

UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO  
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO  
AREA DE DERECHO  
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

**EL DELITO CONTINUADO**

**Su Aplicabilidad en el Régimen Sancionatorio Tributario**

Trabajo Especial de Grado, presentado  
como requisito parcial para optar al  
Grado de Especialista en Derecho  
Financiero.

Autor: Ellen Susana Morales Lodis

Asesor: Migderbis Morán Chirinos

Caracas, 03 de marzo de 2008

**UNIVERSIDAD CATOLICA “ANDRES BELLO”  
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO  
AREA DE DERECHO  
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**APROBACIÓN DEL ASESOR**

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana Abogada Ellen Susana Morales Lodis para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: Especialista en Derecho Financiero; Considero que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Caracas, a los 03 días del mes de marzo de 2008.

---

Migderbis Ramón Morán Chirinos  
CI.

**UNIVERSIDAD CATOLICA “ANDRES BELLO”  
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO  
AREA DE DERECHO  
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**APROBACIÓN DEL JURADO**

En el carácter de Jurado del Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana Abogada Ellen Susana Morales Lodis para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: Especialista en Derecho Financiero; Considero que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Caracas, a los 03 días del mes de marzo de 2008.

## INDICE GENERAL

|                                                                                        | Pág. |
|----------------------------------------------------------------------------------------|------|
| APROBACION DEL ASESOR                                                                  | ii   |
| APROBACION DE JURADO EXAMINADOR                                                        | iii  |
| INDICE GENERAL                                                                         | iv   |
| RESUMEN                                                                                | vi   |
| INTRODUCCION                                                                           | 1    |
| EL DELITO EN EL DERECHO PENAL                                                          | 5    |
| Elemento objetivo del delito                                                           | 7    |
| Elemento subjetivo del delito                                                          | 10   |
| EL SISTEMA SANCIONATORIO TRIBUTARIO                                                    | 16   |
| El ilícito tributario                                                                  | 18   |
| Naturaleza jurídica del ilícito tributario                                             | 19   |
| Multa y defraudación                                                                   | 25   |
| Teoría de la responsabilidad objetiva                                                  | 31   |
| Teoría de la responsabilidad subjetiva                                                 | 33   |
| EL CONCURSO DE DELITOS EN EL SISTEMA PENAL Y<br>EN EL SISTEMA SANCIONATORIO TRIBUTARIO | 37   |
| El concurso real de delitos                                                            | 37   |
| El concurso ideal de delitos                                                           | 39   |
| El delito continuado                                                                   | 39   |
| El delito continuado en el derecho sancionatorio tributario                            | 43   |
| EL DELITO CONTINUADO COMO FIGURA APLICABLE A<br>SANCIONES DE TIPO TRIBUTARIO           | 47   |

|                                          |    |
|------------------------------------------|----|
| Criterio del Tribunal Supremo e Justicia | 47 |
| Criterio de la Administración Tributaria | 49 |
| Conclusiones                             | 53 |
| BIBLIOGRAFIA                             | 59 |

**UNIVERSIDAD CATOLICA “ANDRES BELLO”  
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO  
AREA DE DERECHO  
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**EL DELITO CONTINUADO**

**Su aplicabilidad en el régimen sancionatorio tributario**

Autor: Ellen Susana Morales Lodis  
Asesor: Migderbys Morán Chirinos  
Fecha: Marzo, 2008

**RESUMEN**

Recientemente los Tribunales de la República con base en lo establecido en el artículo 79 del Código Orgánico Tributario y argumentando que no existe en materia tributaria una norma que regule la calificación de los ilícitos tributarios, cuando se presenta una conducta continuada, han asumido como aplicable en materia tributaria la figura del delito continuado propia del derecho penal, por lo que surge la necesidad de analizar a través de un estudio monográfico a nivel descriptivo la aplicabilidad, legalidad y conveniencia en la adopción definitiva de este criterio.

**Descriptores:** concurso de delitos, delito continuado, concurso real, concurso ideal, concurrencia de infracciones, multas, contravenciones, resolución criminal, culpabilidad, antijuridicidad, tipicidad, imputabilidad.

## **Introducción**

En el sistema impositivo, el Código Orgánico Tributario recoge la potestad sancionatoria de la Administración indicando que “las sanciones, salvo las penas restrictivas de libertad, serán aplicadas por la Administración Tributaria, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables” . De esta manera, el legislador deja a la Administración Tributaria la persecución y sanción de ciertos tipos de conductas antijurídicas.

En el ejercicio de las facultades de fiscalización o verificación que legalmente han sido atribuidas a la Administración Tributaria, podría suceder que en un procedimiento administrativo seguido a un sujeto pasivo, se observen distintos supuestos de hecho subsumibles en distintas normas tributarias que al ser infringidas acarrear la imposición de sanciones, caso en el cual el Código Orgánico Tributario ordena que su cálculo se realice tomando en cuenta lo establecido en el artículo 81 de ese Código, figura adoptada en el derecho tributario que se traduce en la acumulación de las sanciones perpetradas y que se corresponde con la figura que el Derecho Penal ha definido como concurso real de delitos.

El cálculo de las sanciones en materia tributaria ha sido un aspecto dentro del derecho tributario sustantivo que no había sido punto de controversia para los tribunales de la República; sin embargo, en los últimos años tanto los tribunales contenciosos tributarios como la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, han venido adoptando un criterio según el cual no existe en materia tributaria una norma que regule la calificación de los ilícitos tributarios, cuando se presenta una conducta continuada o repetida, por lo cual y tomando en cuenta lo dispuesto en el artículo 79 del Código Orgánico Tributario vigente, estiman que al

no tratarse de incumplimientos autónomos, debe aplicarse la figura del delito continuado, y en consecuencia ordenan el cálculo de las distintas sanciones como una sola infracción.

La adopción de este criterio, ha sido cuestionada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), como órgano encargado de la recaudación de los tributos que constitucionalmente han sido atribuidos al Poder Nacional, ya que siendo el órgano ejecutor de los preceptos establecidos en el Código Orgánico Tributario, para el caso de la existencia de conductas repetidas o continuadas, su cálculo es realizado atendiendo a lo establecido en el segundo aparte de su artículo 81.

Conforme al criterio jurisprudencial enunciado, es aplicable a ilícitos tributarios la figura del delito continuado propia del Derecho Penal, la cual considera como un solo hecho punible las distintas violaciones de la misma disposición penal, aunque hayan sido cometidas en diferentes fechas, siempre que se hayan realizado con actos ejecutivos de la misma resolución, debiendo indicarse que adicionalmente el artículo 99 del Código Penal, determina un aumento de la misma en un tercio de su cuantía.

Por ello surge la necesidad de estudiar cómo puede aplicarse la figura del delito continuado propia del derecho penal en el sistema sancionador tributario, para lo cual será necesario adoptar una posición en cuanto a la aplicación o desaplicación que debería realizarse del criterio asumido por el Tribunal Supremo de Justicia.

Así, se pretende refutar la procedencia de la aplicabilidad de esa figura propia del Derecho Penal a sanciones administrativas aplicables por incumplimientos de naturaleza tributaria, tomando en cuenta que su adopción traería consigo por una parte la pérdida del efecto aleccionador que se busca con la imposición de sanciones en esta área del Derecho y, por otra, un impacto dentro de la



planificación de las políticas fiscales que realiza el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Igualmente se busca promover el restablecimiento de la situación legal en la cual, el cálculo de las sanciones tributarias sea realizado como en principio se concibió conforme a lo establecido en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario, en los casos que concurran en una actuación fiscal dos o mas ilícitos tributarios.

Adicionalmente, con los resultados de la investigación se espera complementar lo que hasta ahora ha sido estudiado en el sistema sancionatorio tributario, que principalmente se circunscribe a la naturaleza de los ilícitos tributarios, el concurso de infracciones, la pena fiscal.

A fin de realizar el estudio sobre la aplicabilidad del delito continuado a sanciones tributarias continuadas o repetidas, se estudiarán ciertos elementos presentes en el delito penal y su presencia en los ilícitos tributarios, su naturaleza jurídica, las decisiones adoptadas por el Tribunal Supremo de Justicia, el criterio asumido por la Administración Tributaria con ocasión a estas sentencias y así poder determinar si su adopción por el máximo Tribunal es procedente y, de serlo, si se ha realizado hasta la fecha de manera debida.

Aun cuando ciertos autores enuncian y desarrollan dentro de los elementos del delito a la acción, la tipicidad, la antijuridicidad, la imputabilidad, la culpabilidad, las condiciones objetivas de punibilidad, este trabajo desarrollará solo sus elementos esenciales, dentro de los que están la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad como elemento subjetivo del delito, ello a fin determinar si de igual forma se encuentran presentes en los ilícitos tributarios.

En cuanto al análisis a realizar de los aspectos indicados precedentemente entre los cuales se encuentra la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios, los elementos del delito, la autonomía del derecho tributario, así como otros puntos

que deben ser conocidos a fin de abordar el tema planteado, debe indicarse que algunos de ellos por si solos podrían ser concebidos como título de un trabajo especial de grado y en cuanto a otros no existe consenso respecto a su aplicación, por lo que se pretende revisarlos para finalmente elaborar algunas observaciones en cuanto al objeto de estudio.

Por otra parte debe indicarse que el método para concretar el proyecto de investigación sobre la aplicabilidad de la figura del delito continuado en el régimen sancionatorio tributario estará basado en una investigación analítica y de desarrollo conceptual, atendiendo a una amplia revisión bibliográfica.

## **CAPITULO I**

### **El delito en el derecho penal**

#### **A. El delito en su aspecto positivo.**

##### **1. Concepto de delito.**

El Código Penal Venezolano no trae una definición de delito en su articulado, sin embargo podría definirse como los actos u omisiones tipificados en la ley cuya configuración acarrea la imposición de una pena.

Desde el punto de vista formal Arteaga define al delito como el hecho previsto expresamente como punible por la ley (Art.1), esto es, como el hecho que la ley prohíbe con la amenaza de una pena. En el plano sustancial el mismo autor ha definido al delito como un hecho que en si mismo o por su forma, lesiona intereses fundamentales de la sociedad, intereses que se consideran básicos para la existencia, conservación y desarrollo del conglomerado social.<sup>1</sup>

Para Fernández el delito es un hecho jurídico, en cuanto acontecimiento al que el derecho atribuye consecuencias jurídicas (penas y medidas de seguridad, responsabilidad civil). Pero ese hecho no es natural sino humano, porque solo la conducta (activa o pasiva, positiva o negativa, acción u omisión) del hombre

---

<sup>1</sup> Arteaga, A. (2006). *Derecho Penal Venezolano*. México: Mc Graw-Hill Interamericana. (Pág. 114)

puede llegar a constituir delito y fundamentar la imposición de una sanción criminal.<sup>2</sup>

Grisanti ha preferido formular un concepto jurídico del delito indicando que es un acto típicamente antijurídico, culpable e imputable a un hombre y castigado con una pena, mas ampliamente castigado con una sanción penal.<sup>3</sup>

El delito, en su totalidad y en su esencia, es un hecho penalmente antijurídico, pero cabe la posibilidad de distinguir un aspecto objetivo de la antijuridicidad (el delito como hecho lesivo dañoso) y un aspecto subjetivo de la antijuridicidad (el delito como hecho culpable) con relación a los dos aspectos o elementos que conforman el contenido del delito.<sup>4</sup>

El elemento objetivo del delito, el hecho externo que se ajusta al modelo legal, es contrario a la norma. Algunos hablan en este sentido de una antijuridicidad objetiva, pero parece más correcto hablar, como han observado ciertos autores, de un aspecto objetivo de la ilicitud o de la antijuridicidad que constituye la esencia del delito. Y el elemento subjetivo, la actitud psicológica o la voluntad que determina el hecho, es también contrario a la norma, es decir culpable. El aspecto subjetivo de la antijuridicidad.<sup>5</sup>

De lo anterior se denota que el delito es una conducta humana a la cual el derecho atribuye consecuencias jurídicas por lesionar intereses esenciales de la sociedad, en donde se evidencian fundamentalmente un elemento objetivo constituido por un hecho externo contrario a la norma y un elemento subjetivo que viene dado por la voluntad del agente para perpetrar un hecho también contrario a la norma.

---

<sup>2</sup> Fernández, J (1998) *Derecho Penal Fundamental*. Colombia: Editorial Temis S.A (Pág.163)

<sup>3</sup> Grisanti, H (2006) *Lecciones de Derecho Penal*. Venezuela:Editorial Melvin (Pág. 78)

<sup>4</sup> Arteaga, A. Op.cit. pág.119.

