentos obligatorios bajo el rigor de la citada Resolución N° 320 de 1999, ya no sería exigible.

Posteriormente, el día 28 de agosto de 2007, el Superintendente del referido órgano exactor, dictó la Providencia Administrativa N° 0591, que establece las normas generales de emisión de facturas y otros



documentos, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.776 de fecha 25 de septiembre de 2007, cuyo artículo 12, establece:

*“Artículo 12. Las facturas emitidas sobre formatos libres, por los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, deben cumplir los siguientes requisitos:*

*(...omissis...)*

*7. Nombre y Apellido o razón social y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), del adquirente del bien o receptor del servicio. Podrá prescindirse del número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), cuando se trate de personas naturales que no requieran la factura a efectos tributarios, en cuyo caso deberá expresarse, como mínimo, el número de cédula de identidad o pasaporte, del adquirente o receptor”.* (Subrayado de la Sala).

Según se aprecia de la disposición parcialmente reproducida, en la elaboración del listado de requisitos formales exigibles a los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado para la confección de sus respectivos comprobantes fiscales, el ente tributario nacional estableció que las facturas sobre formatos libres deben contener el nombre y apellido o razón social y número de Registro de Información Fiscal (RIF) del adquirente sin hacer mención al domicilio del mismo.

Ahora bien, según se desprende de la disposición final sexta, la referida Providencia N° 0591 entraría en vigencia *“(...) el primer día del sexto mes calendario que se inicie a partir de su publicación (...)”*, esto es, el 1° de marzo de 2008; mientras que, en su disposición final séptima, se dejaría constancia que a partir de su publicación en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, quedaría derogada la Providencia Administrativa N° 0421 del 25 de julio de 2006, la cual no llegó a entrar en vigor.

Luego, en fecha 19 de agosto de 2008, el Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictó la Providencia Administrativa N° SNAT/2008/0257 que establece las normas generales de emisión de facturas y otros documentos, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.997 de la misma fecha, que en su disposición final séptima, fija su entrada en vigencia a partir del momento en que fuera publicada en Gaceta Oficial; mientras que en su disposición final octava haría mención a que también con su publicación en el mencionado órgano divulgativo, quedaría derogada la Providencia Administrativa N° 0591 del 28 agosto de 2007.

Siendo ello así, estima conveniente esta Alzada reproducir parcialmente el texto del artículo 13 de la aludida Providencia Administrativa N° SNAT/2008/0257, el cual establece, en conjunto, los requisitos formales que han de ser exigidos a los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, para la emisión de facturas y demás comprobantes fiscales, en los términos siguientes:

*“Artículo 13. Las facturas emitidas sobre formatos o formas libres, por los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, deben cumplir los siguientes requisitos:*

*(...omissis...)*

*7. Nombre y Apellido o razón social y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), del adquirente del bien o receptor del servicio. Podrá prescindirse del número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), cuando se trata de personas naturales que no requieran la factura a efectos tributarios, en cuyo caso deberá expresarse, como mínimo, el número de cédula de identidad o pasaporte, del adquirente o receptor (...).”*

Conforme puede advertirse de la norma que antecede, en el último listado de formalidades transcrito parcialmente, no existe referencia alguna que imponga la obligación de incluir en la elaboración de las facturas y demás comprobantes fiscales ningún tipo de mención relativa al domicilio del adquirente del bien o servicio, lo

cual sí estaba contenida en el citado literal l) del artículo 2 de la aludida Resolución N° 320 del 28 de diciembre de 1999.

Con ello, queda evidenciado que a partir de la entrada en vigencia de la Providencia Administrativa N° 0591 del 28 agosto de 2007, la referida mención dejó de ser un requisito formal de obligatorio cumplimiento por parte de los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado que emitieran facturas a través de máquinas fiscales o a través de formas libres, una vez entrara en vigor la referida Providencia N° SNAT/2008/0257, vale decir, a partir del 19 de agosto de 2008; por esta misma razón, se advierte incuestionable que desde las fechas indicadas *supra*, la omisión de este señalamiento durante la elaboración de la factura no podría ser sancionada en los términos dispuestos en el citado numeral 3 del artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo. [Vid., fallo de esta Sala N° 00835 del 9 de julio de 2015; caso: *Yulimar Hincapie Cantelmi (Salón de Belleza Las Mechas)*].

