



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE
EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente HADEL MOSTAFÁ PAOLINI
EXP. N° 2000-1116

En fecha 19 de octubre de 2000, el abogado Carlos Luis Contreras Quiroz, inscrito en el INPREABOGADO bajo el N° 68.819, actuando con el carácter de representante judicial del **FISCO NACIONAL**, tal como se evidencia de instrumento poder otorgado ante la Notaría Pública Undécima del entonces Municipio Libertador del Distrito Capital, en fecha 21 de agosto de 2000, inserto bajo el N° 29, Tomo 177 de los Libros de Autenticaciones llevados por dicha Notaría; interpuso recurso de apelación contra la sentencia N° 798, dictada el 29 de junio de 2000 por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por el abogado Pedro Domingo Pallota Vásquez, inscrito en el INPREABOGADO bajo el No. 29.211, actuando con el carácter de apoderado judicial de la contribuyente **UNIAUTO, C.A.**, sociedad mercantil inscrita en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, en fecha 27 de noviembre de 1964, bajo el N° 10, Tomo 48-A; representación que

consta de instrumento poder otorgado ante la Notaría Pública Tercera del Municipio Baruta del Estado Miranda, el 6 de abril de 1999, inserto bajo el N° 80, Tomo N° 26 de los Libros de Autenticaciones llevados por dicha Notaría; contra la Resolución N° MH-SENIAT-HGJT-A-129 de fecha 4 de febrero de 1999, dictada por la División de Recursos Administrativos y Judiciales de la Gerencia Jurídico Tributaria, del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), mediante la cual se declaró inadmisibile el recurso jerárquico incoado por la referida contribuyente contra la Resolución N° MH-SENIAT-GCE-DF-0667/97-05 del 6 de noviembre de 1998, por medio de la cual se impuso a cargo de la mencionada sociedad mercantil sanciones por incumplimiento de los deberes formales relativos a llevar los Libros de Compras y de Ventas y la falta de presentación de la declaración y pago del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor dentro de los lapsos correspondientes, durante los períodos de imposición comprendidos entre enero de 1995 a febrero de 1998, de conformidad con la entonces vigente Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, por un monto de diecinueve millones quinientos cincuenta y nueve mil cuatrocientos cincuenta y seis bolívares con veinticinco céntimos (Bs. 19.559.456,25).

Mediante auto de fecha 20 de octubre de 2000, el Juzgado *a quo* oyó en ambos efectos la apelación interpuesta y, por Oficio N° 3.968 de la misma

fecha, ordenó la remisión del expediente a esta Sala Político-Administrativa, siendo recibido el 1° de noviembre del citado año.

El 7 de noviembre de 2000, se dio cuenta en Sala y, por auto de la misma fecha, se ordenó aplicar el procedimiento de Segunda Instancia previsto en el Capítulo III del Título V de la entonces vigente Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia. Asimismo, se designó Ponente al Magistrado Levis Ignacio Zerpa y se fijó el décimo día de despacho para comenzar la relación. Luego, por auto del 8 del citado mes y año, visto que mediante una inadvertencia se designó Ponente al mencionado Magistrado, cuando lo correcto era la designación del Magistrado José Rafael Tinoco, se dejó sin efecto el aludido auto en lo que respecta a la designación del Ponente.

El día 29 de noviembre de 2000, se dejó sentado el comienzo de la relación en el presente juicio. En la misma fecha, el representante judicial del Fisco Nacional consignó Escrito de Fundamentación a la Apelación. Luego, el 13 de diciembre de 2000, el apoderado judicial de la contribuyente presentó Escrito de Contestación a los fundamentos de la Apelación.

Por auto del 10 de enero de 2001, se dejó constancia de la designación de los Magistrados Hadel Mostafá Paolini y Yolanda Jaimes Guerrero, y la ratificación del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, por la Asamblea Nacional en sesión de fecha 20 de diciembre de 2000, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.105, del día 22 del mismo mes y año, se reconstituyó la Sala

Político-Administrativa el 27 de diciembre de dicho año y se ordenó la continuación de la presente causa en el estado en que se encontraba.

En esa misma fecha (10/1/2001), se dio cuenta en Sala y se fijó el décimo día de despacho para que tuviera lugar el Acto de Informes, de conformidad con lo previsto en el artículo 166 de la entonces vigente Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia.

El 6 de febrero de 2001, siendo la oportunidad fijada para la celebración del Acto de Informes, se dejó constancia de la comparecencia del representante judicial del Fisco Nacional, quien consignó su escrito respectivo. La Sala, previa su lectura por Secretaría, ordenó agregarlo a los autos, y seguidamente dijo **VISTOS**.

Mediante diligencia del 19 de noviembre de 2002, la abogada Graciela Maldonado, inscrita en el INPREABOGADO bajo el N° 20.575, actuando en representación del Fisco Nacional, tal como se desprende del poder *supra* identificado, solicitó se dicte sentencia en la presente causa.

