



**Universidad Central de Venezuela  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas  
Centro de Estudios de Postgrado  
Especialización en Derecho Tributario**

**Inconstitucionalidad de los Parágrafos Primero y Segundo del Artículo 94 del  
Código Orgánico Tributario.**

**Autor: Patricia Montaré  
C.I. 15.198.336  
Tutor: Silvia Herrera**

**Caracas, noviembre 2011**

**Universidad Central de Venezuela  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas  
Centro de Estudios de Postgrado  
Especialización en Derecho Tributario**

**Inconstitucionalidad de los Parágrafos Primero y Segundo del Artículo 94 del  
Código Orgánico Tributario.**

Autora: Patricia Montaré  
Tutor: Prof. Silvia Herrera  
Fecha. Septiembre de 2011

**RESUMEN**

El presente Trabajo de Grado tiene como propósito fundamental analizar si la aplicabilidad del primero y segundo párrafo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, referido a las multas expresadas en unidad tributaria o en términos porcentuales, que se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago, es inconstitucional o por el contrario, se ajusta a los extremos de ley. Para ello se establecieron los siguientes objetivos específicos: a) Analizar la Actualización Monetaria en nuestro Derecho Tributario, b) Evaluar la potestad sancionadora de la Administración Tributaria en virtud de los principios de legalidad, tipicidad e irretroactividad y c) Realizar análisis sistemático de jurisprudencia patria. Las interrogantes planteadas por la investigación fueron: ¿Qué es la Actualización Monetaria y Cuál ha sido su influencia en nuestro Derecho Tributario?; ¿Cuál es la normativa que regula la potestad tributaria del Estado Venezolano? y ¿Cuál es el criterio asumido por nuestros tribunales en sus distintas instancias?. La metodología utilizada fue de carácter cuantitativo, enmarcada en un diseño Documental, no experimental, de tipo descriptiva. Se emplearon una serie de instrumentos y técnicas de recolección de la información orientados al logro de los objetivos propuestos, utilizando técnicas como: subrayado, citas y notas de referencia bibliográfica. Se ejecutó la observación y el análisis de la diversidad de fuentes documentales existentes, en las que se evidenciaron respuestas de las variables evaluadas. Culmina este trabajo con un análisis crítico el cual permitió concluir con lo siguiente: Nuestro país posee un adecuado marco jurídico para la regulación de las sanciones, pues el legislador del 2001, previó de manera taxativa, cuál es el valor de la unidad tributaria que debe aplicarse cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria de que se trate, incurriera en ilícitos tributarios; bajo dos (2) supuestos a saber: i) que las sanciones de multas establecidas en la ley adjetiva tributaria que se hayaren expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente en unidades tributarias; y ii) que las referidas multas serán pagadas por el contribuyente utilizando el valor de la misma, cuando se materialice el cumplimiento de dicho pago. A su vez, la Administración Tributaria venezolana aplica un mecanismo del cual se vale el legislador para evitar que el transcurso del tiempo invalide o disminuya los efectos de la sanción que ha pretendido fijar como consecuencia de un ilícito tributario, sin violar principios constitucionales de la tributación, tal y como lo mencionan las sentencias emitidas por nuestro Máximo Tribunal.

## INDICE

|       |  |     |
|-------|--|-----|
| I.    | INTRODUCCIÓN   | 04  |
| II.   | JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA  | 07  |
| III.  | OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN  | 08  |
| IV.   | MARCO TEÓRICO REFERENCIAL  | 09  |
| V.    | PREGUNTAS DE LA INVESTIGACIÓN  | 13  |
| VI.   | TÉCNICA E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN | 13  |
| VII.  | CAPITULO I: ANÁLISIS DE LA ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA                      | 15  |
| VIII. | CAPITULO II: POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA       | 48  |
|       | - Antecedentes Históricos  | 49  |
|       | - Fundamentos Jurídicos  | 53  |
|       | - Responsabilidad del Contribuyente                                      | 84  |
| IX.   | CAPITULO III: ANÁLISIS SISTEMÁTICO DE LA JURISPRUDENCIA PATRIA           | 110 |
| X.    | CONSLUISIONES  | 158 |
| XI.   | BIBLIOGRAFÍA   | 163 |

## I. INTRODUCCIÓN

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), ente rector en materia tributaria a nivel nacional, tiene a su cargo ejercer el control fiscal en materia tributaria. Este ejercicio es directo y lo lleva a la práctica mediante el procedimiento de verificación y el procedimiento de fiscalización y determinación, establecidos en el Código Orgánico Tributario (COT). Esto, a fin de determinar, entre otros, el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Siendo así, una vez que exista el incumplimiento de esas obligaciones, encontramos los ilícitos tributarios tipificados en el COT, mediante los cuales el Estado ejerce el derecho de castigar *. ius puniendi.* a quienes vulneren el ordenamiento jurídico de manera que afecten bienes fundamentales de la sociedad, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 137 de la Constitución, norma rectora en materia de reserva legal.