Aunado a lo anterior, y por tratarse del marco normativo vigente en materia de facturación, resulta pertinente hacer referencia al artículo 13 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2011/00071 del 8 de noviembre de 2011, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.795 de la misma fecha, acto que estableció las normas generales de emisión de facturas y otros documentos y derogó la citada Providencia N° SNAT/2008/0257, a partir de la referida publicación en Gaceta Oficial, el cual dispone:

**“Artículo 13.** *Las facturas emitidas sobre formatos o formas libres por los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, deben cumplir los siguientes requisitos:*

(...omissis...)

*7. Nombre y Apellido o razón social y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), del adquirente del bien o receptor del servicio. Podrá prescindirse del número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), cuando se trata de personas naturales que no requieran la factura a efectos tributarios, en cuyo caso deberá expresarse, como mínimo, el número de cédula de identidad o pasaporte, del adquirente o receptor (...).”*

Del precepto parcialmente reproducido, se observa que en la elaboración del listado de requisitos formales exigibles a los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado para la elaboración de sus respectivos comprobantes fiscales, el órgano tributario nacional estableció que las facturas sobre formatos libres deben contener el nombre y apellido o razón social y número de Registro de Información Fiscal (RIF) del adquirente del bien o servicio sin hacer mención al domicilio del mismo.

En tal virtud, el problema se plantea en torno a los efectos que la derogatoria de este requisito podría producir respecto de los actos sancionatorios previamente dictados bajo el rigor de la derogada Resolución N° 320, como es el caso de la Resolución de Imposición de Sanción N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2010-000254, del 10 de junio de 2010.

Pese a lo anterior, y una vez constatada la supresión de la referida formalidad, estima conveniente esta Superioridad reproducir el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual consagra el principio de irretroactividad de la Ley, expresando de manera textual losiguiente:

**“Artículo 24.-** *Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia aún en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimaran en cuanto benefician al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron. Cuando haya duda se aplicará la norma que beneficie al reo o rea”.*

Como puede leerse del citado precepto, el principio de irretroactividad de la Ley proscribire, en beneficio de la seguridad jurídica de los sujetos de derecho, la aplicación de una determinada normativa a situaciones de

hecho suscitadas con anterioridad a su entrada en vigencia, de forma que la disposición novedosa resulta ineficaz para regular situaciones fácticas consolidadas en el pasado, permitiéndose la retroactividad de la norma, única y excepcionalmente, como defensa o garantía de la libertad del ciudadano (retroactividad *in bonus*).

Siguiendo estos lineamientos generales, el Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, dispone en su artículo 8, lo siguiente:

*“Artículo 8.- Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial.*

*Las normas de procedimientos tributarios se aplicaran desde la entrada en vigencia de la ley, aún en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.*

*Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.*

*Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referente a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo”. (Subrayado de la Sala).*

De la lectura de la norma que antecede, puede apreciarse que el Legislador Nacional de 2001, inspirado en los principios del Derecho Penal común que informan al derecho sancionatorio tributario, incorporó al ámbito de las relaciones impositivas una derivación del principio *“in dubio pro reo”*, el cual supone la flexibilización del principio sancionatorio *“tempus commissis infrationis”*, que prohíbe un trato discriminatorio entre sujetos que otrora violentaron la normativa aplicable en razón del tiempo, respecto de aquéllos que cometieron los mismos hechos luego de la despenalización de la conducta o de la atenuación o supresión de la sanción.