<sup>5</sup> Ibid. Pág. 119.

## **B. Elemento objetivo del delito.**

### **1. Tipicidad.**

Para Grisanti la tipicidad es un elemento del delito que implica una relación de perfecta adecuación, de total conformidad entre un hecho de la vida real y algún tipo legal o tipo penal.

Continúa el autor indicando que se entiende por tipo legal, la descripción de cada uno de los actos (acciones u omisiones) que la ley penal considera delictivos. Por ejemplo: el tipo legal del hurto es el siguiente: “el que se apodere de una cosa mueble ajena quitándosela sin el consentimiento de su dueño del lugar donde se hallaba, para aprovecharse de ella, será castigado” con tal pena; la descripción del hurto, constituye el tipo legal del hurto, y así en general, es tipo penal o legal, cada una de las descripciones de los actos que la ley penal considera delictivos, punibles y acarrear, por tanto, la aplicación de una sanción de carácter penal.<sup>6</sup>

La exigencia de que el hecho sea típico constituye, como señala Rodríguez Mourullo citado por Alberto Arteaga, el precipitado técnico de la vigencia del principio de legalidad y la verificación de ese carácter sirve de fundamento a la consideración del hecho como dañoso o injusto, lo que no quiere decir que lo sea en verdad, ya que la constatación de la tipicidad no supone necesariamente la afirmación del carácter ilícito del hecho<sup>7</sup>.

Y en cuanto a la función de la tipicidad en la teoría del delito, asimismo, se han operado algunos importantes cambios, desde una concepción meramente

---

<sup>6</sup> Grisanti, H. Op.cit. pág.111

<sup>7</sup> Arteaga, A. Op.cit. pág.147.

descriptiva, objetiva y neutra del tipo hacia una concepción que reconoce elementos normativos y subjetivos en el tipo y que vinculan la tipicidad con la antijuridicidad.<sup>8</sup>

## **2. La antijuridicidad.**

Es un elemento del delito que implica una relación de contradicción entre un acto de la vida real, por una parte, y las normas objetivas que integran el derecho positivo vigente en una época y en un país determinado, por la otra parte.<sup>9</sup>

Además de típico el hecho debe ser dañoso u objetivamente antijurídico, lo que implica la valoración del hecho como contrario a la norma, en el sentido de tratarse de un hecho lesivo del interés o bien jurídico protegido. Por lo que respecto al contenido de la antijuridicidad sigue apuntando Arteaga, éste se concreta en la lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos protegidos por la norma.<sup>10</sup>

La antijuridicidad se presenta como el elemento valorativo de la acción que presumiblemente, dado su carácter típico, resulta actual o potencialmente en forma concreta, lesiva de bienes jurídicos. Es en este sentido que FERNÁNDEZ CARRASQUILLA citado por Carlos Weffe la entiende como “la concreta referencia al núcleo valorativo de los tipos penales, siempre supeditada, como emanación del principio-garantía de reserva legal punitiva, a la tipicidad. Así, no basta que la acción haya sido identificada-por medio de la taxatividad legal penal- como una violación humana susceptible de dañar o poner en peligro al bien jurídico de que se trate, sino que-en todo caso- las exigencias de contingencia, mínima intervención y última ratio implican que-además- la acción haya dañado

---

<sup>8</sup> Ibid. Pág. 147.

<sup>9</sup> Grisanti, H. Op.cit. pág.121.

<sup>10</sup> Arteaga, A. Op.cit. pág.120.

efectivamente, o haya puesto en peligro concreto, al bien jurídico; esto es, que el acto sea antijurídico o contrario al Derecho.<sup>11</sup>

Hechas las consideraciones precedentes en cuanto a los elementos objetivos del delito, Grisanti expone la posición sostenida por dos penalistas españoles: José Arturo Rodríguez Muñoz y Luís Jiménez de Asúa, posición que estima correcta en materia de tipicidad y de sus relaciones con la antijuridicidad. Sostienen que la tipicidad cumple una función de conocimiento y de concreción de la antijuridicidad a los efectos penales; de conocimiento, en el sentido ya indicado por Max Ernesto Meyer, vale decir, que si un acto es típico, es posible e incluso probable que ese acto sea también antijurídico, probable pero no seguro, porque en la realización de ese acto típico puede existir una causa de justificación que excluya la antijuridicidad del acto típico. Pero, al menos, la tipicidad de la conducta nos pone sobreaviso en lo que respecta a la antijuridicidad del acto, es decir, que si el acto es típico, es posible pero no seguro que, además de típico, sea antijurídico y es por eso que se dice que la tipicidad de la conducta, crea una presunción *iuris tantum* de la antijuridicidad, por cuanto admite prueba en contrario; y de concreción, porque la tipicidad concreta aquellas porciones de antijuridicidad que tienen trascendencia desde el punto de vista penal. Es decir, una función de concreción de la antijuridicidad a los efectos penales, en el sentido de que la tipicidad, por medio de los tipos legales, de los moldes delictivos, va delimitando aquellos actos antijurídicos que tienen relevancia en el Derecho Penal y que acarrearán por tanto una sanción penal.<sup>12</sup>

Villegas, al tratar el tema de la antijuridicidad considera la existencia de dos caracteres, uno la objetividad ya que a su entender, lo que caracteriza a la antijuridicidad no es el elemento subjetivo de la culpabilidad, sino el elemento objetivo de la contrariedad con el derecho, y otro relacionado con la materialidad

---

<sup>11</sup> Weffe, C . Antijuridicidad material y derecho penal tributario: el caso de los ilícitos formales relativos a la facturación el en impuesto al valor agregado (2007). **Cuestiones actuales de derecho tributario**. Caracas: FUNEDA.

<sup>12</sup> Grisanti, H. Op.cit. págs.113 y 114

de la contradicción ya que la antijuridicidad tiene materia propia que consiste en el ataque de un interés prevaleciente en el conflicto de intereses jurídicos según el derecho positivo, por lo que la disposición del legislador, castigando o estableciendo una sanción de otra índole para una determinada conducta, implica una declaración genérica de antijuridicidad, la cual, puede ser excluida por circunstancias de excepción enunciadas expresamente en el derecho positivo y extraídas del principio del interés prevaleciente en el conflicto concreto.<sup>13</sup>

## **C. Elemento subjetivo del delito.**

### **1. La culpabilidad.**

Es el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica<sup>14</sup>.

La culpabilidad consiste esencialmente, en el reproche que se dirige al individuo por haber observado un comportamiento psicológico contrario al deber, por haberse determinado a un socialmente dañoso en contra de las exigencias de la norma que le imponía adecuar su conducta a sus prescripciones. Ello quiere decir que la culpabilidad supone un comportamiento psicológico, una voluntad que es valorada por el derecho como contraria al deber, como voluntad que no debía ser y no simplemente como voluntad del hecho ilícito.<sup>15</sup>

Existen dos teorías que desarrollan a la culpabilidad como elemento del delito. La teoría sicologista según la cual para configurar la culpabilidad basta que exista de parte del sujeto el conocimiento de los alcances de la acción, consistiendo la

---

<sup>13</sup> Villegas,H (1993) *Regimen Penal Tributario Argentino*. Buenos Aires: Ediciones Depalma pags 113 a 114

<sup>14</sup> Ibid. Pág. 187.

<sup>15</sup> Arteaga, A. Op.cit. pág.210.



culpabilidad exclusivamente en la referencia síquica del sujeto a cierto acontecimiento externo de una persona<sup>16</sup>.

Según ella, la culpabilidad tiene un fundamento puramente psicológico, que se desarrolla de acuerdo con el concepto de conocimiento y voluntad que dominan en el autor del acto al momento de la ejecución. Existe la culpabilidad penal si el autor del acto la ejecuta voluntariamente o en forma culposa<sup>17</sup>

La teoría normativa de la culpabilidad se estructura científicamente en Alemania, básicamente por obra de Reinhard Frank, quien parte, para su análisis y construcción del concepto, de la importancia del papel que juegan las circunstancias en que el sujeto actúa en orden a disminuir o agregar la culpabilidad o inclusive para excluirla<sup>18</sup>

De acuerdo con esta teoría, la esencia de la culpabilidad reside en “la posibilidad de haber obrado de diversa manera en el caso judicial”. Por tanto, para el normativismo, la culpabilidad comprende mucho más de lo exigido por el psicologismo, ya que fuera del dolo o la culpa, abarca todo lo necesario para caracterizar como normal o anormal el proceso de motivación que condujo al autor a la situación de dolo o culpa. Se incluye, pues, en la teoría normativa, el carácter y los motivos del autor.<sup>19</sup>

Para Weffe la culpabilidad es un concepto netamente normativo, sin negar los indiscutibles elementos del orden psicológico que la conforman, lo cual nos enlista en la concepción normativa de la culpabilidad. En su opinión, la culpabilidad se resume en la reprochabilidad del comportamiento antijurídico del sujeto consciente y libre que, pudiendo actuar de conformidad con el derecho, dirigió su

---

<sup>16</sup> García, H ( 1985) *Derecho tributario penal* . Buenos Aires: Depalma. pág. 176.

<sup>17</sup> Mendoza, J (1989) *Curso de derecho penal venezolano* (13ª. Ed). Caracas: El cojo c.a. pág. 199.

<sup>18</sup> Arteaga, A. Op.cit., pág. 208 y 209.

<sup>19</sup> Grisanti, A .Op.cit., pág. 188.

voluntad hacia el hacer ilícito despreciando así el mandato coercitivo de la norma jurídica.

Así, manifiesta el autor que la culpabilidad no implica únicamente elementos psicológicos; el hecho de que exista un nexo conductual entre el autor y el hecho incriminado no implica que exista culpabilidad. La culpabilidad requiere una referencia a la norma, a la valoración que el legislador ha hecho de esa conducta como contraria al interés social y que, por ello, es susceptible de reproche por el juez.

Dicho esto, sostiene que la culpabilidad puede ser definida como la reprochabilidad del comportamiento antijurídico del sujeto consciente y libre que, pudiendo actuar de conformidad con el derecho, dirigió su voluntad hacia el hacer ilícito despreciando así el mandato coercitivo impuesto por la norma jurídica.<sup>20</sup>

En esencia y sin entrar a realizar un estudio exhaustivo de la teoría del delito, podría indicarse que la descripción de un acto u omisión contrario a los bienes jurídicos tutelados serán entendidos como un tipo penal cuyo incumplimiento o desconocimiento acarreará la imposición de una pena o una sanción. Aunado a ello, si esa omisión u actuación perpetrada al valorarse es contraria a los bienes jurídicos tutelados por el derecho, constituirá un hecho típico antijurídico, el cual si además fue ejecutado de manera consiente se reputará como un delito conforme a los presupuestos objetivos y subjetivos que el Derecho Penal observa.

---

<sup>20</sup> Weffe, C. Notas sobre la concepción normativa de la culpabilidad y su aplicación al derecho penal tributario (2006) . ***Temas de derecho penal económico***. Caracas:Universidad Central de Venezuela.pag. 543 y 544.

## **a. El dolo.**

El dolo es la voluntad consiente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley prevé como delito<sup>21</sup>

Acordes todos los autores en que el dolo presupone culpabilidad en cuanto no es más que una de las formas de ésta, va de suyo que lleva implícita por parte del autor del acto antijurídico la conciencia de la criminalidad de éste.<sup>22</sup>

Afirma Arteaga que el dolo representa la expresión más típica, más completa y mas acabada de las formas en que puede presentarse el nexo psicológico entre el autor y su hecho. Constituye, como dice Bettiol, la forma de realización normal del hecho, en el sentido de que todos los delitos pueden ser dolosos.

Continúa indicando que la esencia del dolo, pues, radica en la intención. Y ésta, surge del concurso del entendimiento y de la voluntad hacia un determinado fin y, en particular, como un esfuerzo de la voluntad hacia el delito. Por tanto, en la noción de dolo, haciéndola consistir, en su esencia, en la intención, entran a formar parte de ella dos elementos fundamentales, esto es, la conciencia o previsión de hecho y la voluntariedad del mismo, por lo cual también podemos definir el dolo como la conciencia y la voluntad del hecho descrito como punible. Y ambos elementos deben necesariamente concurrir.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Ibid. Pág. 192.

<sup>22</sup> García, H. Op.cit., pág. 179.