El 17 de febrero de 2004, se reasignó la Ponencia al Magistrado **HADEL MOSTAFÁ PAOLINI**. Asimismo se ordenó la continuación de la causa en el estado en que se encontraba.

En fecha 17 de enero de 2005, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, los Magistrados Emiro García Rosas y Evelyn Marrero Ortiz, designados por la Asamblea Nacional el 13 de diciembre de 2004, quedando integrada esta Sala por

cinco Magistrados, conforme lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, a saber: Presidente, Magistrado Levis Ignacio Zerpa; Vicepresidente, Magistrado Hadel Mostafá Paolini; y Magistrados Yolanda Jaimes Guerrero, Evelyn Marrero Ortiz y Emiro García Rosas.

Posteriormente, en fecha 2 de febrero de 2005, fue elegida la nueva Junta Directiva del Tribunal Supremo de Justicia, quedando conformada la Sala Político-Administrativa de la siguiente forma: Presidenta, Magistrada Evelyn Marrero Ortiz; Vicepresidenta, Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero; y Magistrados Levis Ignacio Zerpa, Hadel Mostafá Paolini y Emiro García Rosas. Asimismo, se ratificó la Ponencia al Magistrado **HADEL MOSTAFÁ PAOLINI** y se ordenó la continuación de la causa en el estado en que se encontraba.

I

ANTECEDENTES

Mediante Providencia Administrativa N° MH-SENIAT-GCE-DF-0667/97 de fecha 16 de diciembre de 1997, fue autorizado el ciudadano Marco Antonio Oropeza Moreno, titular de la cédula de identidad N° 6.900.348, con cargo de Fiscal Nacional de Hacienda, para que practicara fiscalización a la contribuyente Uniauto, C.A., a objeto de verificar el cumplimiento de los deberes formales en materia de impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, conforme al parágrafo único del artículo 112 del Código

Orgánico Tributario de 1994, en concordancia con los artículos 81, 94 numeral 10 y 98 numeral 13 de la Resolución N° 32 de fecha 24 de marzo de 1995, publicada en la Gaceta Oficial N° 4.881 Extraordinario del 29 del citado mes y año.

De la investigación fiscal antes comentada se determinó incumplimiento por parte de la contribuyente de los deberes formales contemplados en la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, durante los períodos comprendidos entre enero de 1995 hasta febrero de 1998, plasmada dicha investigación en la Resolución N° MH-SENIAT-GCE-DF-0667/97-05 del 6 de noviembre de 1998, incumplimientos que se detallan a continuación:

1) Libro de Compras sin cumplir las formalidades: Al efectuar la revisión de los Libros de Compras, la investigación fiscal constató que la contribuyente omitió *“los datos acerca del número de la factura, nota de débito o crédito por la compra de bienes y recepción de servicios gravada, exentas o no sujetas al impuesto o sin derecho a crédito fiscal, indicación de las alícuotas aplicables, según corresponda, exigidos en los literales a), d), e) y h) del artículo 78 del citado Reglamento [del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor]”*.

2) Libro de Ventas sin cumplir las formalidades: La revisión fiscal arrojó como resultado del examen de los Libros de Ventas, que la contribuyente

omitió “los datos acerca de la fecha de la factura, número de inscripción en el registro de contribuyentes del comprador de los bienes o receptor del servicio, cantidad de unidades y precio unitario, según corresponda. El valor total de las ventas o presentaciones de servicios, sean gravadas, exentas o no sujetas al impuesto, exigidos en los literales a), d) y e) del artículo 79 del citado Reglamento”.

3) Omisión de requisitos en las facturas emitidas: La actuación fiscal determinó que “*algunas facturas no cumplen con los requisitos o datos acerca del domicilio fiscal del emisor en caso de que se trate de una persona jurídica o comunidad, sociedad de hecho o irregular, consorcio u otro ente jurídico o económico, público o privado. Domicilio fiscal del impresor de las facturas. Domicilio fiscal del adquirente o receptor del servicio, si se trata de persona natural. Domicilio fiscal del adquirente del bien o receptor del servicio en los casos de que se trate de persona jurídica. Número de inscripción del adquirente en el Registro de contribuyentes, asimilado por el Registro de Información Fiscal (R.I.F.), exigidos en el (sic) los literales d), h), i), j) y k) del artículo 63 del citado Reglamento...*”.

4) Falta de presentación de la declaración y pago del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor en forma oportuna: La fiscalización verificó que la contribuyente presentó su declaración de impuesto con un

día de atraso, contraviniendo lo dispuesto en el artículo 60 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor.

El 11 de diciembre de 1998, la contribuyente presentó recurso jerárquico contra la referida resolución, ante la División de Recursos Administrativos y Judiciales de la Gerencia Jurídico Tributaria del SENIAT; el cual fue decidido mediante la Resolución N° MH-SENIAT-HGJT-A-129 de fecha 4 de febrero de 1999, por medio de la cual se declaró inadmisibile el referido recurso.