De allí que, el ilícito tributario toca el ámbito del derecho penal, y por tanto, toca sus principios fundamentales, tales como, bien jurídico, culpabilidad, pena, tipicidad, proporcionalidad, reserva legal. Éstos son aplicables en toda su extensión al ilícito tributario, con la salvedad de las limitaciones que, constitucionalmente, impongan las leyes penales tributarias.

Es por ello que el mencionado Código en su Título III, De los Ilícitos Tributarios y de las Sanciones; Capítulo I, Parte General, Sección Cuarta de las Sanciones, artículo 94, señala específicamente las sanciones aplicables, en caso de ilícito tributario:

**%Artículo 94:** *Las sanciones aplicables son:*

- 1.- *Prisión;*
- 2.- *Multa;*
- 3.- *Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito utilizados para cometerlo;*
- 4.- *Clausura temporal del establecimiento;*
- 5.- *Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones y*

6.- *Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.*

*PARÁGRAFO PRIMERO: Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.), se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago.*

*PARÁGRAFO SEGUNDO: Las multas establecidas en este Código, expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.*

*PARÁGRAFO TERCERO: las sanciones pecuniarias no son convertibles en penas restrictivas de libertad+*

En nuestros tribunales, el artículo transcrito, específicamente la aplicación del primero y segundo párrafo, ha traído innumerables decisiones en contrario, como señala Fraga Pittaluga<sup>1</sup>: *no* hay duda que muchas decisiones han reivindicado los ideales de justicia y bien común que están en la base del Derecho y muchas son verdaderas piezas maestras de la ciencia jurídica+

Resulta pues, que el alegato más común que esgrimen los contribuyentes es que la Administración Tributaria intenta aplicar un mecanismo de indexación que persigue la reparación de un daño material que se deriva de la pérdida del valor monetario producto del sistema inflacionario, calculando la sanción desde el momento en que se cometió el ilícito y hasta que ella, en su lento actuar, determine y sancione efectivamente dicho ilícito. Según ellos, con esto ocasiona una flagrante violación de los principios constitucionales, tales como el derecho de propiedad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y certeza jurídica, solicitando la inconstitucionalidad del mismo.

Por otro lado, la Administración Tributaria se defiende alegando que no se puede afirmar que la sanción excede el ámbito de reserva legal por el efecto de la corrección monetaria aplicable, por cuanto es un mecanismo de actualización de valor monetario previsto en el Código Orgánico Tributario para ir a la par con el valor real del dinero. Asimismo, hace referencia al Decreto Ley N° 189, publicado en la Gaceta Oficial N°4.727 del 27-05-1994, mediante el cual se dictó el Código

---

<sup>1</sup> Luis Fraga Pittaluga. Principios Constitucionales de la Tributación. Caracas, 2006. Pag 7.

Orgánico Tributario y se creó la Unidad Tributaria. La referida norma estableció lo siguiente:

**%Artículo 229:** *A los efectos tributarios se crea la unidad tributaria que se fija en el monto de mil bolívares (Bs. 1000,00). Esta cantidad se reajustará a comienzos de cada año por resolución de la Administración Tributaria, previa opinión favorable de las Comisiones Permanentes de Finanzas del Senado y de la Cámara de Diputados del Congreso de la República, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el área metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, que publicará el Banco Central de Venezuela antes del 15 de enero de cada año. En consecuencia, se convierten en unidades tributarias o fracciones de las mismas, los montos establecidos en las diferentes leyes y reglamentos tributarios, con inclusión de este Código.+*

Apreciándose entonces que la unidad tributaria se puede definir como una magnitud de valor ideal, expresada en dinero de curso legal, creada por una Ley modificable por la Administración Tributaria a futuro, con base en los índices de inflación del área metropolitana de Caracas.