<sup>23</sup> Arteaga, A. Op.cit., pág. 222 y 223.

## **b. La culpa.**

Existe culpa cuando, obrando sin intención, pero con imprudencia, negligencia, impericia en la profesión, arte o industria o por inobservancia de los reglamentos, órdenes o instrucciones, se causa u ocasiona un resultado antijurídico previsible y penalmente castigado por la ley. De esta definición se desprende que la categoría de los delitos culposos está formada por los conceptos de imprudencia, negligencia, impericia en la profesión, arte o industria e inobservancia de los reglamentos, órdenes o instrucciones.<sup>24</sup>

Bien puede decirse que la esencia de la culpa está precisamente en la voluntaria inobservancia de todas aquellas normas de conducta (expresadas o derivadas de la práctica común) que imponen al hombre que vive en sociedad obrar con prudencia y diligencia, en forma tal de evitar determinados resultados de daño o de peligro para los intereses jurídicos protegidos. La culpa consiste en la violación de la obligación de diligencia y prudencia que nos imponen determinadas normas. Concebida de esta manera la culpa, ella implica un reproche que se dirige al sujeto por el comportamiento psicológico contrario a determinadas normas de prudencia y diligencia, contrario a las exigencias impuestas al sujeto por el ordenamiento jurídico.<sup>25</sup>

Así, la culpa propiamente dicha, junto con el dolo, constituye una de las dos variables de la culpabilidad, presupuesto de la responsabilidad y elemento tipificante del delito penal.<sup>26</sup>

Las consideraciones precedentes vienen a constituir las distintas cognotaciones que el delito en el Derecho Penal abarca, debiendo tenerse en cuenta que para su

---

<sup>24</sup> Grisanti, A. Op.cit., pág. 201.

<sup>25</sup> Arteaga, A. Op.cit., pág. 253.

<sup>26</sup> García, H. Op.cit., pág. 187.

perpetración debe existir adecuación entre un tipo legal y una conducta que debe ser contraria a la ley, es decir antijurídica. La conducta desplegada, constituye un comportamiento contrario al deber, la cual puede ser asumida por el sujeto de manera consiente, caso en el cual se estaría frente a una conducta dolosa o sin intención pero con imprudencia, negligencia, impericia o por inobservancia de los reglamentos, órdenes o instrucciones, donde a diferencia, sería catalogada como culposa pero igualmente punible.

Los elementos indicados, constituyen supuestos que deben presentarse para la configuración del delito como hecho propio del derecho penal; sin embargo, en materia tributaria, aun cuando ciertos elementos como la tipicidad se configuran sin duda alguna en los ilícitos tributarios, respecto a otros existen opiniones divergentes, motivo por el cual y en virtud del análisis que se efectúa, se hace necesario el estudio de la naturaleza del ilícito tributario y de la presencia al momento de su configuración del elemento subjetivo antes enunciado.

## CAPITULO II

### El sistema sancionatorio tributario

#### A. Autonomía del Derecho Penal Tributario.

Antes de realizar alguna consideración respecto a la naturaleza del ilícito tributario y las teorías que han sido elaboradas para su estudio, es apropiado hacer ciertas observaciones en cuanto a la autonomía del derecho tributario.

Este tema ha sido desarrollado por García, quien al hablar de la autonomía del derecho tributario frente al derecho civil indica que siguiendo la línea de Jarach, y aclarando que se trata del derecho tributario sustantivo o material <sup>27</sup>.

Así indica que el Derecho tributario tiene 1. **autonomía orgánica**: a) porque es derecho público y el derecho civil no es en todo su contenido derecho común, al cual sí se subordina el derecho tributario; b) porque la fuente de las obligaciones es distinta. La voluntad de las partes o la ley en el derecho civil y el poder coactivo del Estado (poder tributario) en el derecho tributario.

c) porque el acto jurídico reglado por el derecho civil sólo vale como presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria que considera su naturaleza económica; d) porque es diferente causa-motivo (la causa-fuente es la señalada en b) de la obligación tributaria de la obligación civil. En la primera, es la obligación ético-política del individuo de contribuir a subvenir las necesidades del Estado en la

---

<sup>27</sup> García, H (1996) *La Autonomía del Derecho Tributario*. Argentina: Ediciones Depalma pág. 60 a 64

medida de su capacidad contributiva, y en la segunda, la licitud del consentimiento o interés de las partes, o la ley, según el caso.

2. Tiene **autonomía teleológica**: e) porque tiene fines propios (crear y aplicar tributos) que no están en otras ramas del derecho, pero que no son opuestos a los fines del derecho común, dada su raíz constitucional. Tiene **autonomía dogmática y constitucional**: f) porque no se atiene a los conceptos del derecho privado, pudiendo crear figuras tributarias distintas a él, debiendo en tal caso precisar sus conceptos propios, señalando los elementos de hecho contenidos en ellos, pero cuando utiliza conceptos de otra disciplina jurídica debe precisar su alcance y atenerse a él g) en caso de silencio de la ley fiscal no hay que recurrir necesariamente a los principios del derecho privado (art. 11, ley 11.683)<sup>28</sup>

En adición a lo anterior el derecho tributario tiene métodos propios de interpretación, pudiendo optar por efectuar una interpretación económica de la norma donde debe prevalecer la intención económica que se persigue con el hecho, lo que escaparía de los métodos jurídicos tradicionales de interpretación, establecidos en el Código Civil.

El mismo autor indica que las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo en 1956, declararon: 1) El derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho, porque se rige por principios propios y con institutos, conceptos y objetos también propios. 2) Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios, señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y, cuando utilice los de otras disciplinas, precisar el alcance que les asigne. 3) En la precisión de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tener en cuenta, y siendo *ex lege*, dicha obligación no debe ampliar por vía de integración el campo de aplicación de la ley. 4) La

---

<sup>28</sup> Ibid. Pág 63 y 64

aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías del orden constitucional.<sup>29</sup>

## **B. El ilícito tributario.**

El término “ilícito” engloba todas las conductas antijurídicas en el ámbito tributario, con lo cual se evita, de inicio, su desdoblamiento en delitos, figura propia del ámbito penal, e infracciones o contravenciones administrativas. Todo ello sin desconocer que en el derecho positivo, ya se trate de legislación nacional o comparada, se los ubica en una u otra categoría. O aun si encuadrar metodológicamente el antijurídico, se utiliza indistintamente dichos vocablos (delitos, infracciones, contravenciones) como sinónimos<sup>30</sup>

Desde el punto de vista sustancial, la infracción tributaria es aquella conducta que, a juicio del legislador, compromete los fines del Estado y exige como respuesta una sanción.

Desde el punto de vista estrictamente fenoménico, la infracción tributaria es un hecho jurídico ilícito.

Desde el punto de vista dogmático- jurídico, la infracción tributaria es una conducta típica para la cual el legislador ha previsto una sanción.

Finalmente indica Rinthá dentro de estas definiciones que desde el punto de vista puramente formal –básicamente descriptivo-, la infracción tributaria es toda acción

---

<sup>29</sup> Ibid. Pág. 64 y 65

<sup>30</sup> Gurfinkel, L. (1990). *ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*. Argentina: Depalma. Pág. 1.



legalmente descrita como incumplimiento de las obligaciones tributarias, cuya consecuencia es una sanción también prevista legalmente.<sup>31</sup>

La infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales. La naturaleza jurídica de la infracción tributaria ha sido motivo de discusión doctrinal, y de allí la falta de acuerdo sobre la ubicación científica del derecho penal tributario<sup>32</sup>

En el mismo orden de ideas, sostiene Rinthá que la ilicitud consiste en la omisión de los actos ordenados y en la ejecución de los actos prohibidos por el ordenamiento jurídico.<sup>33</sup>

## **1. Naturaleza jurídica del ilícito tributario.**

En cuanto a este tema, la doctrina ha desarrollado distintas teorías entre las que se encuentran la penalista, administrativista y la tributarista, las cuales serán brevemente desarrolladas.

La teoría tributarista según lo expone García parte de tres conceptos principales: a) que el derecho tributario es autónomo b) que existe una especificidad y unicidad del ilícito fiscal que, sea o no una rama independiente del derecho tributario, constituye un aspecto del derecho tributario, que tiene por objeto tipificar las infracciones que se originan en el incumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios y en la regulación de sus sanciones; c) que es un derecho sancionatorio, no resarcitorio, por lo cual no pierde cierta filiación con el derecho

---

<sup>31</sup> Rinthá, S. (1997). *De la infracción tributaria y sus sanciones*. Colombia: Instituto colombiano de derecho tributario .Pág. 30.

<sup>32</sup> García, H (Comp.) *Tratado de tributación* (Vol. 2) (Tomo 1) Buenos Aires: Editorial Astrea. Pág.432.

<sup>33</sup> Rinthá, S. Op.cit., pág. 29

penal común, cuyas normas le son aplicables en caso de existir “lagunas” en el derecho penal tributario sobre un tema determinado.<sup>34</sup>

Por su parte, Fonrouge indica que las sanciones fiscales ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tiene un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir las transgresiones y no para reparar daño alguno, como bien se ha dicho, de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circunscrita a la ilicitud contemplada en el Código Penal. No se rigen por las normas de éste, pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse “derecho penal administrativo” o “derecho penal económico”, cuya autonomía científica resulta inadmisibile.

Adicionalmente indica el autor que en consecuencia, las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al llamado derecho penal administrativo (o y, por supuesto, tampoco al llamado derecho administrativo penal, si se prefiere) ; ni cree que puede constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario. Consideramos que, simplemente, *constituyen un capítulo del derecho tributario*, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente pero, concibiéndolo al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica-ilícito fiscal- y no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal, que corresponderían al caso de dolo o fraude, y de sanciones administrativas en el supuesto de infracciones formales, sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de unas y otras.

Esta interpretación, agrega el autor, coincide con recomendaciones aprobadas en las Terceras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en

---

<sup>34</sup> García, H. Op.cit., pág. 38.

San Pablo en 1962. Las recomendaciones 1 del tema III fue la siguiente: “El ilícito tributario y sus sanciones integran el derecho tributario”; y la 7 consignaba: “Para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a las instituciones, principios y conceptos propios o del derecho tributario y, en su defecto, a los principios generales del derecho en materia punitiva.”<sup>35</sup>

En la misma línea interpretativa Rinthá, ubica a Godoy, quien a manera de conclusión expresa:

- a) tanto el deber jurídico, el acto antijurídico y la sanción resultante de las normas jurídicas tributarias deben considerarse concordantemente como tributarios;
- b) deben desecharse las posiciones que mientras por un lado consideran a la obligación tributaria, sin embargo califican al acto antijurídico y a la sanción respectiva, como penales, administrativas o económicas;<sup>36</sup>
- c) todos los actos antijurídicos y las sanciones que resulten de las leyes tributarias *deben ser considerados, de acuerdo con el apartado a, como tributarios* ya sea que se relacionan con las obligaciones materiales o con las formales;
- d) si valoramos al derecho tributario como autónomo, tal posición debe ser no solamente mantenida con respecto al derecho civil, al derecho comercial o al derecho administrativo, sino también con respecto al derecho penal;
- e) los principios y los institutos del derecho penal sólo pueden aplicarse en el derecho tributario, *cuando las leyes tributarias expresamente se refieran a ellos*, analógicamente como se ha establecido con respecto a los principios y a los institutos de las demás ramas jurídicas<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Fonrouge, C (1987) **Derecho Financiero** (Vol.2, 4º ed). Argentina: Ediciones Depalma Pags 676 a 679.

<sup>36</sup> Rinthá, S Op.cit., págs 111

<sup>37</sup> Ibid. pág 112

Para quienes se inclinan por la teoría penalista, el ilícito tributario y sus sanciones son parte del Derecho Penal, independientemente que se encuentren tipificadas en leyes especiales.

Afirman que las infracciones tributarias constituyen ilícitos del derecho penal, ya sea porque los bienes jurídicos protegidos (administración tributaria y renta fiscal) resultan comprendidos dentro de los bienes tutelados por el derecho penal, o bien porque el castigo derivado de la comisión de tales transgresiones aparece como una sanción eminentemente penal, puesto que tiende a herir al infractor en su persona (arresto) o patrimonio (multa y clausura). En consecuencia, para quienes se enrojan en esta postura resultan plenamente aplicables los principios generales del derecho penal a las infracciones de naturaleza tributaria<sup>38</sup>

García se inclina por esta teoría por razones jurídicas y por motivaciones propias de política jurídica, ya que el carácter penal que hace aplicable a los ilícitos tributarios los principios del Código Penal, significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones, y por ende a los responsables de aquellas y pasibles de éstas, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean al debido proceso penal<sup>39</sup>.