Por esta razón, aun cuando en el caso examinado la falta de alusión al domicilio del adquirente del bien o servicio encuadraba perfectamente en el tipo sancionatorio previsto en el numeral 3 del artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, lo que invistió de legalidad al acto administrativo recurrido conforme al marco normativo aplicable para la fecha, la derogatoria absoluta de este requisito en la vigente Providencia Administrativa N° SNAT/2011/00071 del 8 de noviembre de 2011, impone a esta Máxima Instancia aplicar retroactivamente al caso de autos el aludido marco regulatorio, y siendo que el incumplimiento advertido en la facturación de la empresa accionante ya no es exigible en la actualidad, debe forzosamente anularse de la Resolución impugnada la multa impuesta por este particular, por resultar a la fecha del presente fallo violatoria de las precitadas garantías constitucionales. Así se decide.

Visto lo anterior, debe forzosamente esta Sala Político-Administrativa anular de la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2010-000254 del 10 de junio de 2010, lo que respecta a las multas impuestas por prescindencia total o parcial de los requisitos formales exigidos en la facturas de ventas por medios manuales contemplado en el artículo 2, literal “I” de la Resolución N° 320 del 28 de diciembre de 1999.; y confirmar las sanciones por el incumplimiento antes descrito con base en el artículo 2, literales “m” y “n” *eiusdem*. Así se declara.

Ahora bien, circunscribiendo el análisis al vicio de falso supuesto de derecho denunciado por el Fisco Nacional, esta Sala Político-Administrativa observa que el Tribunal de primera instancia advirtió que:

*“(…) examinadas las actas procesales que conforman el expediente, se advierte que la Administración Tributaria impuso a cargo de la contribuyente sanciones de multa por un total de 2700 Unidades Tributarias, por el incumplimiento al deber formal en materia de*

*Impuesto al Valor Agregado referido a 'Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias'.*

(...).

*Ahora bien, observa este Juzgador que es criterio sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia N° 00704 de fecha catorce (14) de Junio de 2012, Caso: PEGAS HÉRCULES, C.A., en cuanto a la aplicación del artículo 81 del Código Orgánico Tributario, lo que a continuación parcialmente se transcribe:*

(...).

*En atención al criterio jurisprudencial anterior, se evidencia del acto administrativo recurrido que la contribuyente incurrió en las misma conducta de 'Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias', por lo que fue sancionada con ciento cincuenta Unidades Tributarias (150 U.T.) por cada una de ellas (C/U), para un total de dos mil setecientas Unidades Tributarias (2700 U.T.), de conformidad con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 101 del Código Orgánico Tributario; siendo necesario advertir a la representación fiscal que a pesar que el incumplimiento fue efectuado en contravención a una sola disposición normativa, la misma conducta fue reiterada por la recurrente en cada período impositivo, por lo que se considera como infracciones autónomas, resultando pues errado el cálculo de las sanciones impuestas para este ilícito (...), al no haber aplicado [la Administración Tributaria] la disposición normativa contenida en el referido artículo 81 ejusdem”.*

(...).

*En consecuencia, siendo que el artículo 81 señala que en el supuesto que la imposición de las sanciones sean iguales, como es el caso, se debe aplicar cualquiera de ellas aumentada con la mitad de las restantes, quedan[do] determinadas las mismas de la siguiente forma:*

<b>PERÍODO</b>	<b>SANCIÓN U.T.</b>
<i>Octubre 2004</i>	<i>150</i>
<i>Noviembre 2004</i>	<i>75</i>
<i>Diciembre 2004</i>	<i>75</i>
<i>Enero 2005</i>	<i>75</i>
<i>Febrero 2005</i>	<i>75</i>
<i>Marzo 2005</i>	<i>75</i>
<i>Abril 2005</i>	<i>75</i>
<i>Mayo 2005</i>	<i>75</i>
<i>Junio 2005</i>	<i>75</i>
<i>Julio 2005</i>	<i>75</i>
<i>Agosto 2005</i>	<i>75</i>
<i>Septiembre 2005</i>	<i>75</i>
<i>Octubre 2005</i>	<i>75</i>
<i>Noviembre 2005</i>	<i>75</i>
<i>Diciembre 2005</i>	<i>75</i>
<i>Enero 2006</i>	<i>75</i>
<i>Febrero 2006</i>	<i>75</i>
<i>Marzo 2006</i>	<i>75</i>
<b>TOTAL</b>	<b>1425</b>

(...). (Agregados de la Sala).