Igualmente manifiesta la función de la unidad tributaria como un valor objetivo que permite sustraer a la Administración Tributaria de los efectos lesivos de la inflación sobre el signo monetario, otorgando permanencia y estabilidad en el tiempo a los montos expresados en las distintas leyes tributarias, al posibilitarse su reajuste anualmente con base en los índices de medición del fenómeno inflacionario, elaborados por el Banco Central de Venezuela.

Es por ello que en el presente trabajo se pretende dilucidar la gran interrogantes ¿son inconstitucionales los párrafos primero y segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, o por el contrario su aplicación está ajustada a los extremos constitucionales?

Para ello esta investigación está estructurada en tres capítulos, en los cuales se reflejan los aspectos teóricos y metodológicos, a saber:

En el primer capítulo se elabora el marco teórico, que permite desarrollar una serie de puntos a considerar dentro de la investigación, entre los cuales se pueden

mencionar: enfoque técnico jurídico de los más elementales principios constitucionales de la tributación, ¿Qué es la Actualización Monetaria? ¿Cuál ha sido su influencia en nuestro Derecho Tributario?

En el segundo capítulo, dentro del mismo marco teórico desarrollaremos aspectos relacionados con la potestad sancionadora del Estado y cuáles son sus límites.

El tercer capítulo, tratará del análisis sistemático de las distintas sentencias que han emanado de nuestros tribunales patrios.

Finalmente, se señalarán las conclusiones las cuales están orientadas a presentar la vinculación existente entre los factores que fueron analizados en el desarrollo de la investigación.

## **II. JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA**

Tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria se ven afectados por el efecto de la inflación, definida como el aumento progresivo de los precios, siendo muy diferentes sus causas, de acuerdo a la realidad de cada país. Es indudable que la inflación causa perjuicios a los Administrados, pues sus ingresos económicos se ven mermados y a la Administración, pues debe ajustar las sanciones a valores reales para obtener una recaudación justa y poder soportar los gastos públicos.

Siendo así, se trata de justificar, de acuerdo a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en el Código Orgánico Tributario, el término de reserva legal en materia de sanciones, así como verificar el cumplimiento de los principios rectores del derecho tributario, tales como, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y certeza jurídica.

Por otra parte, es conocida la aversión que tienen los ciudadanos a pagar impuestos, y para conseguir ese propósito, se valen de distintos métodos, tanto

legales como ilegales. Es por ello que, resulta claro que hay que dotar al Estado de los medios para evitar la reducción ilegal de la carga impositiva por parte de los contribuyentes. En este sentido, la doctrina moderna se muestra abiertamente en contra del fenómeno evasivo de la obligación tributaria, defendiendo con ardor la necesidad del cumplimiento de los deberes fiscales para el sostén y progreso social.

Entonces, el resultado de la presente investigación servirá para dar una visión referente a la constitucionalidad o no de la sanción establecida en el primero y segundo párrafo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario y al estudio de los principios rectores del derecho tributario, así como determinar si el procedimiento aplicado por la Administración Tributaria es correcto.

### **III. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **Objetivo General:**

Analizar la constitucionalidad del primero y segundo párrafo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, en virtud del principio de reserva legal establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y su aplicación por parte de la Administración Tributaria.

#### **Objetivos Específicos:**

- Analizar la Actualización Monetaria en nuestro Derecho Tributario.
- Evaluar la potestad sancionadora de la Administración Tributaria en virtud de los principios de legalidad, tipicidad e irretroactividad.
- Realizar análisis sistemático de jurisprudencia patria.

#### **IV. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL:**

El marco teórico representa la explicación científica para comprender la naturaleza del hecho investigado. Es la facultad que tiene la propia investigación de sostenerse ella misma.

Se constituye en el soporte principal, pues, las teorías y el conocimiento previo formado en torno al objeto de estudio, representa el punto de apoyo inicial que sustenta el proceso metodológico del conocimiento científico.

En tal sentido, resulta válido señalar que las bases teóricas son el resultado de la selección de aquellos aspectos más relacionados del cuerpo teórico epistemológico que se asume, referidos al tema específico elegido para su estudio. De allí pues que, su racionalidad, estructura lógica y consistencia interna, va a permitir el análisis de los hechos conocidos, así como, orientar la búsqueda de datos relevantes. En consecuencia, cualquiera que sea el punto de partida, para la delimitación y el planteamiento del problema se requiere de la definición conceptual y la ubicación del contexto teórico que oriente el sentido de la investigación<sup>2</sup>.