Por otra parte, la teoría administrativista de la naturaleza del ilícito tributario fue formulada por James Goldchmidt, quien sostenía que los ilícitos tributarios son de naturaleza administrativa y, por ende, no les resultan aplicables los principios del derecho penal común. Dicha separación entre la rama pena y administrativa conllevan a postular la existencia de los siguientes principios especiales aplicables a las infracciones tributarias en lo atinente a la antijuridicidad, culpabilidad y responsabilidad:

---

<sup>38</sup> Diez, H. et al. (2001) *El ilícito en la Ley de Procedimiento tributario nacional*. Argentina: Errepar pàg 6.

<sup>39</sup> García, H. Op.cit., pàg 64.

- 1) Los ilícitos fiscales son eminentemente objetivos, no requiriendo la presencia del elemento subjetivo (dolo o culpa).
- 2) Se trata de ilícitos de omisión, ya que implican el incumplimiento de un deber administrativo.
- 3) Admiten la responsabilidad penal de las personas jurídicas.<sup>40</sup>

Sobre la naturaleza de los ilícitos tributarios Villegas asume una posición, según la cual, el derecho penal general admite una clara división según la naturaleza jurídica sustancial de los ilícitos contenidos. Advierte una clara tendencia a transformar los ilícitos tributarios más graves en delitos, lo cual se materializa mediante la incorporación lisa y llana de las figuras al ámbito del Código Penal, o asignando a la regulación del ilícito tributario el carácter de ley penal especial complementaria del Código Penal, mediante la creación de delitos dolosos reprimidos con prisión.

Añade el autor que todo ilícito tributario (delictual o contravencional) entra dentro de un derecho penal tributario de más amplia concepción, que es básicamente penal y que tiene de tributario el hecho de que los ilícitos están referidos a tributos.

Continúa afirmando que la aplicabilidad de la parte general del Código Penal y de sus conceptos y definiciones de la parte especial que sean pertinentes, es obvia en el derecho penal tributario delictual, salvo disposiciones de la ley específica en cuanto a alguna de sus regulaciones. En materia de derecho penal contravencional, la parte general del Código Penal y sus conceptos, instituciones y definiciones, rigen subsidiariamente respecto a todos los términos penales que adopta la ley reguladora de las infracciones contravencionales sin darles un contenido particularizado. Así, por ejemplo, al tratar la infracción contravencional

---

<sup>40</sup> Díez, H. et al Op.cit., pág 5.

se puede mencionar conceptos como fraude, error excusable, concurso, complicidad, reincidencia, etc; cuando eso ocurre tales conceptos deben ser interpretados tal cual los define el Código Penal, si la solución no es congruente con la especialidad del derecho penal tributario, dicha regulación debe ser modificada legislativamente<sup>41</sup>.

Sobre los postulados en los cuales se fundamentan las teorías de la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios, Gurfinkel señala que es innegable la autonomía orgánica del derecho tributario, que permite que éste tenga estructuras jurídicas distintas de las del resto del derecho, y su autonomía conceptual que le autoriza a definir determinadas figuras jurídicas en términos específicos. A ello agrega que a los fines de la interpretación de las normas tributarias penales, habrá que atender en primer término al hecho de que estamos en la esfera del derecho tributario, que en virtud de su autonomía responde a principios que le son propios, por lo cual también resulta aplicable la metodología específica. Pero además, por tratarse de la aplicación de sanciones de “tipo penal” corresponderá la aplicación (o integración) de principios comunes al derecho penal, en la medida en que no se opongan a la finalidad de las normas cuya violación es penada por el derecho tributario penal.

Esto implica que tanto las infracciones formales (consideradas “contravenciones” para la tesis dualista) como las infracciones materiales, deben ser analizadas con los mismos criterios interpretativos, por responder a principios que les son comunes, salvo que las leyes vigentes dispusieran lo contrario.<sup>42</sup>

Realizadas las consideraciones precedentes pareciera que al pronunciarse sin mayor discusión sobre la autonomía del derecho tributario como parte del derecho financiero respecto a las otras ramas del derecho, debería existir consenso al indicar que su autonomía viene dada respecto a todos los elementos que lo

---

<sup>41</sup> Villegas, H. Op.cit. págs 37 a 39

<sup>42</sup> Gurfinkel, L (1990) *Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771* Buenos Aires:Ediciones Depalma. pág 42 y 43

conforman, dentro de los cuales se encuentra el régimen sancionatorio, por lo que sería contradictorio afirmar que el derecho tributario goza de autonomía y el derecho penal tributario forma parte del derecho penal.

Así, habría igualmente que aseverar que los postulados de otras ramas del derecho (dentro de los que se encuentra la figura del delito continuado) sólo podrían aplicarse cuando efectivamente exista un vacío en la legislación especial que regula la materia y siempre que no contradiga al sistema normativo en el cual se pretenda aplicar, por lo que en consecuencia comparto los argumentos de la teoría tributarista en cuanto a la naturaleza de los ilícitos tributarios.

## **2. Multa y defraudación.**

En el Código Orgánico Tributario los ilícitos tributarios o infracciones quedaron clasificados en los siguientes tipos punibles: i) ilícitos formales ii) ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas y de percepción iii) ilícitos materiales iv) ilícitos sancionados con penas privativas de libertad, de los cuales se hará referencia principalmente a los formales, materiales y dentro de los sancionados con penas privativa de libertad a la defraudación.

Cuando se habla de ilícitos formales se incluye todo incumplimiento a los deberes formales exigidos a los contribuyentes y responsables del pago de la obligación tributaria, que han sido establecidos en las normas tributarias; como ilícitos materiales se encuentran esencialmente aquellos relacionados con el pago de los tributos, la devolución o el reintegro de los mismos.

En cuanto a los ilícitos formales se ha dicho que debe tenerse en cuenta que en la relación jurídica tributaria, la obligación de pagar un impuesto constituye un deber material, mientras que el deber de brindar y conservar información y documentación así como el de cumplir con determinadas pautas para el

organismo recaudador verifique, fiscalice, determine y recaude los tributos son deberes formales, cuya observancia tiene como finalidad el correcto y justo cumplimiento de los deberes formales.

Por ello, la conducta antijurídica reprimida por el régimen sancionador formal se refiere al incumplimiento de las obligaciones impositivas formales, es decir aquéllas pautas o deberes de acción que rigen el comportamiento del contribuyente frente al organismo fiscal.<sup>43</sup>

A ello agregan que las infracciones formales generalmente constituyen ilícitos de peligro, pues al contrario de lo que sucede con los ilícitos de daño-infracciones materiales-, la acción que los configura es capaz de poner en peligro al bien jurídico tutelado sin llegar a dañarlo. Esto significa que no requieren un resultado posterior para que se las considere configuradas, sino que simplemente basta con la constatación de la acción comisiva u omisiva del sujeto.<sup>44</sup>

Dicho esto debe indicarse que los deberes formales y materiales aun cuando unos están dirigidos a todas las obligaciones accesorias que el sujeto pasivo a efectos de contribuir al control fiscal se encuentra constreñido a cumplir y otros directamente relacionados con el cumplimiento sustancial del deber de contribuir con las cargas públicas, coinciden en que su incumplimiento acarrea la imposición por parte de la Administración Tributaria de una multa pecuniaria.

La multa pecuniaria es la medida impuesta como consecuencia de una falta, ya sea delictiva, administrativa, o por incumplimiento contractual, es quizá la que prima al momento de establecer una sanción, por varios motivos, porque el daño causado es patrimonial en la mayoría de los casos, por lo que resulta de mayor

---

<sup>43</sup> Diez, H. et al Op.cit. pág 11.

<sup>44</sup> Ibid. Pág 12.



eficacia de cara a su reparación, por cuestiones de competencia e imposibilidades de aplicación en todos los niveles de gobierno<sup>45</sup>

En el supuesto de las sanciones tributarias, nos encontramos ante el ejercicio de potestades administrativas de autotutela en su modalidad de tutela reduplicativa o en segunda potencia, caracterizada por el papel especial que la Administración tiene en Derecho Continental, ya que no necesita acudir al Juez para castigar los incumplimientos de deberes y obligaciones de tal carácter.<sup>46</sup>

En cuanto a los ilícitos materiales para su configuración debe necesariamente existir una conducta antijurídica descrita por la normativa legal así como también un efectivo perjuicio fiscal, no resultando para la consumación de los mismos la tentativa ni la mera transgresión sino la efectiva lesión al erario público, razón por la cual son denominadas también de daño.

Continúan indicando que a diferencia de las infracciones formales, donde la ejecución de la falta o la realización de la contravención conforman en principio el arquetipo reprochable, en los ilícitos materiales surgen como requisitos indispensables para la configuración de la conducta punible, tanto la existencia de la transgresión como el resultado concreto del ocultamiento de la obligación sustancial derivado del accionar, es por ello que reciben el nombre de infracciones sustanciales.<sup>47</sup>

Por su parte el Código Orgánico Tributario establece que incurre en defraudación el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o para una tercera persona un enriquecimiento indebido que sea superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T). De la redacción puede observarse que su configuración se

---

<sup>45</sup> Crespo, M (2006). *La potestad sancionadora de la administración tributaria*. Caracas: Editorial jurídica venezolana. pág. 250 y 251

<sup>46</sup> Morillo, A (1996) *Las sanciones tributarias*. España: Tirant lo blanch. Pág 157.

<sup>47</sup> Díez, H. et al Op.cit.,pág. 18 y 19.

encuentra condicionada a un supuesto objetivo, ya que, aun cuando se corresponda a cabalidad el supuesto de hecho con el tipo descrito en la norma, si el enriquecimiento indebido obtenido por el sujeto pasivo, no es superior a 2.000 U.T, no sería procedente la pena privativa de libertad y por ende se trataría de un ilícito material, el cual como se indicó precedentemente es sancionado con una multa pecuniaria.

La defraudación como inducción en error a la Administración Tributaria, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, obteniendo para si o para un tercero un enriquecimiento indebido superior a determinada cantidad (dos mil unidades tributarias) (2000 U.T), a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo. Como requisito para que exista defraudación tributaria deben concurrir: La presencia de dolo, o la intención de cometer delito, la obtención de un enriquecimiento indebido en beneficio propio o de un tercero a expensas del fisco, que dicho enriquecimiento sea superior al monto de todas las liquidaciones o devaluaciones defraudadas un año.<sup>48</sup>

Igualmente es menester señalar, que el Código Orgánico Tributario establece que los procedimientos de los ilícitos sancionados con pena privativa de libertad serán conocidos por la jurisdicción penal ordinaria, por lo que aun tratándose de un ilícito tributario, escapa de la tutela de la administración tributaria, diferenciándose de los ilícitos formales y materiales, para cuya persecución es éste el órgano competente.

### **C. La Culpabilidad en el derecho sancionatorio tributario.**

En la configuración de las infracciones tributarias o de los que llamamos ilícitos tributarios, se controvierte si debe o no darse para su tipificación la culpabilidad

---

<sup>48</sup> Morillo, A., Op.cit. pág. 234.

como presupuesto de la responsabilidad. Así señala García que el delito penal es un acto antijurídico y culpable, se discute en el derecho tributario penal si la infracción fiscal es culpable (o lo que es lo mismo, subjetiva por configuración del dolo o culpa propiamente dicha) o si es objetiva.<sup>49</sup>

Continúa indicando el autor que concebido el ilícito fiscal como un todo orgánico e indivisible, el concepto de infracción adquiere un carácter genérico que incluye verdaderos delitos fiscales (defraudación, omisión u ocultación deliberadas, etc) y reales contravenciones o infracciones formales que impide generalizar la doctrina de la subjetividad; aparte de que en ciertos delitos fiscales de real gravedad, se impone la presunción de responsabilidad que debe destruir el imputado.<sup>50</sup>

En este tema Prías señala que en la teoría del ilícito tributario, es necesario señalar que el juicio de culpabilidad de la conducta implica la determinación del conocimiento o entendimiento por parte del agente de la norma tributaria que conlleva el contenido del tipo, pero también, de la configuración de la omisión al cumplimiento de la obligación tributaria como un comportamiento punible de carácter delictual.<sup>51</sup>

Respecto a ello, indica Gurfinkel que en esta materia rige, en general, idéntico criterio respecto a la intencionalidad que en el derecho en general, y más específicamente, en el derecho penal, esto es, que probada la existencia del elemento material del cual sea dable inferir la existencia del elemento subjetivo con base en presunciones legales o judiciales, corresponde a la parte imputada demostrar, mediante prueba a su cargo, la inexistencia de este último.<sup>52</sup>

Ahora bien, en cuanto a las infracciones formales, Gurfinkel indica que la exigibilidad de la intencionalidad se reduce sensiblemente respecto de las figuras

---

<sup>49</sup> García, H. Op.cit.,pág. 196.