En fecha 5 de abril de 1999, el apoderado judicial de la contribuyente, abogado Pedro Domingo Pallotta Vásquez, antes identificado, interpuso recurso contencioso tributario contra la precitada resolución, ante el Tribunal Superior Primero (Distribuidor) de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, argumentando lo siguiente:

Que la resolución impugnada no decidió el fondo del asunto controvertido, cual es la aplicación de las sanciones impuestas a través de la Resolución N° MH-SENIAT-GCE-DF-0667/97-05 del 6 de noviembre de 1998, las cuales no se pueden *“disgregar, fraccionar o separar, individualmente por períodos de imposición, ya que el mismo debe considerarse como un solo (sic) todo en la determinación del hecho punible, derivado de la supuesta trasgresión de la obligación de hacer en la relación jurídico-tributaria”*.

Que la Administración Tributaria no puede aplicar las sanciones impuestas a cargo de su representada por cada período de imposición del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, *“como si ésta (sic) contravención o infracción se interrumpiese dentro de cada lapso de tiempo, y se materializara nuevamente su comisión al inicio de cada período de imposición”*. Entendiendo además que el incumplimiento incurrido por su representada de los deberes formales del impuesto en referencia, *“corresponden a una situación de hecho de tracto sucesivo o conjuntivo, es decir, aquellas que ocurren dentro de un cierto lapso de tiempo, de donde el hecho generador nace cuando se configura el hecho completo, es decir, al final de la situación y no en su comienzo”*.

Por las razones expuestas, el apoderado judicial de la empresa reparada solicitó que se declare con lugar el recurso contencioso tributario por él incoado y se declare la nulidad de la resolución impugnada, así como de las planillas de liquidación emitidas con base a esta última.

II

DECISIÓN APELADA

El Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, dictó la sentencia N° 798 de fecha 29 de junio de 2000, en la cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el apoderado de la contribuyente, fundamentándose en lo siguiente:

“...este Juzgador dirime, prima facie (sic), el punto

referente a la legitimidad o no del Apoderado Judicial de la recurrente, incoado por la Representación del Fisco Nacional.

Al respecto, este Tribunal desestima este alegato, por extemporáneo, toda vez que el mismo debió haber sido elevado a la consideración de éste, previa a la admisión del presente Recurso Contencioso Tributario; oportunidad de verificación de los extremos previstos en el Artículo 192 del Código Orgánico Tributario y así se declara.

Resuelta la defensa anterior, conoce este Organo (sic) Jurisdiccional el fondo de la controversia, básicamente en la concurrencia de infracciones y la imposición de las multas correspondientes.

En este orden de ideas, considera preciso este Juzgador destacar que, conforme a la denominación utilizada en el Artículo 75 del Código Orgánico Tributario, la **reincidencia** se distingue de la **reiteración**, prácticamente (sic), en que la primera condiciona la segunda, es decir, la diferencia entre ambos conceptos está reducida a la existencia o no de sentencia firme impositiva de pena: reincidencia en el primer caso y reiteración en el segundo.

Sobre este punto, este Juzgado comparte el criterio sostenido, recientemente, por el Tribunal Supremo, Sala Político-Administrativa, en fecha 22-05-2000, que parcialmente se transcribe:

(...)

De esta manera, es evidente que la conducta infractora de la recurrente, a pesar de ser sucesiva en los períodos fiscales investigados, no puede calificarse, tributariamente hablando, de reiterada, y, en base a ello, considerarla como circunstancia agravante. Así se declara.

Ahora bien, ante la concurrencia de infracciones, estima este Juzgador que el ente tributario al momento de imponer las respectivas sanciones, no sopesó las circunstancias atenuantes con las agravantes, descritas en el Artículo 85 del prenombrado Código y aplicó las

mismas en su más alta expresión sin tomar en cuenta el término medio.

En consecuencia, por las razones antes expuestas, este Tribunal declara viciadas de nulidad absoluta, a tenor de lo previsto en el numeral 3 del Artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (sic). Así se declara...”.

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

El representante judicial del Fisco Nacional fundamentó ante esta Alzada la apelación por él interpuesta contra la sentencia N° 798 de fecha 29 de junio de 2000, en los términos siguientes:

En primer lugar, denunció los vicios de inmotivación y omisión de pronunciamiento (incongruencia negativa) contra el fallo apelado, con base en la argumentación que se transcribe a continuación:

“...Dispone el artículo 243, ordinal 4º, del Código de Procedimiento Civil que toda sentencia debe contener los motivos de hecho y de derecho que fundamentan la decisión (...).