A tales efectos, es importante sentar las bases de esta investigación la cual encuentra sus cimientos en el área tributaria y económica, en virtud del análisis que se efectuará al primero y segundo párrafo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario y su aplicación por parte del Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Es importante iniciar señalando que en Venezuela los ingresos fiscales constituyen la segunda fuente de ingreso económico del país, luego de la renta petrolera. Siendo ello así, el Sistema Tributario Venezolano, es la estructura por

---

<sup>2</sup> Miriam Ballestrini, Cómo se elabora el proyecto de investigación. Caracas. Consultores Asociados, servicio editorial. 6ta Edición, 2002, p.91 .

medio de la cual el Estado obtiene ingresos para satisfacer las necesidades públicas y cumplir con sus fines sociales y económicos.

Es por ello, que en nuestro país el Sistema Tributario encuentra sus pilares fundamentales establecidos en la Constitución Nacional, sobre las siguientes bases:

- **Legalidad**, el cual establece que no se pueden crear tributos, tasas o contribuciones que no se encuentren expresamente dispuestas en la ley.
- **Progresividad**, establece la noción de gravar con mayores impuestos a los que generen mayores rentas o ganancias.
- **Distribución de las cargas públicas**, esta norma general permite cubrir ampliamente el universo de contribuyentes o personas que deben contribuir con los gastos públicos, sin discriminación alguna. Es decir, se busca que la mayor cantidad de personas, coadyuven al Fisco Nacional.
- **No confiscatoriedad**, evita la acción mediante la cual el estado priva de manera forzada a un individuo de bienes de su propiedad.
- **Capacidad contributiva**, estipula el soporte de las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado.
- **Irretroactividad**, asegura que todas las leyes rigen hacia el futuro, excepto cuando favorezcan al infractor.

Con base en estos principios de no confiscatoriedad e **irretroactividad**, la Administración puede imponer sus sanciones, cuando ejerciendo sus facultades de verificación o fiscalización y determinación, encuentra contribuyentes que han incumplido sus deberes y han omitido el pago de sus tributos.

A los efectos de esta investigación, también se debe tomar en cuenta el aspecto económico, específicamente la inflación, es decir, *el crecimiento continuo* y

**Comentario [U1]:** Efectivamente no todos los principios mencionados, afectan el ámbito penal, sólo estos 2.

*generalizado de los precios de los bienes y servicios y factores productivos de una economía a lo largo del tiempo*<sup>3</sup>.

Ya sea que la inflación sea prevista o sorpresiva, acarrea costos y mientras mayor sea la tasa de variación de los precios mayores serán los costos. El proceso inflacionario implica, para los comerciantes, costos reales para actualizar los precios.

Según ha sido estudiado por Olivera-Tanzi<sup>4</sup>, la inflación también ocasiona costos para el fisco debido al retardo que existe entre el momento en que se realizan los gastos y el cobro de los impuestos, ocasionando a la Administración Tributaria efectos lesivos sobre el valor del signo monetario.

Entonces, la inflación va a impactar directamente sobre las sanciones que pueda aplicar el Fisco, creando una diferencia sustancial entre lo que debe percibir y lo realmente ha ingresado.

De manera que la actualización del valor de los gravámenes y sanciones es la respuesta al impacto que representa el contar con altos índices de inflación y desvalorización monetaria en la realidad económica de nuestro país. Así por ejemplo, en materia de Impuesto sobre la Renta, se han incluido disposiciones que tienden a corregir este fenómeno distorsionador, buscando mantener actualizados los valores fiscales.

Igualmente, el Código Orgánico Tributario estableció la norma del ya citado artículo 94, pues al verificarse los distintos ilícitos materiales, la Administración Tributaria impondrá sanciones expresadas en porcentajes que deben equipararse al equivalente de unidades tributarias que corresponda en cada caso, tanto al momento de la comisión del ilícito como al momento del pago, es decir es un **mecanismo del cual se vale el legislador para evitar que el transcurso del**

<sup>3</sup> <http://es.wikipedia.org/wiki/Inflaci%C3%B3n>

<sup>4</sup> <http://www.entreeconomia.com/2008/05/el-efecto-olivera-tanzi-y-la.html>

**tiempo invalide o disminuya los efectos de la sanción que ha pretendido fijar como consecuencia de un ilícito tributario**.<sup>5</sup>

Por otra parte, si bien es cierto que la inflación es un fenómeno que nos afecta a todos, aplicar el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 constituye una actualización monetaria y, la pretensión de la Administración Tributaria de cuantificar las sanciones pecuniarias con la unidad tributaria vigente para el momento en que emite el acto administrativo definitivo, mediante el cual notifica la sanción, constituye una flagrante violación del principio de irretroactividad de la ley y de la reserva legal en lo que a sanciones se refiere. Como consecuencia, habilita al Organismo Tributario para definir la cuantía de la multa aplicable, violando lo dispuesto en el artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en concordancia con el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil.