Por su parte, la Administración Tributaria al momento de la verificación fiscal determinó que la contribuyente *“incurrió en un ilícito formal al llevar el Libro Diario atrasado, por cuanto sus operaciones fueron asentadas para los períodos de Diciembre de 2002, Diciembre de 2003; Diciembre de 2004; Enero, Febrero, Marzo, Abril, Mayo, Junio, Julio, Agosto, Septiembre, Octubre, Noviembre y Diciembre de 2005, en consecuencia, para el momento de la visita fiscal de fecha 10-05-2006, existía un atraso superior a un mes, tal y como se evidencia de las referidas copias simples que rielan a los folios 261 al 270 Carpeta N° 2 del expediente administrativo, (...) en consecuencia se ratifica la procedencia de la sanción impuesta por este concepto”*.

Asimismo, esgrimió el órgano exactor que la recurrente *“trabaja con un sistema de facturas pre-impresas, que no son llenadas de forma manual, cuyo total verificado es de 2700 facturas, información relacionada conforme a la siguiente demostración:*

<b>PERÍODO</b>	<b>N° FACTURAS SANCIONADAS</b>
<i>Octubre 2004</i>	<i>150</i>
<i>Noviembre 2004</i>	<i>150</i>
<i>Diciembre 2004</i>	<i>150</i>
<i>Enero 2005</i>	<i>150</i>
<i>Febrero 2005</i>	<i>150</i>
<i>Marzo 2005</i>	<i>150</i>
<i>Abril 2005</i>	<i>150</i>
<i>Mayo 2005</i>	<i>150</i>
<i>Junio 2005</i>	<i>150</i>
<i>Julio 2005</i>	<i>150</i>
<i>Agosto 2005</i>	<i>150</i>
<i>Septiembre 2005</i>	<i>150</i>
<i>Octubre 2005</i>	<i>150</i>
<i>Noviembre 2005</i>	<i>150</i>
<i>Diciembre 2005</i>	<i>150</i>
<i>Enero 2006</i>	<i>150</i>
<i>Febrero 2006</i>	<i>150</i>
<i>Marzo 2006</i>	<i>150</i>
<b>TOTAL</b>	<b>2700 FACTURAS</b>

(...)”.

De igual manera, que *“(...) la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad de rango constitucional y como ente público acreedor del tributo y sujeto activo de las obligaciones de hacer, practicó a la identificada contribuyente un procedimiento de verificación del cumplimiento de sus deberes formales en el marco del programa de Presencia Fiscal que desarrolla el SENIAT a través de sus Gerencias Regionales de Tributos Internos y producto de la referida actuación fiscal practicada fueron detectadas cuatro (04) infracciones suficientemente analizadas en el texto de la presente Resolución (...)”*. (Sic).

Con respecto a las objeciones fiscales realizadas por el ente exactor por la presentación extemporánea de la Declaración del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales comprendidos entre los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2004, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; enero, febrero y marzo de 2006, así como llevar el libro de ventas sin cumplir con los requisitos legales y reglamentarios, indicó que en virtud de que la contribuyente no

expuso alegato alguno contra las mismas “(...) resulta incontrovertible que se tengan por ratificados todos y cada uno de los hechos indicados y por consiguiente la Resolución impugnada surte plenos efectos legales, en virtud de la presunción de legitimidad y veracidad de que gozan los actos”.