<sup>50</sup> Ibid. pág. 695 y 696.

<sup>51</sup> Prías, J (2004). *El ilícito tributario ante el derecho penal*. Colombia: Ediciones doctrina y ley LTDA. pág. 81.

<sup>52</sup> Gurfinkel, L Op.cit.pág. 113.

dolosas y culposas. Pero que se reduzca, no quiere decir que desaparezca por completo. Comprobado un incumplimiento formal, no resulta superfluo el juzgamiento en punto a la culpabilidad del imputado, como requisito previo a la sanción que se pretende aplicar.<sup>53</sup>

Respecto a la existencia de dolo o culpa en los ilícitos tributarios Moreno expone que en el campo de la tributación, esos conceptos jurídicos son válidos cuando analizamos el hecho ilícito tributario, considerando por supuesto, que no en todos los tipos punibles se aplican con la misma rigurosidad debido a que la naturaleza de la obligación tributaria ha llevado al legislador a garantizar su cumplimiento, no solo con la amenaza sancionadora sino también con una serie de presunciones que privilegian la actuación fiscal.<sup>54</sup>

En cuanto a lo anterior, Weffe expone que naturalmente debe manifestar el mas profundo desacuerdo con la posición jurisprudencial según la cual los ilícitos tributarios, específicamente aquellos castigados con penas pecuniarias, son de responsabilidad objetiva y en consecuencia *“la sola materialización fáctica de las conductas contrarias a la obligación impuesta por ley hace que la infracción se configure, sin necesidad de verificar la intención dolosa o no del autor”* dada la proscripción en nuestro ordenamiento de los ilícitos de responsabilidad objetiva, ex artículo 49, numeral 2 de la Constitución.<sup>55</sup>

De ello se denota que parte de la doctrina es conteste en afirmar que el elemento culpabilidad no se encuentra presente en todos los ilícitos tributarios en la misma medida y adicionalmente los tribunales aún cuando no de manera pacífica, se han pronunciado sobre la ausencia del elemento subjetivo como presupuesto necesario en los ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias; sin embargo los Tribunales de la República, frente a incumplimientos repetidos de

---

<sup>53</sup> Ibid págs. 114 Y 115.

<sup>54</sup> Moreno, A. El ilícito tributario en la legislación venezolana (2006). *Temas de derecho penal* económico. Caracas:Universidad Central de Venezuela. pág.500.

<sup>55</sup> Weffe. Op.cit pag. 555.

disposiciones de contenido tributario, los han calificado no como varias infracciones tributarias, sino como una continuada, en virtud de la unicidad de la intención o designio del sujeto agente, elemento indicado precedentemente y del que sólo podría hablarse en materia tributaria si se aceptara la existencia estricta de la culpabilidad como factor determinante para la configuración del ilícito tributario.

## **1. Teoría de la responsabilidad objetiva:**

Para Villegas, la subjetividad existe en las contravenciones fiscales, pero su tratamiento es diferente del correspondiente a los delitos fiscales.

En materia delictual, indica que no es admisible que dándose en la realidad fáctica una misma conducta, resulte indiferente determinar si se obró dolosa o culposamente. En el derecho penal común, la diferente subjetividad significa el encuadramiento de la conducta a figuras delictivas diversas. En derecho penal tributario delictual, la subjetividad diferente implica que el delito esté castigado o no (será punible si se actuó con dolo, pero impune si sólo hubo culpa).

Asimismo señala que tampoco es concebible en materia de delitos fiscales que el dolo resulte presumido ante el acaecimiento de determinadas circunstancias externas y que ello traiga como consecuencia la inversión de la prueba. Será el juzgador quien deberá demostrar el dolo e investigar si existe alguna causal excluyente de tal elemento subjetivo. Ninguna obligación probatoria recae sobre las espaldas del imputado<sup>56</sup>.

El problema de la culpabilidad según indica Fonrouge, se presenta en materia tributaria, afirmando que en ciertos aspectos del ilícito fiscal, no en todos, la

---

<sup>56</sup> Villegas, H. Op.cit.pág. 123

doctrina y la legislación han evolucionado desde un concepto puramente objetivo del delito, hacia la tesis subjetivista que predomina en la actualidad; e indica que no es aventurada la opinión de Hensel al decir que uno de los grandes méritos del ordenamiento fiscal alemán fue el de haber colocado en primer plano como elemento del delito tributario, el factor subjetivo del agente, como la de Blumenstein al referirse al escamoteo (sottrazione) de impuesto en el derecho suizo. Pero estos conceptos se refieren a algunas infracciones fiscales, las más graves, las que configuran verdaderos delitos tributarios, pero no son extensibles a otras manifestaciones de ilicitud fiscal.<sup>57</sup>

Continúa el autor señalando que por análogas razones, comparte en tesis general, la doctrina de la Corte Suprema de que en materia represiva fiscal no se aplican las reglas comunes sobre responsabilidad, ya que la delictuosidad del acto se juzga en un solo aspecto formal, sin considerar intenciones, y también que la materialidad de la infracción a leyes fiscales constituye, en principio, la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia, lo que no impide admitir, por excepción, la ignorancia de las leyes como eximente. Asimismo aceptamos la interpretación de que son típicamente formales y no exige la existencia del dolo, y asimismo, que la buena fe y el carácter involuntario de ellas, como la falta de perjuicio fiscal pueden reducir su gravedad, pero no excusan el incumplimiento de la ley.<sup>58</sup>

Otros que se alinean en la tendencia objetivista son Posadas Belgrano, quien considera que debe prescindirse del elemento subjetivo, puesto que la infracción se produce simplemente cuando hay discordancia entre lo que manda la ley y la actitud del contribuyente, sea esta activa u omisiva; y Alberto Spota, para quien la directiva para aprehender el *factum* de la norma que sanciona la infracción administrativa es meramente objetiva y que, como consecuencia de ello, el dolo y la culpa no son esenciales al Derecho Penal Tributario (Gracia Belsunce, 1985:

---

<sup>57</sup> Fonrouge, G. Op.cit.pág. 695.

<sup>58</sup> Ibid. pág. 695 y 696.

198). En Europa, se pronuncian a favor de esta tendencia Fernández Cuevas y César Albiñana García-Quintana, quienes afirman tajantemente que la Ley General Tributaria española, incluso tras las modificaciones realizadas en 1985 a ese texto legal” renuncia a incorporar a su definición cualquier elemento de índole subjetivo, y así resulta que configura la infracción tributaria administrativa como un “ilícito objetivo” (Zornoza Pérez, 1992:204)<sup>59</sup>.

## **2. Teoría de la responsabilidad subjetiva.**

García comparte la tesis según la cual no hay pena sin culpabilidad en el derecho sancionatorio tributario, adicionando que en materia penal tributaria no se presume la culpa sino la inocencia y que, como consecuencia de ello, el acusante o querellante debe probar la culpabilidad del imputado y el juzgador indagarla, no correspondiendo poner al acusado la carga de la prueba de la inocencia, en virtud del principio de la inversión del *onus probandi*.<sup>60</sup>

Sin embargo, a pesar de sostener lo anterior, manifiesta que esas conclusiones sobre la inviabilidad de la responsabilidad objetiva en los delitos tributarios no empecé a que admita la pertinencia de la objetividad y su consiguiente responsabilidad en las infracciones contravencionales de naturaleza administrativa, como podrían ser los intereses resarcitorios y las multas formales. Continúa indicando que la naturaleza no penal de estas figuras ilícitas tributarias permite a su respecto tipificarlas objetivamente y atribuir autoría sobre la base de una responsabilidad objetiva, admitida en el derecho civil y en el derecho administrativo, supuestos en los cuales no se atenta al principio de que nadie

---

<sup>59</sup> Weffe, C. Op.cit.pág. 546 y 547

<sup>60</sup> García, H. Op.cit.,pág. 207

puede ser penado o condenado (en el sentido penal) por el delito de otro. Aquí no hay pena ni delito.<sup>61</sup>

Analizando lo establecido en el artículo 74 del derogado Código Orgánico Tributario, donde se establecía expresamente que las infracciones tributarias podían ser dolosas o culposas, Borges señala que lo que se quiso evitar es que una interpretación extensiva de la responsabilidad objetiva cause mayor indefensión en el contribuyente, dándole la posibilidad de ser oído.

Borges adicionalmente entiende que para los delitos tributarios se presume iuris tantum la voluntariedad (considerada un requisito mínimo indispensable para la existencia de la acción); y el dolo o la culpa, como elementos de la culpabilidad, son asuntos que tienen que ser demostrados por el instructor.

En cuanto a las infracciones agrega que si se produce movimiento corporal u omisión, se presume iuris et de iure que ha sido voluntaria, es decir se ha dado por sentada la voluntariedad, en consecuencia se presume la configuración de la acción.<sup>62</sup>

Finalmente, consideramos ilustrativo el criterio de Dino Jarach, quien postula con particular vehemencia la veracidad de la corriente subjetivista en la consideración de la culpabilidad en el Derecho Penal Tributario. En efecto, el italo-argentino señala que *“la evolución del derecho tributario es y debe ser en sentido de aceptar sin excepción el principio del derecho penal según el cual no puede haber pena sin culpabilidad en un sentido amplio, sea dolo o simple culpa”*. Sostiene Jarach que en caso de silencio normativo respecto de la aplicabilidad de la culpabilidad en un supuesto de hecho determinado, debe interpretarse que éste es un elemento necesario para la punibilidad, con la única excepción de que en forma expresa e indubitable *“el legislador ponga de relieve que el delito se*

---

<sup>61</sup>Ibid. pág. 227.

<sup>62</sup> Borges, C (1999) *Principios penales en el código orgánico tributario* Caracas: Universidad Central de Venezuela. pág 94 a 96.



*configura objetivamente con prescindencia de toda forma de culpabilidad*”, caso en el cual podrá aplicarse la pena sin reconocer la existencia de culpabilidad. Ello apareja, en su criterio, dos consecuencias fundamentales: (I) al igual que en el Derecho Penal Común, en el Derecho Penal Tributario no se presume la culpabilidad, sino la *inocencia*; y (II) es el Juez quien debe indagar la culpabilidad del agente, no debiéndose imponer en hombros del acusado la probatio diabólica de su inocencia<sup>63</sup>.

Analizando la cuestión en el campo de los distintos tipos de contravenciones fiscales, tenemos lo siguiente:

Si se trata de infracciones tributarias culposas, osea aquellas en las que basta la culpa para que la infracción sea punible (infracciones meramente omisivas de la obligación tributaria sustancial o formal), la sola materialidad fáctica de las conductas contrarias a la obligación impuesta por la ley (de abonar tempestivamente el tributo o de cumplir algún deber tributario formal), hace que la infracción se configure y que se presuma que el autor obró con la subjetividad mínima requerida (culpa por negligencia). No interesa en tal caso investigar si la conducta y motivo por determinados propósitos, dado que esa diferencia subjetiva para nada altera la tipificación de la infracción.

Continúa indicando que si se trata de contravenciones fiscales que requieren el dolo para configurarse porque la ley exige expresamente tal forma de subjetividad como elemento integrante (p.ej., la defraudación fiscal del art.46, ley 11.683), la ley describe ciertas circunstancias objetivas (v.gr., la contradicción entre las constancias de libros y documentos y los datos consignados en la declaración al fisco; art. 47. a, ley 11.683; art. 100, inc, MCTAL) que, cuando se producen en la realidad, hacen presumir que se actuó con el dolo que la figura exige. En tal caso,

---

<sup>63</sup> Weffe, C. Op.cit.pág. 549 y 550

la presunción puede ser destruida, pero mediante prueba que debe aportar el presunto infractor.<sup>64</sup>

Vistas las precisiones realizadas en cuanto a la presencia del elemento subjetivo del delito en los ilícitos de tipo tributario, es imposible adoptar una u otra teoría (responsabilidad objetiva o subjetiva) sin encontrar deficiencias, por lo que necesariamente debe observarse que este elemento se manifiesta en distintos grados dentro de toda la tipología de infracciones que conforman el régimen sancionatorio tributario, ubicándose en su mínima expresión en los ilícitos formales y en su máxima, en aquellos que de perfeccionarse acarrearán penas privativas de libertad, casos en los cuales la intencionalidad es uno de los elementos determinantes para que el Juez considere su configuración.