Además, nuestro Máximo Tribunal, en sentencia N° 02178 de fecha 17 de noviembre de 2004, caso: Mantenimiento Quijada, C.A, estableció que la actualización monetaria bajo el imperio del Código Orgánico Tributario de 1994, era inconstitucional. Por ende, la Administración Tributaria debía aplicar la unidad tributaria vigente al momento en que ocurrió la infracción, creando un antecedente importante en esta materia. Argumento que algunos refutan con la interpretación estricta del primero y segundo párrafo del artículo 94, pues se previó de manera taxativa cuál es el valor de la unidad tributaria que debe aplicarse cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria incurriera en ilícitos tributarios; bajo dos (2) supuestos, a saber: i) que las sanciones de multas establecidas en la ley adjetiva tributaria que se hallaren expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente en unidades tributarias; y ii) que las referidas multas serán pagadas por el contribuyente utilizando el valor de la misma cuando se materialice el cumplimiento de dicho pago.

---

<sup>5</sup> Sentencias Nros. 2813 y 01310 de fechas 27 de noviembre de 2001 y 06 de abril de 2005. Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia.

Asimismo, la Administración Tributaria no puede pretender crear un accesorio a las sanciones ya establecidas, con el pretexto de un ajuste para tratar de resarcir la pérdida de valor monetario producto del sistema inflacionario, calculado desde el momento en que se cometió el ilícito y hasta que la Administración Tributaria, en su lento actuar, determine y sancione efectivamente dicho ilícito

En consecuencia, la problemática jurídica que se ha suscitado en torno a la situación arriba planteada ha sido abundante y de absoluta relevancia, no sólo desde el punto de vista teórico sino también práctico. Es por ello que este trabajo está centrado en el estudio completo de toda esta problemática jurídica que genera la aplicación del primero y segundo párrafo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, analizando con claridad y precisión los distintos supuestos de hecho y de derecho que se derivan de ella.

## **VI.- PREGUNTAS DE LA INVESTIGACIÓN**

El presente trabajo tiene como objetivo general analizar la constitucionalidad en la aplicación del primero y segundo párrafo del artículo 94 del Código Orgánico tributario, por parte de la Administración Tributaria.

Para ello se ha estructurado la investigación en tres capítulos:

1. Analizar la Actualización Monetaria en nuestro Derecho Tributario.
2. Evaluar la potestad sancionadora de la Administración Tributaria en virtud de los principios de legalidad, tipicidad e irretroactividad.
3. Realizar análisis sistemático de jurisprudencia patria.

## **VII.- TÉCNICA E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.**

Existen muchas propuestas de clasificación de los tipos de diseños de investigación, pero de manera primaria, en relación con el tipo de datos que se

deben recolectar, éstos se pueden clasificar en diseños de campo y diseños bibliográficos. Sin embargo, es posible situar dentro de los diseños de campo otra clasificación, los no experimentales en los cuales se ubican los diseños exploratorios, descriptivos, diagnósticos, evaluativos, los causales e incluimos a los proyectos factibles, donde se observan los hechos estudiados tal como se manifiestan en su ambiente natural, y en este sentido, no se manipulan de manera intencional las variables.<sup>6</sup>

De acuerdo al objetivo que se persigue, la presente investigación se encuentra enmarcada dentro de un diseño **Documental**, no experimental, de tipo descriptiva; ya que se realizará partiendo de la consulta de fuentes bibliográficas y electrónicas.

En esta investigación será menester la recolección de información que procure respuestas adecuadas a las preguntas formuladas para este trabajo, de modo que permita concluir el logro de los objetivos propuestos. Esto comprende la lectura evaluativa, el resumen lógico y fichas de trabajo.