Con base en lo expuesto, la Administración Tributaria confirmó el acto administrativo contenido en la Resolución de Imposición de Sanción N° 1.258 del 13 de febrero de 2008, ordenando su pago de acuerdo a la siguiente demostración:

“(…)

<i>Período o Ejercicio Fiscal</i>	<i>Planillas de Liquidación Nro.</i>	<i>Fecha</i>	<i>Sanción U.T.</i>	<i>Monto Bs.</i>
05-2006	01-10-01-2-26-000051	13-02-2008	2.700	124.200,00
05-2006	01-10-01-2-28-000074	13-02-2008	45	2.070,00
05-2006	01-10-01-2-25-000103	13-02-2008	12,50	575,00
05-2006	01-10-01-2-25-000104	13-02-2008	12,50	575,00

(…)”.

Visto lo anterior, la Sala considera necesario citar el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, que prevé lo que a continuación se transcribe:

**“Artículo 81.- Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad y otro delito no tipificado en este Código.**

*Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de las restantes.*

*Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con pena pecuniaria, pena restrictiva de libertad, clausura de establecimiento, o cualquier otra sanción que por su heterogeneidad no sea acumulable, se aplicarán conjuntamente.*

**PARÁGRAFO ÚNICO:** *La concurrencia prevista en este artículo se aplicará aún cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos, siempre que las sanciones se impongan en un mismo procedimiento”.* (Resaltado de esta Alzada).

La disposición citada establece la institución de la concurrencia o concurso de ilícitos tributarios, entendida como la comisión de **dos o más infracciones de la misma** o diferente **índole**, verificados en un mismo procedimiento fiscalizador. (Vid., sentencia de esta Sala Político-Administrativa N° 00128 del 5 de febrero de 2014; caso: *Centro de Medicina Natural CMN, F.P.*).

En razón de lo anterior, en sentencia dictada por esta Sala en fecha 28 de septiembre de 2011, bajo el N° 01186, caso: *Platinum Textil, C.A.*, ratificada en el fallo N° 01325 del 19 de octubre de 2011, caso: *Manufactura de Algodón Inca, C.A.*, esta Máxima Instancia consideró necesario hacer algunas aclaraciones respecto a la concurrencia de infracciones. Al respecto declaró lo siguiente:

*“Respecto a la aplicación de la figura de la concurrencia prevista en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, esta Alzada estableció en las Sentencias Nros. 00491 y 00635 de fechas 13 de abril y 18 de mayo de 2011, casos: Dafilca, C.A., e Industrias Intercaps de Venezuela, C.A., respectivamente, entre otras, que ‘la falta en el cumplimiento de los deberes formales tributarios en que incurrió la contribuyente en impuesto al valor agregado, debe ser considerada como una falta por cada período impositivo fiscalizado, es*

*decir, mes por mes, así como la multa debe ser igualmente liquidada por cada mes y no por los períodos impositivos considerados como uno solo’.*

*Aplicando el criterio sentado por esta Sala a supuestos como el de autos -incumplimientos de deberes formales en materia de impuesto al valor agregado por emitir facturas con prescindencia parcial de los requisitos-, en donde se está frente a conductas ilícitas distintas en razón de cada período de imposición, las reglas de concurrencia deben aplicarse a partir del segundo mes en que la Administración Tributaria haya verificado las referidas trasgresiones, aun cuando la contribuyente haya incurrido en la misma falta durante varios períodos fiscales, pues cada uno de ellos se encuentra separado por lo que representan infracciones diferentes.*

*(...)*

*Ello así, una vez realizada la confrontación de lo establecido por esta Sala, con lo dispuesto por la Administración Tributaria, se constata que el pronunciamiento de esta última no se encuentra ajustado a Derecho, al considerar como una sola, la sanción más grave correspondiente al incumplimiento de formalidades en las facturas, durante los meses de febrero a agosto de 2007, sancionado conforme al artículo 101, numeral 3, aparte segundo, del Código Orgánico Tributario de 2001, a saber con la imposición de multa de mil cincuenta unidades tributarias (1.050 U.T.), pues lo procedente es aplicar lo establecido en el artículo 81 eiusdem, referido a las reglas de concurrencia de infracciones, donde se ordena imponer ‘(...) la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones (...)’, es decir, en el caso en concreto, aplicar la mayor pena pecuniaria impuesta para el período impositivo de febrero de 2007, el cual asciende a ciento cincuenta unidades tributarias (150 U.T.), aumentada con la mitad de la pena en los restantes períodos, a saber: marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2007 (vid. Sentencias Nros. 00938 y 00944 del 13 y 14 de julio de 2011, casos: Repuestos O, C.A. e Inversiones Pretzelven, C.A., respectivamente). Así se establece.*

*Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, debe esta Alzada dejar sin efecto el cálculo de la multa impuesta por la Administración Tributaria, ello en virtud de incurrir ésta en el vicio de falta de aplicación de ley, al dejar de aplicar el artículo 81 del vigente Código Orgánico Tributario (concurrencia de infracciones). Así se declara’.*

Conforme se explica precedentemente, esta Máxima Instancia derivado de la reinterpretación que realizó del criterio sostenido con relación al delito continuado en materia de impuestos indirectos, donde se dejó claro que los períodos impositivos son autónomos y que por ende, los ilícitos tributarios cometidos deben ser determinados y sancionados mes a mes, debe entenderse que el procedimiento a seguir por la Administración Tributaria es subsumir el hecho infractor en el supuesto de la norma para determinar el ilícito o pena, pero si se está frente a una confluencia de infracciones bien de diferente o igual pena, está obligado el funcionario sobre las reglas previstas en el mencionado artículo 81, a calcular y liquidar la multa que en definitiva se habría que aplicar. (Vid., sentencia de esta Sala N° 01639 del 30 de noviembre de 2011; caso: *Tasca Restaurant Rodeo Grill, C.A.*).

De esta manera, observa esta Alzada que la contribuyente de autos fue sancionada por: **(i)** emitir facturas de ventas por medios manuales sin cumplir con los requisitos exigidos en el artículo 2, literales m y n de la Resolución N° 320 del 28 de diciembre de 1999, correspondientes a los períodos de imposición de octubre, noviembre y diciembre de 2004; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; enero, febrero y marzo de 2006, **(ii)** presentar extemporáneamente la declaración del Impuesto al Valor Agregado para los períodos fiscales relativos a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2004; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; enero, febrero y marzo de 2006; **(iii)** llevar el Libro de Ventas del Impuesto al

Valor Agregado sin cumplir con las formalidades legales; y (iv) llevar el Libro Diario de Contabilidad con atraso superior a un (1) mes, para cuyo cálculo deben aplicarse las reglas de concurrencia dispuestas en el artículo 81 *eiusdem*.

Con vista a las consideraciones anteriores y confrontado el contenido de la norma con lo decidido por el Juzgador de primera instancia, se constata que el pronunciamiento de este último se encuentra ajustado a derecho, en virtud de que impuso lo establecido en el primer aparte del referido artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, “*Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas aumentada con la mitad de las restantes*”, por cuanto se trata de la constatación en un mismo procedimiento fiscalizador de ilícitos tributarios distintos en razón de que cada período impositivo fue sancionado con pena pecuniaria, por lo que corresponde concluir que las reglas de concurrencia deben aplicarse, aun cuando la contribuyente haya incurrido en la misma falta durante varios períodos fiscales, pues cada uno de ellos se encuentra separado, por lo cual se confirma la sentencia apelada en lo relativo a ordenar a la Administración Tributaria a efectuar el ajuste conforme a lo decidido en este fallo, para los períodos fiscales objetados en todos los incumplimientos de los deberes formales antes enumerados. Así se decide.

Conforme a lo expuesto, esta Alzada estima infundada la denuncia de falso supuesto de derecho alegada; en consecuencia, debe declarar sin lugar la apelación interpuesta por la representación en juicio del Fisco Nacional contra la sentencia N° 1.633 del 22 de abril de 2014, dictada por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se confirma. Asimismo, se declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado y en consecuencia, se anula de la Resolución recurrida lo atinente al monto de las sanciones impuestas por la Administración Tributaria. Así se decide.