Al respecto, la representación fiscal, en la oportunidad de presentar sus conclusiones escritas, opuso una serie de defensas y alegatos, los cuales si bien es cierto que fueron parcialmente transcritas en la parte narrativa de la sentencia recurrida, en la motiva no se hace referencia alguna a la defensa del Fisco Nacional, con respecto al hecho de que el ciudadano José Freddy Peña Quintero, únicamente firma el escrito del Recurso jerárquico, sin que exista constancia en el Expediente de su identificación, ni el carácter con el que dice actuar sin acompañar probanza alguna que permitiera a la Gerencia Jurídica Tributaria comprobar que,

efectivamente, dicho ciudadano tenía legitimación para representar a la empresa de marras.

Asimismo, el supuesto representante de la empresa recurrente, comete el mismo error en sede jurisdiccional, pues el recurso contencioso tributario fue ejercido en fecha 05 de abril de 1999, y el poder que acredita la representación judicial del apoderado fue recibido en la Notaría el 06 de abril del mismo año.

(...) la sentencia recurrida, no tiene ni siquiera un breve análisis de las normas que transcribe, ni como le son aplicables ni concordadas entre sí para llegar a la conclusión de que ciertamente el alegato sobre la ilegitimidad del apoderado de la recurrente es desestimado por el Tribunal con base en la verificación de los extremos previstos en el artículo 192 del Código Orgánico Tributario.

En definitiva, en el caso de autos, el a-quo incurre en inmotivación pues no expresa los motivos en los cuales se basó para desestimar el mencionado alegato esgrimido por la Representación Fiscal, tal omisión, a su vez, comporta el vicio de falta de pronunciamiento o incongruencia negativa.

En los términos en que se pronunció ‘el a-quo’, queda evidenciado el vicio denominado omisión de pronunciamiento, pues la juez no se pronunció sobre todo lo alegado por las partes, en efecto, en el procedimiento contencioso tributario, no se puede exigir que el Juez se pronuncie solamente sobre lo que conforma el ‘tema decidendum’, que en el proceso ordinario se entiende como el pronunciamiento que abarca lo expuesto en la demanda y en la contestación de la demanda ...”.

En segundo lugar, reiteró que “el presunto representante de la contribuyente (...) únicamente firma el escrito de interposición del Recurso Jerárquico, sin que conste, ni su identificación ni el carácter con que dice actuar, pues, ni está identificado plenamente en el escrito recursorio, ni

posteriormente a la interposición del recurso se produjo probanza alguna que permitiera a la Gerencia Jurídica Tributaria del (...) SENIAT, comprobar que efectivamente el ciudadano en referencia tenía la legitimación para representar a la empresa recurrente”.

Asimismo, alegó que “el poder otorgado por la empresa recurrente al apoderado, se puede ver en el sello húmedo de la Notaría Pública Tercera del Municipio Baruta, en donde se lee ‘Recibido el 6-4-99...’, y como se señaló, la fecha de interposición del Recurso Contencioso Tributario fue en fecha 5 de abril de 1.999, por lo que se desprende que cuando interpuso el recurso no tenía todavía la facultad para ello...”.

Seguidamente, el representante judicial del Fisco Nacional señaló, con respecto al fondo controvertido, que las sanciones impuestas a cargo de la contribuyente tienen como base el incumplimiento de su obligación de llevar conforme al Código Orgánico Tributario y la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y su Reglamento, los Libros de Compras y Ventas exigidos a los contribuyentes del aludido impuesto.

En tal sentido, adujo que “los apoderados (sic) de la contribuyente impugnan el hecho de que la Administración haya considerado procedente la aplicación tanto de la concurrencia de infracciones como la reiteración, por ser ésta (sic) última circunstancia agravante de los hechos”.

En este orden de ideas, el representante fiscal luego de reseñar los artículos

30 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y 59 y 60 de su Reglamento, acotó que *“el período de imposición del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, corre entre las fechas de apertura y cierre de manera mensual, y que cada vez que se configure un incumplimiento, este (sic) debe ser sancionado de manera individual, ya que la Ley es clara al determinar el período de imposición”*.

En efecto, sostuvo que *“el objeto del carácter mensual de este tributo es el de garantizar la transparencia de las declaraciones de los contribuyentes en una relación jurídica que se verifica mes a mes. En consecuencia, debe imponerse sanción por cada uno de los períodos que el contribuyente omitió cumplir las formalidades establecidas en la Ley y así solicito sea declarado por este digno Tribunal”*.

Finalmente, el representante de los intereses fiscales alegó con relación a la concurrencia de infracciones que *“la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, detectó que la Contribuyente (...) incurrió en incumplimiento de deberes formales, relativos al manejo de los libros de compras y ventas (...) omisión de los requisitos que deben observar las facturas y, por presentación extemporánea de las declaraciones de dicho impuesto”*.

En este contexto, argumentó que se aplicaron para el caso concreto las sanciones previstas en los artículos 104, 106 y 108 del Código Orgánico

Tributario de 1994 para cada uno de los períodos de imposición en que se detectaron las conductas infractoras, calculadas por la Administración Tributaria en su término medio, por no haberse encontrado circunstancias agravantes o atenuantes, *“modificándose dichas sanciones, por el hecho de existir una concurrencia de infracciones para algunos de los períodos de imposición investigados, lo cual trajo como consecuencia, la aplicación de la regla contenida en el artículo 74 del Código Orgánico Tributario”*.