---

<sup>64</sup> García, H (Comp.) *Tratado de tributación* (Vol. 2) (Tomo 1) Buenos Aires: Editorial Astrea. Pág.465 y 466.

## **CAPITULO III**

### **El Concurso de Delitos en el Sistema Penal y en el Sistema Sancionatorio Tributario**

#### **1. El concurso de delitos en el derecho penal.**

Ha sido entendido como la figura jurídica que se da cuando una persona comete varios delitos constitutivos de por sí de diversas violaciones de la ley penal, sin que estén separadas tales infracciones por una sentencia firme. Como observan diversos autores, el problema aquí radica en la atribución de varias infracciones de la ley penal a una sola persona.<sup>65</sup>

Así, Villegas afirma que hay concurso delictual cuando una persona ha cometido dos o más delitos no juzgados con anterioridad, ya que si ellos han sido juzgados no se da el concurso delictual sino, bajo ciertas condiciones, la reincidencia del condenado<sup>66</sup>.

#### **1.1 El concurso material o real de delitos.**

Grisanti sostiene que hay concurso real de delitos cuando con diversos actos se infringen varias normas penales, o varias veces el mismo precepto. Agrega que

---

<sup>65</sup> Arteaga, A. Op.cit, pág. 386.

<sup>66</sup> Villegas, H.Op,cit, pág. 177

en estos casos se impondrá al sujeto activo íntegramente la pena correspondiente al delito más severamente castigado de aquellos que están involucrados en el concurso real y parcialmente la pena o penas menos severas, tras la conversión indispensable en caso de heterogeneidad de tales penas, manifestando que en esta materia prela el sistema de acumulación jurídica.<sup>67</sup>

Romero afirma que el concurso real se presenta cuando un sujeto infractor, mediante la comisión de varios hechos jurídicamente reprochables totalmente independientes entre si, infringe “varias disposiciones de la ley penal (o tributaria), “...sin que, en principio, se haya producido entre tales hechos una sentencia de condena” definitivamente firme.<sup>68</sup>

Del anterior concepto podemos extraer los elementos que, en conjunto, caracterizan al concurso real de infracciones:

- 1) Primero el sujeto debe cometer varios hechos delictivos que objetivamente puedan individualizarse y ser considerados de manera independiente.
- 2) Los hechos que componen el concurso deben configurar resoluciones diferentes de cometer los hechos delictivos, ya que de lo contrario se estaría frente a un delito continuado.
- 3) Igualmente, los distintos hechos cometidos por el infractor, deben originar la violación de varias disposiciones legales o varias transgresiones de la misma norma jurídica.
- 4) Además, no debe existir entre los hechos diferenciados, la existencia de una sentencia o resolución firme de condena, ya que de haberla, la institución jurídica

---

<sup>67</sup> Grisanti, A. Op, cit, pág. 449.

<sup>68</sup> TRIBUTUN, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias. (1999), 7, enero-junio, pág 86.

que se plantearía sería la reincidencia de infracciones, caso en el cual se desvirtuaría la existencia del concurso en estudio.

## **1.2 Concurso ideal de delitos.**

Esta forma de concurso tiene lugar cuando, como señala el artículo 98 del Código Penal Venezolano, con un mismo hecho se violan varias disposiciones legales. Se trata así de un supuesto en el cual realmente no hay una pluralidad de delitos, ya que se da un solo hecho, pero idealmente existe tal pluralidad por implicar este hecho la violación de varias disposiciones legales, esto es, por resultar abarcado el mismo hecho por diversas disposiciones que no se excluyen entre sí.<sup>69</sup>

Sobre lo indicado, García indica que este concurso delictual supone que no existe una pluralidad de delitos sino una unidad delictiva, por lo cual la imputación debe ser simple, y no plural. La aparente multiplicidad deriva de que el autor ha incurrido en violación de varias disposiciones penales, por lo que se lo hace acreedor a más de una calificación delictuosa, y este caso tiene lugar cuando entre los distintos delitos existe una relación de medio a fin, o en el caso de que, no obstante el doble o múltiple encuadramiento, no exista mas que una sola acción.<sup>70</sup>

## **B. El delito continuado.**

Hay delito continuado cuando existen varias violaciones de la misma disposición legal, realizadas con actos ejecutivos de la misma resolución criminal. El delito continuado-escribe Fontán Balestra-se caracteriza por una pluralidad de hechos

---

<sup>69</sup> Arteaga, A. Op.cit., pág. 389

<sup>70</sup> García, H. Op.cit.,pág. 344.

típicos antijurídicos y culpables, dependientes entre sí, y constitutivos en conjunto de una unidad delictiva<sup>71</sup>.

Se trata así, pues, en sustancia, de varios hechos constitutivos de diversas violaciones de la ley penal, que la ley, a los efectos sólo de la pena, considera como un delito único. Ahora bien, se entiende entonces que, a los demás efectos, se le debe dar el tratamiento de varios delitos en concurso legal. Y porqué de esta ficción radica, fundamentalmente, en la relación existente entre los hechos diversos o en la dependencia que se da entre ellos<sup>72</sup>.

En el mismo orden de ideas indica Fernández que el delito continuado es un injusto progresivo y por tanto en él se da únicamente un concurso aparente de tipos penales. La fragmentación en él tan solo una modalidad ejecutiva para un mejor aprovechamiento de la ocasión por parte del agente, que también ve en ella el calculado mecanismo para permanecer oculto o conseguir una efectividad de mayor alcance.<sup>73</sup>

### **b.1. Elementos del delito continuado.**

- Objetivamente, pluralidad de actos integrantes en una acción compleja o continuada que representan el aprovechamiento de una misma oportunidad que se prolonga o reitera, en circunstancias o modalidades similares<sup>74</sup>
- La violación de la misma disposición legal, de manera que las diversas acciones deben constituir cada una de ellas el mismo hecho delictivo.

---

<sup>71</sup> Grisanti, A. Op.cit., pág. 453.

<sup>72</sup> Arteaga, A. Op.cit. pág.393.

<sup>73</sup> Fernández, J Op.cit., pág. 432

<sup>74</sup> Ibid. pág. 432.

- Que tales violaciones se hayan realizado con actos ejecutivos de la misma resolución, requisito éste de gran complejidad en su interpretación, con el cual nuestra ley exige, para que opere la ficción del delito continuado, que los diversos hechos sean el fruto de la misma resolución y que aparezcan como unificados por tal resolución, esto es como las diversas etapas de un solo proyecto, plan o designio criminal. De esta forma, se da esta ficción cuando en el caso concreto aparecen subordinados los diversos hechos a una sola determinación, designio o plan criminal, de manera tal que esas violaciones, a pesar de su autonomía externa y culpabilista, se encuentran hilvanadas por la influencia que es capaz de desarrollar el designio o resolución única.<sup>75</sup>

El elemento mas discutido para que se configure el delito continuado es el interno. Así señala Velásquez que un amplio sector doctrinario de orientación italiana acude a criterios como la “unidad de designio” -denominado por algunos expositores hispanos como unidad de propósito-, que la redacción del art. 81.2 CP designa como un mismo designio criminoso, aunque también en el pasado se ha hecho referencia a la “unidad de resolución” (en realidad un concepto semejante al del dolo).

Conforme a lo anterior, afirma el autor que la figura del delito continuado requiere un “dolo global o conjunto” (plan preconcebido), o sea, una verdadera unidad de finalidad, en otras palabras: es indispensable un designio único a manera de verdadera abrazadera que permita aglutinar los diversos actos en una acción o conducta.<sup>76</sup>

En desarrollo de los elementos que esencialmente deben presentarse para la configuración del delito continuado puede sustraerse de fallos emanados de tribunales penales, entre el cual debe destacarse el emitido el 13 de diciembre de

---

<sup>75</sup> Arteaga, A. Op.cit. pág.396.

<sup>76</sup> Velásquez, F (2003) *El delito continuado en el código penal peruano* (libro en Línea). Consultado el 17 de junio de 2007 en: [www.unifr.ch/derecho/penal/anuario/03/velazquez.pdf](http://www.unifr.ch/derecho/penal/anuario/03/velazquez.pdf).

1996 por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia de la República de Costa Rica, cuando desarrolla los elementos del delito continuado para así diferenciarlo del concurso material de delitos indica, que la persecución de una misma finalidad debe distinguirse de la mera resolución de cometer una cadena de hechos homogéneos, pues tal resolución no basta para fundamentar el elemento subjetivo del delito continuado, si falta en ellos un mismo “para qué” y un total programa del cual los actos sean de ejecución.

Sigue el fallo indicando que lo anterior resulta claro si se considera que el delito continuado debe ser necesariamente doloso, ya que el autor debe tener conocimiento y voluntad de realizar una pluralidad de delitos de la misma especie, que persigan una misma finalidad de tal manera que los actos individuales se expliquen solo como una realización sucesiva del todo querido unitariamente<sup>77</sup>

Resulta oportuno destacar según Fernández, cuáles son los requisitos fundamentales que deben presentarse para la configuración del delito continuado, que el delito continuado puede darse de una de estas formas:

1) Lesión progresiva de un mismo bien jurídico por medio de varios actos que se realizan en unidad de acontecimiento (caso de unidas contextual de acción). Nadie pone en duda que se trata de supuestos de delito unitario. Ejemplos: el ladrón toma sucesivamente varios objetos del mismo o distinto dueño, en la misma ocasión, sin solución de continuidad.

2) Ejecución escalonada de la lesión de un mismo bien jurídico por medio de actos recurrentes que responden a un plan unitario previamente trazado (casos de dolo conjunto o global), siempre que de otra parte concurren ciertas características objetivas como la similitud del modo ejecutivo y de oportunidad, la

---

<sup>77</sup> Sentencia de la Sala tercera de la corte suprema de justicia de la República de Costa Rica, Nro 787-F del 13 de diciembre de 1996. Consultado el 10 de mayo de 2007 en [w.w.w.poder-judicial.gov.cr](http://w.w.w.poder-judicial.gov.cr).



no interrupción del nexo de continuidad o el transcurso de lapsos temporales relativamente breves.<sup>78</sup>

3) Aprovechamiento, una y otra vez, de una oportunidad prolongada o reiterativa, sin previa planeación de la totalidad (caso de dolo continuado).

4) Empresas criminales lucrativas y unitarias a costa de un número independiente o reiterado de víctimas (supuestos de delito masa)<sup>79</sup>.

## **1. El delito continuado en el derecho sancionatorio tributario.**

Sobre la base de la autonomía estructural u orgánica del derecho tributario, que permite que éste tenga contenidos o estructuras jurídicas distintas de las del resto del derecho y, asimismo, de la autonomía dogmática conceptual que admite que una rama autónoma del derecho tenga conceptos o definiciones propias para determinadas figuras jurídicas distintas de las que asigna el resto del derecho y además, en atención al precepto positivo del art. 4 del Código Penal, que declara aplicable sus principios a todas las leyes especiales, salvo disposiciones contrarias, es que en materia de concurso de infracciones tributarias se aplican reglas distintas de las que hemos visto en el derecho penal común.<sup>80</sup>

Hay delito continuado cuando la misma defraudación fiscal, determinada por el mismo hecho infraccional, se repitiere en mas de un oportunidad, caso en el cual le corresponderá la pena del art. 46 de la ley 11.683 sin que la ley prevea agravante alguno por el hecho de la reiteración.<sup>81</sup>

---

<sup>78</sup> Fernández, J Op.cit., pág. 434

<sup>79</sup> Ibid. pág 435.

<sup>80</sup> García, H. Op.cit.pág. 349.

<sup>81</sup> Ibid pág. 350.

Las consecuencias de la aplicación de esta construcción jurídica a las infracciones tributarias, es de gran importancia.

En primer lugar, por cuanto implica la aplicación de una sola pena, cualesquiera que hubieran sido las acciones dañosas individuales y la duración de ellas en el tiempo.