Por consiguiente, se ordena el recálculo de las multas impuestas, conforme a lo dispuesto en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo. Así se decide.

Igualmente, advierte esta Máxima Instancia que las multas en unidades tributarias (U.T.) se pagarán utilizando el valor de las mismas que estuvieren vigente para el momento de su efectivo pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 94, párrafo primero del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón de su vigencia temporal. (*Vid.*, sentencia de esta Sala N° 00777 del 1° de julio de 2015, caso: *Cantv.Net, C.A.*) Así se decide.

En cuanto a lo solicitado por el Fisco Nacional respecto a eximir de costas procesales a la República, en el supuesto de ser declarada sin lugar la apelación; éstas no proceden en atención a lo establecido en el artículo 88 del Decreto, con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. Así se declara.

## V DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:



1) **SIN LUGAR** la apelación incoada por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva N° 1.633 de fecha 22 de abril de 2014, dictada por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad de comercio **INVERSIONES DELTA XTREME, S.A.**, la cual se **CONFIRMA**.

2) **FIRME** por no haber sido apelado por la contribuyente y no desfavorecer al Fisco Nacional, lo decidido por el Tribunal *a quo* respecto a la confirmatoria de los incumplimientos siguientes: **(i)** presentación extemporánea de la declaración del Impuesto al Valor Agregado para los períodos fiscales relativos a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2004; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; enero, febrero y marzo de 2006; **(ii)** llevar el Libro de Ventas del Impuesto al Valor Agregado sin cumplir con las formalidades legales; **(iii)** llevar el Libro Diario de Contabilidad con atraso superior a un (1) mes y; **(iv)** emitir facturas de ventas por medios manuales sin cumplir con los requisitos exigidos en el artículo 2, literales m y n de la Resolución N° 320 del 28 de diciembre de 1999, para los períodos fiscales relativos a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2004; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; enero, febrero y marzo de 2006.

3) **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado y en consecuencia:

3.1) Se **ANULAN** las multas impuestas por prescindencia total o parcial de los requisitos formales exigidos en la facturas de ventas por medios manuales contemplado en el artículo 2, literal "1" de la Resolución N° 320 del 28 de diciembre de 1999.

3.2) Se **ANULA** lo atinente al cálculo del monto de las sanciones impuestas por la Administración Tributaria, al tomarse en cuenta las reglas de concurrencia prevista en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo.

3.3) Quedan **FIRMES**, las sanciones de multa impuestas por la Administración Tributaria por los incumplimientos de los deberes formales referidos a la presentación extemporánea de la declaración del Impuesto al Valor Agregado para los períodos fiscales relativos a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2004; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; enero, febrero y marzo de 2006; llevar el Libro de Ventas del Impuesto al Valor Agregado sin cumplir con las formalidades legales; llevar el Libro Diario de Contabilidad con atraso superior a un (1) mes y; emitir facturas de ventas por medios manuales sin cumplir con los requisitos exigidos en el artículo 2, literales m y n de la Resolución N° 320 del 28 de diciembre de 1999, para los períodos fiscales relativos a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2004; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; enero, febrero y marzo de 2006.

Se **ORDENA** recalcular las sanciones impuestas a la recurrente conforme a las reglas de concurrencia establecidas en el mencionado artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis* y expedir las Planillas Sustitutivas correspondientes.

**NO PROCEDE** la condenatoria de costas procesales contra el Fisco Nacional.

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, al primer (01) día del mes de agosto del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta - Ponente  
**MARÍA CAROLINA  
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente  
**MARCO ANTONIO  
MEDINA SALAS**

La Magistrada  
**BÁRBARA GABRIELA  
CÉSAR SIERO**

El Magistrado  
**INOCENCIO  
FIGUEROA  
ARIZALETA**

La Magistrada  
**EULALIA COROMOTO  
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**

**En primero (01) de agosto del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00872, la cual no está firmada por la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, por motivos justificados.**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**