IV

CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

El apoderado judicial de la contribuyente Uniauto, C.A., presentó la contestación a la apelación incoada por el Fisco Nacional, en atención a lo siguiente:

En primer lugar, señaló con respecto al alegato de inmotivación invocado por el representante del Fisco Nacional, que este último no invocó la supuesta *“ilegitimidad del apoderado judicial de la contribuyente”* en la oportunidad procesal correspondiente, que no es otra que al momento de la admisión del recurso contencioso tributario o mediante el ejercicio del recurso de apelación del auto de admisión, a tenor de lo dispuesto en el artículo 192 del Código Orgánico Tributario de 1994.

En tal sentido, afirmó que el *a quo* declaró extemporáneo tal alegato en virtud de haber transcurrido el lapso para apelar del auto de admisión, el

cual por no haber hecho uso de este medio de defensa procesal, quedó firme y, por tanto, la legitimidad del apoderado judicial de la contribuyente ya no se encontraba en discusión, toda vez que las partes se encontraban a derecho, de acuerdo “a los folios 31, 32 y 34, [en los cuales] se evidencia que fueron debidamente notificados los Ciudadanos Procurador General, Contralor General de la República y de (sic) la Gerencia Jurídico Tributaria del Seniat. Ninguno de ellos advirtió al Tribunal de una supuesta ilegitimidad, desde el momento de su notificación y hasta la admisión del Recurso en fecha 12 de julio de 1999, pues a decir del indicado artículo 192 [eiusdem] luego de que las partes se encuentren a derecho deben transcurrir diez (10) días continuos siguientes en que el Tribunal declarará admisible o inadmisibile el Recurso, posteriormente a la admisión y siendo que es apelable en ambos efectos la representación del Fisco Nacional no apeló de la Admisión del Recurso, pues también pudo advertir dentro de los diez (10) días continuos siguientes a su admisión”. (Agregado de la Sala).

Bajo otro contexto, sostuvo que el *a quo* sí se pronunció en la sentencia apelada sobre todo lo alegado y probado en autos, por lo que a su decir, no se materializa en el caso bajo estudio el vicio de incongruencia negativa denunciado por el representante de los intereses fiscales.

Con respecto al fondo debatido en la presente controversia, reiteró los

argumentos expuestos en la oportunidad de interponer el recurso contencioso tributario.

V

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

En virtud de la declaratoria contenida en la sentencia apelada, de las objeciones formuladas en su contra por la representación fiscal y de las defensas invocadas por la contribuyente, la controversia planteada en el caso bajo examen se circunscribe a decidir, como cuestiones de previo pronunciamiento, los denunciados vicios de incongruencia negativa e inmotivación y la presunta ilegitimidad del apoderado judicial de la sociedad mercantil Uniauto, C.A. A su vez en cuanto al fondo debatido, en caso de resultar procedente, corresponde determinar el período de imposición en el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, con el objeto de fijar la oportunidad para la aplicación de la sanción por incumplimiento de deberes formales.

Delimitada así la *litis*, pasa la Sala a decidir y a tal efecto observa:

1.- De los presuntos vicios de incongruencia negativa e inmotivación

La representación fiscal alega que la sentencia del *a quo* incurrió en el vicio de incongruencia negativa, al silenciar todos los alegatos esgrimidos en el escrito de informes y las pruebas aportadas por ésta durante el proceso iniciado en virtud del recurso contencioso tributario incoado por la contribuyente de autos, concretamente *“con respecto al hecho de que el ciudadano José Freddy Peña Quintero, únicamente firma el escrito del Recurso jerárquico, sin que exista constancia en el Expediente de su identificación, ni el carácter con el que dice actuar sin acompañar probanza alguna que permitiera a la Gerencia Jurídica Tributaria comprobar que, efectivamente, dicho ciudadano tenía legitimación para representar a la empresa de marras”*.

Asimismo, denunció que el *a quo* incurrió en el vicio de inmotivación al no expresar los fundamentos de hecho y de derecho en que basó su decisión con relación a la presunta ilegitimidad del apoderado de la contribuyente para representarlo en sede jurisdiccional.

Visto lo anterior, pasa la Sala a conocer de las denuncias referidas, en los términos siguientes:

En primer lugar, con respecto al vicio de incongruencia negativa, esta Sala estima prudente observar que de acuerdo con las exigencias impuestas por la legislación procesal, toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia (ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil).

Para cumplir con este requisito de forma exigido para los fallos judiciales, la decisión que se dicte en el curso del proceso no debe contener expresiones o declaratorias implícitas o sobreentendidas; por el contrario, el contenido de la sentencia debe ser expresado en forma comprensible, cierta, verdadera y efectiva, que no dé lugar a dudas, incertidumbres, insuficiencias, contradicciones o ambigüedades; debiendo para ello ser exhaustiva, es decir, pronunciarse sobre todos los pedimentos formulados en el debate, y de esa manera dirimir el conflicto de intereses que constituye el objeto del proceso.