En segundo lugar, por la aplicación del principio de la ley más benigna, que puede llevar a la inaplicabilidad de la nueva legislación, en virtud del principio contenido en el art. 2 del Código Penal, según el cual si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuera distinta de la que exista al momento de pronunciarse el fallo, se aplicará siempre la ley mas benigna.<sup>82</sup>

La Unión Progresiva de Fiscales, que es una asociación profesional española en análisis de la sentencia 952/206 del 06 de octubre de ese año emitida por el Tribunal Supremo Español y en la cual se incrementó la pena del acusado al considerar cometidos cuatro delitos en vez de uno continuado como decía la sentencia de la Provincial de Madrid, señalan que se excluye con carácter general la posibilidad de aplicar el delito continuado. En el fallo 1629/2001 se afirma que "se cometerán por regla varios hechos independientes", y en la sentencia 2476/2001, se dice que la naturaleza del tipo "... da al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible, con la continuidad delictiva" y ello por razón de "... la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados..... condicionados cada uno de ellos por hechos imponibles diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso plazos de declaración y calendarios diversos....".

Sintéticamente manifiestan que para rebatir la aplicación del delito continuado se oponen dos argumentos fundamentales:

---

<sup>82</sup> Villegas, H Op.cit.pág. 186.

a) la voluntad de eludir el impuesto se ha de producir respecto a cada uno de los periodos impositivos, en los que el sujeto activo ha de manifestar un dolo específico de defraudar, sin relación alguna con el que haya manifestado en periodos precedentes, amén de que de agrupar las infracciones se produciría la ilegalidad de que determinadas cuantías defraudadas pudieran llegar a constituir delito, por su consideración conjunta, cuando se trataría de simples infracciones administrativas.

b) de estimar la continuidad delictiva se afectaría a la prescripción del delito. Admitiendo la continuidad nos encontraríamos con que no sería aplicable el plazo prescriptivo de cuatro años vigente en derecho tributario, ni el de cinco años en cuanto al delito se refiere, lo que implica un evidente riesgo para la seguridad jurídica y para los derechos de los sujetos pasivos e imputados.<sup>83</sup>

Estimando los anteriores argumentos, indican que la decisión en análisis, constata que “es patente que la jurisprudencia de esta Sala nunca ha apreciado la continuidad delictiva en el delito fiscal. Es obvio y habrá que reiterarlo ahora, por constar así en el precepto, teleológicamente interpretado, que no procederá la continuidad:

1) Con relación a retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, de carácter periódico que deberá estarse a lo defraudado en cada período impositivo a efectos de integrar el delito.

2) Cuando se trate de otros tributos o conceptos impositivos que no posean el carácter de periodicidad la determinación de la cuantía defraudada a efectos de tipificación atenderá a los distintos conceptos tributarios por los que un hecho imposible sea susceptible de liquidación.<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup> Upfiscals. Unión Progresiva de Fiscales (base de datos en línea). Consultada el 20 de agosto de 2007 en : [www.upfiscals.com/info/ccandentes/cc25.htm](http://www.upfiscals.com/info/ccandentes/cc25.htm)

<sup>84</sup> Ibid.

3) De lo dicho se desprende: a) que no podrán adicionarse impuestos de la misma naturaleza, en los que la defraudación no alcance la cifra de 120.000 euros. b) tampoco podrán hacerlo, cuando las cuantías defraudadas, unas sean constitutivas de delito y otras de infracción administrativa. c) no podrán adicionarse tampoco impuestos de diversa naturaleza, cuando todos ellos o alguno o algunos, no alcancen la cuantía precisa para integrar el delito.<sup>85</sup>

De lo anterior se evidencia que para la configuración del delito continuado existen ciertos elementos que deben concurrir, entre los que han sido ubicados la existencia de un designio único, el cual se encuentra estrechamente vinculado al elemento subjetivo del delito ya analizado, el cual al estar prácticamente ausente en los ilícitos formales, traería como resultado que no se configurarían en los ilícitos tributarios con esta características los elementos necesarios para la configuración del delito continuado, ya que al faltar uno de ellos se desnaturalizaría esa figura propia del derecho penal y por ende sería imposible su aplicación.

---

<sup>85</sup> Ibid.

## **CAPITULO IV**

### **El delito continuado como figura aplicable a sanciones de tipo tributario.**

#### **A. Criterio del Tribunal Supremo de Justicia.**

Para la fecha en que surge el criterio según el cual el delito continuado es aplicable a ilícitos tributarios, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con ponencia de Levis Ignacio Zerpa, emitió un pronunciamiento en el cual se indicó que la declaración del Impuesto al Consumo Sunuario y a las Ventas al Mayor debe hacerse mes a mes, por lo que la falta de cumplimiento de los deberes tributarios, en este tipo de impuesto debe ser considerada como una falta por cada período impositivo, de allí que la multa debe ser igualmente liquidada por cada mes y no por todos los períodos impositivos considerados como uno solo.<sup>86</sup>

Luego el Tribunal Supremo de Justicia ha emitido una serie de fallos asumiendo el criterio según el cual el delito continuado es aplicable en ilícitos tributarios. El caso que ha sido tomado en cuenta en las decisiones que lo han asumido en general es Acumuladores Titán C.A., en el que se estableció con respecto a la forma de cálculo de las sanciones impuestas por incumplimiento de deberes formales que la Administración Tributaria aplicó mes a mes indicó que por mandato del artículo 71 del Código Orgánico Tributario a falta de disposiciones especiales establecidas en ese cuerpo normativo, se aplicarán supletoriamente los principios y normas del Derecho Penal compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario, por lo

---

<sup>86</sup> Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 27 de noviembre de 2001, con ponencia del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, Expediente Nro 0774, número 02816, caso Automecánica Superautos C.A.

que al no existir una norma que regule la calificación del hecho punible o ilícito tributario, cuando es producto de una conducta continuada o repetida debe procederse conforme a las reglas del concurso continuado, previstas en el Código Penal.<sup>87</sup>

Continúa la decisión analizando los requisitos de procedencia de la figura del delito continuado, prevista en el Código Penal, indicando que la doctrina nacional y extranjera 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.

Parte de ciertas características a fin de definir al delito continuado: 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.

Con fundamento en ello, la Sala advierte que en el caso al existir varios hechos, cada uno de los cuales reúne las características de la infracción única, 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. Así señala que mediante una conducta omisiva, en forma repetitiva o continuada, viene violando o transgrediendo, durante todos los

---

<sup>87</sup> Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 17 de junio de 2003 con ponencia de Levis Ignacio Zerpa, expediente 2001-0857, número 00877, Caso Acumuladores Titán C.A.

períodos la misma norma contentiva del ilícito tributario, por lo que la disposición del artículo 99 del Código Penal debe ser aplicada también en las infracciones tributarias, por lo que las multas estimadas procedentes debían ser calculadas como una sola infracción, por no tratarse de incumplimientos autónomos como erradamente lo afirmara la Administración Tributaria.

El caso indicado se presentó por una serie de sanciones impuestas por la Administración Tributaria al omitir la contribuyente Acumuladores Titán C.A., con datos en la facturación, contraviniendo las disposiciones que regulaban al Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor. Este criterio, ha sido asumido como se indicó en otros fallos, adaptándolo a incumplimientos de formalidades repetidas en distintos períodos fiscales como en los casos Marcano & Pecorari, de fecha 11 de enero de 2006<sup>88</sup>, al omitir declaraciones del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor; AINOVA C.A.,<sup>89</sup> por omitir formalidades que debían contener los libros de compras y ventas y las facturas del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor; Uniauto C.A.,<sup>90</sup> por omitir formalidades en los libros de compras y ventas del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor; Tuboacero C.A.,<sup>91</sup> por omitir igualmente formalidades en los libros de compras y ventas del impuesto indicado, Comercial Caribe por no presentar ciertas declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, entre otros.

Todas las sentencias indicadas, coinciden en el incumplimiento repetido de deberes formales; sin embargo, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en el caso REFOLIT, de fecha 26 de junio de 2007, existiendo sanciones impuestas conforme a lo establecido en el artículo 97 del

---

<sup>88</sup> Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 10 de enero de 2006, con ponencia de Emiro García Rosas, expediente Nro 2000-0688. Caso Marcano & Pecorari S.C.

<sup>89</sup> Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 05 de abril de 2006, con ponencia de Emiro García Rosas, expediente Nro 2000-0811. Caso Alnova C.A.

<sup>90</sup> Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 10 de agosto de 2005, con ponencia de Hadel Mostafá Paolini, expediente Nro 2000-1116. Caso UNIAUTO C.A.

<sup>91</sup> Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 11 de mayo de 2004, con ponencia de Levis Ignacio Zerpa, expediente Nro 2002-0197. Caso Tuboacero C.A.

derogado Código Orgánico Tributario, por haber declarado débitos fiscales exentos para los períodos impositivos comprendidos entre agosto de 1994 hasta abril de 1997, aplicó el criterio anteriormente enunciado al considerar que el comportamiento fue reflejado de manera idéntica para cada uno de los períodos investigados<sup>92</sup>.

## **B. Criterio asumido por la Administración Tributaria.**

Los representantes de la República como sustitutos de la Procuraduría General de la República y por órgano del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), al presentar los informes ante el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario, con ocasión al caso PDVSA CERRO NEGRO S.A., expediente Nro 2256, respecto a la aplicabilidad del delito continuado a ilícitos de tipo tributario indica que la aplicación de los principios que constituyen garantías del derecho penal común al ámbito del derecho sancionador tributario, tiene su justificación, en que ambos sistemas forman parte del ordenamiento jurídico del Estado, y no a que éste último constituye un capítulo de aquel, lo que lleva a considerar que no en todos los casos es posible acudir a los conceptos y normas del derecho penal común para definir el alcance o sentido de un precepto del derecho sancionador tributario.

Respecto a lo anterior sostienen que, la aplicación supletoria de un principio o norma de derecho penal en el ámbito sancionador tributario, sólo es posible, cuando no exista una disposición que regule tal situación y además cumpla con la condición de compatibilidad con la naturaleza o fines del derecho tributario tal como lo exige el artículo 79 del Código Orgánico Tributario.

---

<sup>92</sup> Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 26 de junio de 2007, con ponencia de Yolanda Jaimes Guerrero, expediente 2006-1362, número 01112, Caso RAFOLIT.



Dicho lo anterior, sostienen los representantes de la República que en el caso específico, que un sujeto incurra en la comisión repetida de un hecho infraccional, calificado como el incumplimiento de un deber formal, la regla prevista en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario, impone que se aplique una de las sanciones en su término medio y luego se proceda a sumar la mitad de las restantes, de lo que se denota la existencia del sistema de acumulación jurídica, por lo que habría una cesación expresa de la aplicación supletoria de los principios y normas del derecho penal común, en razón de que el Código Orgánico Tributario prevé una regulación especial sobre la materia.

Continúan señalando que las decisiones jurisdiccionales que adoptan el criterio relativo a la aplicación supletoria del supuesto previsto en el artículo 99 del Código Penal, incurren en la irregularidad de derivar parcialmente los efectos del concurso continuado de delitos, ya que la disposición establece que el efecto de esa figura jurídica no se limita a una simple concentración de los hechos infraccionales para que se aplique una sola pena, sino que determina un aumento de la misma en un tercio de su cuantía. Sin embargo, en las sentencias se omite la aplicación de la consecuencia que surge de lo establecido en el artículo 99 del Código Penal, lo cual constituye una abierta contravención a lo establecido en la norma que invocan como justificativo de su actuación.

Igualmente, en el informe presentado en el caso REFOLIT C.A., ante la Sala Político Administrativa, la representante de la República argumentó que las sanciones en este caso fueron impuestas conforme a lo establecido en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario, según el cual el que ocasione una disminución ilegítima de ingresos tributarios será penado con un décimo hasta dos veces el monto del tributo omitido, observándose que para la determinación de la sanción debe tomarse en cuenta el tributo omitido en cada período o ejercicio fiscal, lo que resarce el tributo que dejó de percibirse durante cada período o ejercicio fiscal, por lo que aplicar una sola sanción en virtud de lo establecido en el artículo 99 del

Código Penal se traduciría en una errada interpretación del artículo 97 del Código Orgánico Tributario.

## **Conclusiones**

Para concluir es necesario empezar indicando que para la configuración del delito como acción que lesiona los bienes jurídicos tutelados por el ordenamiento penal, debe existir una total correspondencia entre el acto perpetrado por el agente y el tipo establecido en la norma jurídica. Asimismo, debe tratarse que un hecho que al perfeccionarse contraría el deber establecido por el legislador, lesionando los intereses que al Estado como precursor del bien común le interesa salvaguardar.