Del análisis progresivo de la información estudiada surgirán las conclusiones, las cuales serán evaluadas y perfeccionadas a través de un proceso de síntesis. Ésta se entenderá como la recomposición de las partes o elementos de un todo que el análisis había separado, para integrarlas en una unidad coherente y con sentido pleno, que conducirá a conclusiones finales, racionalmente fundamentadas.

---

<sup>6</sup> Miriam Ballestrini. Cómo se elabora el proyecto de investigación. Caracas. Consultores Asociados, servicio editorial, 6ta Edición, 2002, p. 131.

## **CAPITULO I**

### **ANÁLISIS DE LA ACTUALIZACIÓN MONETARIA**

La mayoría de los países hispano hablantes se enfrentan día a día con el sistema de actualización monetaria. Nuestro país no se escapa de ello, pues de alguna manera se trata de resarcir la pérdida de valor de la deuda monetaria como consecuencia de la inflación.

La inflación según el diccionario jurídico Consultor Magno<sup>7</sup> se define como "emisión sobreabundante del papel moneda, efectuada para cubrir las necesidades financieras del Estado, gracias al curso forzoso, y que crea una desproporción entre la oferta de moneda y las necesidades, lo que puede provocar diversas consecuencias jurídicas". Adicionalmente, cuando un gobierno acarrea una pesada deuda, cada vez le resultará más complicado conseguir financiamiento genuino. Cuando las fuentes de crédito se agotan y los déficits sean persistentes, los gobiernos suelen recurrir a la impresión de moneda como último instrumento para financiar sus gastos. La emisión no genuina, es decir un incremento en la oferta de dinero no acompañado de un aumento en la demanda de moneda, genera un incremento en los precios.

Asimismo, la inflación trae como consecuencia para los comerciantes, costos reales para actualizar los precios. El incremento continuo del nivel general de precios tiene efectos redistributivos a favor de los deudores, en la puja distributiva los asalariados y todos aquellos que dependan de ingresos nominales fijos verán disminuir sus ingresos reales.

También implica para el Estado, costos, debido al retardo que existe entre el momento en que se realizan los gastos y el cobro de los impuestos, ya que socava el valor de los tributos que recauda. En muchos países, durante este tiempo de rezago, no existe ningún mecanismo para mantener el valor real de la obligación tributaria. Este fenómeno se conoce como el efecto Olivera-Tanzi, que puede

---

<sup>7</sup> Goldstein, Mabel, Consultor magno/Diccionario Jurídico. Buenos Aires, Argentina Edición 2008,p. 322.

llevar a un círculo vicioso. Un incremento del déficit fiscal se traduce en un aumento en la inflación, que a su vez, reduce los ingresos tributarios; menores ingresos tributarios, por su parte, incrementan aún más el déficit fiscal, y así sucesivamente.

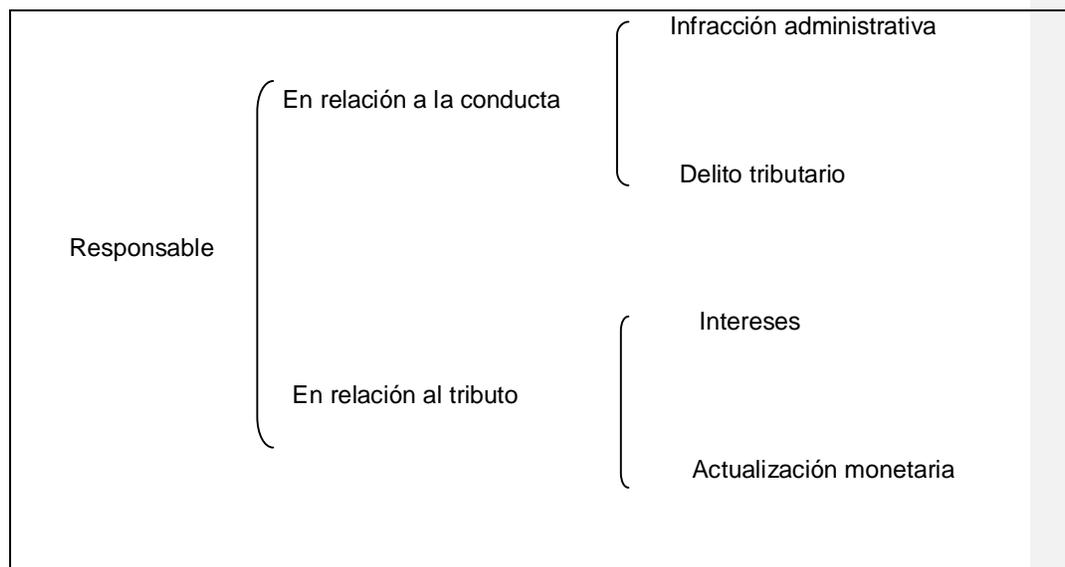
Entonces, la inflación va a impactar directamente sobre las sanciones que pueda aplicar el Fisco, creando una diferencia sustancial de lo que debe percibir a lo realmente ingresado.