Estas exigencias de carácter legal, como requisitos fundamentales e impretermitibles que deben contener las sentencias, han sido categorizadas por la jurisprudencia como: el deber de pronunciamiento, la congruencia y la prohibición de absolver la instancia.

Al respecto, ya esta Sala en numerosos fallos, entre ellos el dictado en su sentencia N° 2238 del 16 de octubre de 2001, ha expresado lo que debe entenderse por incongruencia negativa, señalando lo siguiente:

*“...En cuanto a la congruencia, dispone el segundo precepto del ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil que la decisión debe dictarse con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas. Luego, **cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia, el cual se manifiesta cuando el juez con su decisión modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limitó a resolver sólo lo pretendido por las partes, o bien porque no resolvió sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. Precisamente ante el segundo supuesto citado, se estará en presencia de una incongruencia negativa, visto que el fallo omite el debido pronunciamiento sobre alguna de las pretensiones procesales de las partes en la controversia judicial...**”*
(Destacado de esta Sala).

Por su parte, en lo atinente al vicio de inmotivación, la Sala estima pertinente transcribir parcialmente la normativa que la establece, en los términos siguientes:

“Artículo 243.- Toda sentencia debe contener:

(....)

4° Los motivos de hecho y de derecho de la decisión.

(....)”. (Destacado de la Sala).

Respecto al mencionado vicio, la doctrina y jurisprudencia han interpretado que la motivación consiste en la indicación expresa de las diferentes razones y argumentaciones que el Juzgador ha tenido en cuenta para llegar a la conclusión que configuraría la dispositiva de la sentencia dictada. De igual manera, se ha entendido que la falta de motivación de la decisión, radica en una falta absoluta de fundamentos y no cuando los mismos sólo son escasos.

Circunscribiéndonos al caso de autos, el representante del Fisco

Nacional alega por una parte, que la recurrida incurrió en el vicio de incongruencia negativa, pues omitió toda consideración respecto a las defensas opuestas en esa instancia, concretamente con relación a la supuesta ilegitimidad del apoderado judicial de la sociedad mercantil Uniauto, C.A., y por la otra, que el *a quo* incurrió en el vicio de inmotivación sobre este último pronunciamiento.

Sobre dicho particular, pudo esta Alzada observar, contrariamente a lo sostenido por el apelante, que el escrito de informes por él presentado ante el Tribunal de la causa sí fue tomado en cuenta por la sentencia recurrida, en su parte narrativa, al resumir tanto los fundamentos en que se basó el Fisco Nacional para confirmar la resolución impugnada y ordenar la expedición de las planillas de liquidación respectivas, como los alegatos presentados en dichos informes.

Así pues, en la recurrida se fija el contradictorio entre Fisco y contribuyente al aludirse en su narrativa a las incidencias ocurridas en sede administrativa y al detallarse los alegatos y pruebas de la contribuyente recurrente frente a las actuaciones de la Administración Tributaria.

Adicionalmente, esta Alzada verifica que en la sentencia objeto de apelación, el Juez analiza los elementos cursantes en el expediente, que dieron lugar a su decisión, examinando detalladamente los actos recurridos, con la debida correspondencia de las disposiciones legales aplicables, para concluir en la improcedencia de la denuncia de ilegitimidad del apoderado judicial de la recurrente, por resultar extemporáneo tal alegato, en virtud de lo dispuesto en el artículo 192 del Código Orgánico Tributario de 1994,

dispositivo que contempla la oportunidad procesal para invocar la existencia del aludido vicio.

Además, esta Alzada considera oportuno advertir a la parte apelante que por el sólo hecho de que la decisión adoptada por el Juzgador de instancia no resultó favorable a su representada (Fisco Nacional), no puede pretender alegar o suponer la existencia de los vicios de incongruencia negativa e inmotivación, por cuanto de la revisión efectuada a la recurrida no se advierte una falta de correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, concretamente del Fisco Nacional, que modificara la controversia judicial debatida, así como una falta de motivación que resulte suficiente para considerar procedentes las denuncias en cuestión.

En efecto, el *a quo* circunscribió su análisis a determinar como cuestión de previo pronunciamiento, la denunciada ilegitimidad del apoderado judicial de la contribuyente recurrente, desestimándolo por extemporáneo, *“toda vez que el mismo debió haber sido elevado a la consideración de éste, previa a la admisión del presente Recurso Contencioso Tributario; oportunidad de verificación de los extremos previstos en el Artículo 192 del Código Orgánico Tributario”*. (Folio 279 del expediente judicial).