Adicionalmente, el agente estando consiente de la contrariedad de su actuar con el ordenamiento jurídico preestablecido, la ejecuta bien sea de manera intencional o con imprudencia, negligencia, impericia en la profesión, arte o industria o por inobservancia de los reglamentos, órdenes o instrucciones pero cuya consecuencia será la consecución de un hecho punible.

En el presente trabajo de investigación se repasaron las teorías que han sido desarrolladas sobre la naturaleza de los ilícitos tributarios, las cuales luego de ser revisadas, permiten afirmar que su naturaleza es tributaria, ya que el derecho tributario como disciplina que integra al derecho financiero, puede crear figuras jurídicas distintas a las establecidas en otras ramas del derecho, aplicando métodos propios de interpretación que buscan el significado económico de las normas sustanciales y formales que lo conforman, así como al momento de no regular un aspecto determinado, la aplicación de otras figuras jurídicas será procedente siempre que sea cónsono con los fines y normas que establece.

Así, debemos entender que el régimen sancionatorio tributario es una fase o un aspecto del derecho tributario, que busca regular todo lo aplicable en caso de contravenir las normas sustanciales o formales, por lo que las normas penales sólo serán aplicables para llenar vacíos no establecidos y siempre que no

contraríen las disposiciones y fines que persiguen los dispositivos tributarios, dentro de los cuales se encuentran los sancionatorios con fines represivos y preventivos, por lo que debe afirmarse que tienen naturaleza penal, pero siempre entendiendo esta expresión de manera genérica y no circunscrita a lo contemplado en el Código Penal.

Como quiera que el ilícito tributario tiene naturaleza tributaria, sin embargo posee características distintas de las del derecho penal común, por lo que existen diferencias entre los elementos que configuran el delito propio del derecho penal y el ilícito tributario.

Somos conteste en afirmar, en cuanto a la tipicidad y hasta podría decirse que la antijuridicidad, son elementos que deben estar presentes en los ilícitos tributarios y de cualquier otra índole, con todas las connotaciones que los estudiosos del derecho penal han atribuido. Sin embargo, respecto a la culpabilidad a mi juicio no existe plena correspondencia entre el delito y el ilícito tributario y ello viene dado en gran medida por la naturaleza tributaria que precedentemente le atribuí.

Debe reconocerse la presencia de grados de culpabilidad dentro de los ilícitos tributarios, por lo que no podríamos afirmar su existencia en la misma medida para ilícitos formales, los cuales constituyen ilícitos de peligro respecto al bien jurídico tutelado, que requieren solo su constatación para que se consideren perfeccionados, a diferencia de los ilícitos materiales donde debe existir un efectivo perjuicio fiscal para su configuración.

No desaparece entonces completamente la intencionalidad en las infracciones formales sino que se reduce al mínimo, entendiendo que la sola materialidad fáctica de acción contraviniendo la norma tributaria, hace que la infracción se configure y que se presuma que el autor obró con la subjetividad mínima requerida.

El mayor grado de intencionalidad y en consecuencia de culpabilidad, será encontrada en las sanciones fiscales, donde el legislador para su configuración exige la presencia de ciertas circunstancias que al producirse hacen presumir que el agente actuó con el dolo requerido por el tipo jurídico, tal es el caso de la defraudación tributaria, la cual se encuentra establecida en el artículo 116 del Código Orgánico Tributario.

Por otra parte y con fundamento de las precisiones ya indicadas, al tratarse el derecho tributario de una rama autónoma del derecho, con instituciones propias como la concurrencia de infracciones establecida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario, según la cual cuando las sanciones sean iguales se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de las restantes, hace entender que esta figura debe ser aplicada con preeminencia sobre el delito continuado propio del derecho penal, ya que el vacío legal que invoca el Tribunal Supremo de Justicia para la aplicación del delito continuado con fundamento en lo establecido en el artículo 71 ejusdem, es inexistente.

En lo que se refiere al delito continuado propiamente dicho, su materialización depende de la presencia de ciertos elementos, que básicamente son la existencia de una pluralidad de actos integrantes de una acción compleja que representa el aprovechamiento de una misma oportunidad, la violación de la misma disposición legal por lo que varias acciones deben constituir cada una el mismo hecho delictivo y que los actos hayan sido realizados con actos ejecutivos de la misma resolución es decir, diversas etapas de un solo proyecto, plan o designio criminal.

Cuando se habla de un plan o designio criminal debe observarse que para la configuración del delito continuado, los actos desplegados deben ser intencionales y más que intencionales dolosos ya que solo sobre esta premisa podría hablarse de una serie de actos que persiguen la misma finalidad y que configuran una única resolución criminal.

Al momento de trasladar estos elementos al derecho tributario y en un primer orden a ilícitos formales (en su mayoría revisados por el Tribunal Supremo de Justicia y en los que determinó la existencia del delito continuado) bajo la línea interpretativa que venimos desarrollando, debemos indicar que no podría considerarse la presencia del delito continuado en ilícitos formales repetidos o continuados, ya que tal como se indicó precedentemente, se requiere la existencia de una unidad de resolución criminal, caracterizado por la existencia de dolo, el cual tal como dijimos no es un elemento que exista en ilícitos tributarios formales sino en una mínima expresión.

Incluso aun cuando en contravenciones tributarias pueda existir por parte del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria intencionalidad, podría no cumplirse con el segundo de los elementos indicados ( la violación de la misma disposición legal) ya que este tipo de ilícito ha sido definido por el legislador de manera genérica (disminución ilegítima de ingresos tributarios) lo cual podría originar que aun cuando se trate de la transgresión durante períodos consecutivos o continuados que se traducen en contravenciones, su origen sea diferentes normas jurídica tributarias.

Asimismo, debemos apoyar los argumentos utilizados por los representantes de la República para rebatir las afirmaciones realizadas por el máximo tribunal, cuando indican que las decisiones derivan parcialmente los efectos del concurso continuado de delitos, ya que el artículo 99 del Código Penal establece que el efecto del delito continuado no se limita a una simple concentración de los hechos infraccionales para que se aplique una sola pena, sino que determina un aumento de la misma en un tercio de su cuantía, de lo que se denota que el Tribunal Supremo de Justicia asume el contenido de la norma propia del derecho penal solo parcialmente.

Además, es importante destacar que las sentencias enunciadas aun cuando listan los elementos necesarios para la configuración del delito continuado y que

anteriormente se expusieron, no los desarrolla ni analiza su correspondencia con la materia tributaria y con los casos particulares sobre los cuales emite un pronunciamiento, limitándose a indicar que por tratarse de formalidades infringidas en distintos períodos fiscales procede la aplicación de una sola sanción, lo cual se traduce en una interpretación parcial o incompleta de la institución del derecho penal que decide aplicar en materia tributaria.

Sólo en un caso específico y esporádico podría hablarse de la aplicación del delito continuado en materia tributaria y este vendría dado por la existencia de defraudación en varios períodos o ejercicios continuos, siempre que los elementos objetivos que lo configuren se repitan en el tiempo, para así poder hablar de una unidad de resolución criminal, de la infracción de las mismas normas jurídicas, de la intencionalidad del infractor, es decir de la presencia de dolo, aunado a que por la especialidad de este tipo de ilícitos la observancia de la tipicidad y culpabilidad escapa de las competencias que tiene atribuida la Administración Tributaria y es el juez penal quien debe determinar la existencia de estos y de la antijuridicidad, caso cuya materialización pareciera imposible en virtud de las circunstancias tan amplias que el legislador ha previsto deben presentarse para su configuración.

De todo lo expuesto se desprende que el delito continuado propio del derecho penal común no encuentra aplicación en ilícitos de naturaleza tributaria y la aplicación que de esta institución han realizado tanto el Tribunal Supremo de Justicia como los tribunales contenciosos tributarios no ha sido la mas deseable, reproduciendo solo los efectos positivos que su aplicación conlleva, omitiendo la agravante igualmente establecida en el artículo 99 del Código Penal para los casos en que conforme a su criterio debe imponerse una sola sanción por no tratarse de incumplimientos autónomos.

Igualmente debemos destacar que tanto el Impuesto al Valor Agregado, el anterior Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, así como el

Impuesto Sobre la Renta son tributos que se caracterizan por la periodicidad, a los cuales se encuentran relacionadas muchas de las formalidades que las normas especiales en la materia les asignan a los sujetos pasivos de la obligación material, de lo que se denota que su incumplimiento debe ser considerado una falta o infracción por cada período o ejercicio impositivo, por lo que al tratarse de hechos imponibles y jurídicos autónomos no se encuentran vinculados los de un período específico con el que lo precede, es decir son totalmente independientes, pudiendo suceder que el obligado tributario cumpla con la declaración y pago del impuesto durante dos períodos consecutivos, al siguiente incumpla, para el próximo decidir cumplir con la obligación de declarar y pagar el impuesto y en el sucesivo no lo haga, rompiendo con la posibilidad de hablar de un único designio criminoso.

Es así como queda demostrada de manera general la inaplicabilidad del delito continuado en materia tributaria, siendo aplicable por la especialidad y autonomía de la materia lo establecido en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario para los casos en que en una misma actuación fiscal, sean detectadas infracciones repetidas o continuadas de la misma norma tributaria.



## BIBLIOGRAFÍA

- Arteaga, A. (2006). ***Derecho Penal Venezolano***. México: Mc Graw-Hill Interamericana.
- Borges, C (1999) ***Principios penales en el código orgánico tributario*** Caracas: Universidad Central de Venezuela.
- Celis, R (2003) ***La ilicitud tributaria y medios de extinción de la obligación tributaria***. Caracas: Ediciones librería destino.
- Crespo, M. ***La potestad sancionadora de la administración tributaria***. Caracas: Editorial jurídica venezolana.
- Diez, H. et al. (2001) ***El ilícito en la Ley de Procedimiento tributario nacional***. Argentina: Errepar.
- Fernández, J (1998) ***Derecho Penal Fundamental***. Colombia: Editorial Temis S.A.
- Fonrouge, G (1987) ***Derecho financiero*** (Vol. 2) ( 4ª. Ed) Buenos Aires: Depalma.
- García, H (1985) ***Derecho tributario penal*** . Buenos Aires: Depalma.
- García, H (Comp.) ***Tratado de tributación*** (Vol. 2) (Tomo 1) Buenos Aires: Editorial Astrea.
- García, H (1996) ***La Autonomía del Derecho Tributario***. Argentina: Ediciones Depalma.
- Grisanti, H (2006) ***Lecciones de Derecho Penal***. Venezuela: Editorial Melvin.
- Gurfinkel, L ( 1990) ***Ilícitos tributarios***. Argentina: Ediciones Depalma.
- Mendoza, J (1989) ***Curso de derecho penal venezolano*** (13ª. Ed). Caracas:El cojo c.a.

Moreno, A. El ilícito tributario en la legislación venezolana (2006) . ***Temas de derecho penal*** económico. Caracas:Universidad Central de Venezuela.

Prías, J (2004). ***El ilícito tributario ante el derecho penal***. Colombia: Ediciones doctrina y ley LTDA. pág. 81.

Revista de Derecho Tributario. (2001), 91, abril-junio.

Sentencia de la Sala tercera de la corte suprema de justicia de la República de Costa Rica, Nro 787-F del 13 de diciembre de 1996. Consultado el 10 de mayo de 2007 en [w.w.w.poder-judicial.gov.cr](http://www.poder-judicial.gov.cr)

Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa (*Caso Acumuladores Titáns, C.A*). Fecha: 17 de junio de 2003.

TRIBUTUN, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias. (1999), 7, enero-junio.

Upfiscales. Unión Progresiva de Fiscales (base de datos en línea). Consultada el 20 de agosto de 2007 en : [www.upfiscales.com/info/ccandentes/cc25.htm](http://www.upfiscales.com/info/ccandentes/cc25.htm)

Velásquez, F (2003) ***El delito continuado en el código penal peruano*** (libro en Línea). Consultado el 17 de junio de 2007 en: [www.unifr.ch/derecho penal/anuario/03/velazquez.pdf](http://www.unifr.ch/derecho penal/anuario/03/velazquez.pdf).

Villegas, H (1993) ***Régimen penal tributario argentino*** Buenos Aires: Depalma.

Weffe, C. Notas sobre la concepción normativa de la culpabilidad y su aplicación al derecho penal tributario (2006). ***Temas de derecho penal económico***. Caracas:Universidad Central de Venezuela.