Por las mismas razones anteriormente señaladas, considera esta Sala satisfecho el requisito previsto en el artículo 243, ordinal 4° del Código de Procedimiento Civil, al haberse expuesto de manera satisfactoria y suficiente, los motivos de hecho y de derecho que fundamentan la decisión del *a quo* respecto a la no existencia de la falta de legitimidad del representante de la contribuyente.

En tal virtud, a juicio de este Supremo Tribunal, no se configuran en el fallo apelado los vicios de incongruencia negativa e inmotivación denunciados por la representación fiscal. Así se declara.

2.- De la presunta ilegitimidad del apoderado judicial de la empresa Uniauto, C.A.

El representante judicial del Fisco Nacional alegó que *“el presunto*

representante de la contribuyente (...) únicamente firma el escrito de interposición del Recurso Jerárquico, sin que conste, ni su identificación ni el carácter con que dice actuar, pues, ni está identificado plenamente en el escrito recursorio, ni posteriormente a la interposición del recurso se produjo probanza alguna que permitiera a la Gerencia Jurídica Tributaria del (...) SENIAT, comprobar que efectivamente el ciudadano en referencia tenía la legitimación para representar a la empresa recurrente”.

Así las cosas, se constata que el Juez *a quo* en su sentencia advirtió que la oportunidad procesal para manifestar la disconformidad con el poder o representación que se atribuye el apoderado judicial de la contribuyente Uniauto, C.A., era al momento de la admisión del recurso contencioso tributario incoado por esta última, a tenor de lo previsto en el prenombrado artículo 192.

De acuerdo con lo expuesto, considera oportuno esta Sala resaltar que la falta de legitimidad constituye una situación que junto a las demás causales de inadmisibilidad pueden ser revisadas en cualquier grado y estado de la causa, por ser dichas causales de orden público. En razón de lo anterior, no debió el *a quo* fundamentar la improcedencia de la denuncia de la falta de legitimidad en la extemporaneidad de dicha solicitud al haberse presentado con posterioridad a la admisión del recurso.

Vista la denuncia antes mencionada, la Sala estima oportuno advertir que del contenido del expediente judicial, concretamente a los folios 1 al 4 vto., se desprende que si bien el apoderado judicial de la contribuyente presentó el recurso contencioso tributario el día 5 de abril de 1999 sin el respectivo poder que acreditare su representación, también se observa que en fecha 6 del citado mes y año, consignó instrumento poder autenticado ante la Notaría Pública Tercera del Municipio Baruta del Estado Miranda de fecha 6 de abril de 1999, inserto bajo el No. 80, Tomo 26 de los Libros de Autenticaciones respectivos, en el cual se evidencia que el abogado Pedro Domingo Pallota Vásquez, inscrito en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el No. 29.211, ostenta el carácter de apoderado judicial de la sociedad mercantil Uniauto, C.A. (folio 5 y 6 vto. del expediente judicial).

En virtud de lo anterior, esta Sala concluye que efectivamente el abogado Pedro Domingo Pallota Vásquez, antes identificado, subsanó la omisión en que incurrió al no presentar el escrito del recurso contencioso tributario acompañado del instrumento poder del cual se pudiera desprender la representación que se atribuía. Por lo tanto, se desecha la denuncia de ilegitimidad del apoderado judicial de la empresa contribuyente, hecha valer por el representante del Fisco Nacional y, en consecuencia, se revoca la sentencia apelada, en lo que respecta a este punto. Así se decide.

3.- Del fondo controvertido

Decidido lo anterior, corresponde revisar el alegato de fondo planteado por el representante del Fisco Nacional, referente a que el cálculo de las sanciones impuestas por incumplimiento de deberes formales relativos al manejo de los Libros de Compras y Ventas y la extemporánea presentación de la declaración y pago del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, debe hacerse por cada mes calendario.

En este sentido, sostiene que el período de imposición del referido impuesto corre entre las fechas de apertura y cierre de manera mensual, y que cada vez que se configure el incumplimiento, éste debe ser sancionado de manera individual, ya que la ley establece ese período de imposición.

Por su parte, el apoderado judicial de la contribuyente argumenta que en caso de incumplimiento de deberes formales en diferentes períodos de

imposición, deberán agruparse en un solo ejercicio económico desde la apertura hasta el cierre del ejercicio, porque lo contrario implicaría que *“ésta (sic) contravención o infracción se interrumpiese dentro de cada lapso de tiempo, y se materializara nuevamente su comisión al inicio de cada período de imposición”*. Agrega, que tal incumplimiento no se renueva automáticamente *“ya que los datos omitidos en los libros a que hace referencia la representación fiscal a través del Acta corresponden a una situación de hecho de tracto sucesivo o conjuntivo, es decir, aquellas que ocurren dentro de un cierto lapso de tiempo, de donde el hecho generador nace cuando se configura el hecho completo, es decir, al final de la situación y no en su comienzo”*.

En este sentido, la recurrida concluyó que *“es evidente que la conducta infractora de la recurrente, a pesar de ser sucesiva en los períodos fiscales investigados, no puede calificarse, tributariamente hablando, de reiterada, y, en base a ello, considerarla como circunstancia agravante”*.

Así las cosas, esta Sala advierte que en el presente caso debe determinarse la forma y alcance del período de imposición del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, para así poder establecer la forma de aplicación de las sanciones previstas en los artículos 104, 106 y 108 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente *rationae temporis*, a la contribuyente Uniauto, C.A.

En este sentido, esta Alzada considera oportuno ratificar el criterio adoptado en su sentencia N° 00877 de fecha 17 de junio de 2003 (Caso: *Acumuladores Titán, C.A.*), reiterado en un caso similar al de autos en sentencia N° 00474 de fecha 12 de mayo de 2004 (Caso: *Tuboacero, C.A.*), en el que se estableció lo siguiente:

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

Como norma rectora de nuestro sistema tributario, en segunda reforma se promulgó el Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable al caso sub júdice ratione temporis, el cual establece en su Sección Primera, las Disposiciones Generales, contenidas en el Título III, de las Infracciones y Sanciones, Capítulo I Parte General, regulatorias de estos ilícitos tributarios; en cuyo artículo 71 dispone que:

‘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 Unico: 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 Sala).

En virtud de la posición asumida en el fallo precedentemente citado, esta Alzada considera que en el caso de incumplimiento de deberes formales, por parte de los contribuyentes del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, durante diferentes períodos impositivos, debían agruparse las sanciones a que haya lugar dentro del ejercicio fiscal anual de la sociedad mercantil contribuyente, ya que de conformidad con el artículo 71 del Código Orgánico Tributario aplicable al caso de autos, en concordancia con el 99 del Código Penal, cuando exista una conducta continuada o repetida, es de obligatorio proceder, según las reglas del concurso continuado previstas en el Código Penal, que a los sólo efectos

de la pena, dichos incumplimientos se consideran como un delito único, entendiendo que a los demás efectos, el tratamiento que se le dará será de varios delitos en concurso legal.

Por todas estas razones, la multa determinada por la Administración Tributaria de conformidad con los artículos 104, 106 y 108 del Código Orgánico Tributario de 1994, por incumplimiento de deberes formales atinentes al manejo de los Libros de Compras y de Ventas exigidos por la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y su Reglamento, y con relación a la presentación de la declaración y pago del aludido tributo de forma extemporánea, debe ser calculada como una sola infracción, en los términos del dispositivo del artículo 99 del Código Penal, por no tratarse de incumplimientos autónomos. En consecuencia, resulta forzoso para esta Sala declarar improcedente el alegato de fondo planteado por la representación del Fisco Nacional. Así se decide.

Con base en lo anterior, esta Sala declara parcialmente con lugar la apelación interpuesta por la representación del Fisco Nacional contra la sentencia N° 798, dictada el 29 de junio de 2000 por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas y, en consecuencia, se revoca el pronunciamiento emitido con relación a la presunta ilegitimidad del apoderado judicial de la contribuyente y se confirma el resto de la aludida

sentencia así como la declaratoria de nulidad de la resolución impugnada y de las planillas de liquidación correlativas emitidas con base en ésta. Así se declara.

VI

DECISIÓN

En virtud de lo anteriormente expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** la apelación interpuesta por el abogado Carlos Luis Contreras Quiroz, actuando con el carácter de representante judicial del **FISCO NACIONAL**, antes identificado, contra la sentencia N° 798, dictada el 29 de junio de 2000 por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por el abogado Pedro Domingo Pallota Vásquez, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad mercantil **UNIAUTO, C.A.**, antes identificado, contra la Resolución N° MH-SENIAT-HGJT-A-129 de fecha 4 de febrero de 1999, dictada por la División de Recursos Administrativos y Judiciales de la Gerencia Jurídico Tributaria, del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). En consecuencia, se **REVOCA** del fallo apelado el pronunciamiento relativo a la presunta ilegitimidad del apoderado judicial de la contribuyente, y se **CONFIRMA** el resto de la aludida sentencia, así como la declaratoria de nulidad de la resolución impugnada y de las planillas de liquidación emitidas con base en ésta, en los términos expuestos en la presente decisión.

Publíquese, regístrese y notifíquese. Devuélvase 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 diez (10) días del mes de agosto del año dos mil cinco (2005). Años 195° de la Independencia y 146° de la Federación.

La Presidenta

EVELYN MARRERO ORTÍZ

La Vicepresidenta,
YOLANDA JAIMES
GUERRERO

Los Magistrados,
LEVIS IGNACIO ZERPA

HADEL MOSTAFÁ PAOLINI

EMIRO GARCÍA ROSAS

Ponente

La Secretaria (E),
SOFÍA YAMILE GUZMÁN

**En once (11) de agosto del año dos mil cinco, se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 05567.**

La Secretaria (E),
SOFÍA YAMILE
GUZMÁN