Ahora bien, lo que se determina por concepto de actualización monetaria es deuda tributaria, y por ende, ese sistema de actualización debe ser hecho sin violar las bases fundamentales del sistema de tributación, tales como no confiscatoriedad e irretroactividad de la normas tributarias. La actualización monetaria determina la posibilidad de que una deuda tributaria puede ser nuevamente ajustada al momento de la sentencia definitiva recaída en el procedimiento tributario, la cual no sabemos exactamente cuándo se producirá, dejando abierta la posibilidad de que en el supuesto que se declarara la procedencia de un reparo, el contribuyente se vea obligado a pagar sumas de dinero que excedan con creces su capacidad contributiva.

Es por ello que nace el derecho del legislador de establecer que a aquellas deudas que se tengan con el Fisco provenientes de reparos, se apliquen mecanismos que, como la actualización monetaria, permitan a éste resarcirse por la pérdida de valor que ha sufrido el dinero desde el momento en que el contribuyente debió pagar su obligación tributaria y el momento en que los Tribunales de Justicia dicten una decisión confirmatoria de los actos administrativos impugnados, o que los mismos contribuyentes reconozcan que existe la obligación de pagar dicha deuda.

Tanto es así, que varios países contemplan en sus normas ese sistema de actualización, por ejemplo:

1. **Argentina:** su sistema tributario reposa principalmente sobre la base del cumplimiento espontáneo de los responsables de sus cargas públicas, de acuerdo a los principios, derechos y garantías establecidas en la constitución de ese país<sup>8</sup>. Sin embargo cuando hay incumplimientos de la carga tributaria principal, trae como consecuencia la necesidad de la sanción, proyectada jurídicamente en diversas direcciones.



Como se puede observar en el cuadro anterior, las sanciones en el sistema tributario argentino trata, en principio, al sujeto como consecuencia de su conducta omisiva, a nivel de las infracciones impositivas y luego afecta al tributo en sí, estableciéndose de esta forma un orden de prelación al momento del cobro de las deudas tributarias, cumpliendo con una doble finalidad, retributiva, pues mediante la imposición, el sancionado busca prevenir la realización de futuras infracciones y ejemplificadoras, al servir como patrón motivador de conductas a la comunidad testigo del castigo<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Luís Carranza Torres. Derecho Tributario de la Teoría a la Práctica. 1ra ed. Buenos Aires; Argentina.2006.p.413.

<sup>9</sup> Viola, José. Derecho Procesal Penal tributario. La ley, Buenos Aires, 2003, p124.

Ahora bien, en cuanto a la actualización monetaria, la Ley 11.638 que regula el Procedimiento Tributario, en su capítulo XV del Régimen de Actualización establece en su artículo 130 lo que a continuación se transcribe:

**Í ARTÍCULO 130:** *Estarán sujetos a actualización:*

- a) *Los impuestos, tasas y contribuciones regidos por la presente Ley.*
- b) *Los impuestos, tasas y contribuciones nacionales regidos por otras leyes.*
- c) *Los impuestos, tasas y contribuciones, inclusive municipales, de aplicación en jurisdicción nacional.*
- d) *Los anticipos, pagos a cuenta, retenciones y percepciones, correspondientes a los citados tributos.*
- e) *Las multas aplicadas con motivo de los mencionados tributos.*
- f) *Los montos por dichos tributos que los particulares repitieren, solicitaren devolvieren o compensaren.*

*El régimen de actualización será de aplicación general y obligatoria, sustituyendo los regímenes propios que, en su caso, pudiesen existir para algunos de los tributos mencionados precedentemente y sin perjuicio de la aplicabilidad adicional de los intereses o recargos por mora, intereses punitivos, demás accesorios y multas que aquéllos prevean.+*

La norma transcrita nos explica que el aumento de la cantidad nominal de la deuda, por sanción o multa, a causa de la actualización, no la hace más gravosa que en su origen, sino que sólo mantiene el valor económico real frente al paulatino envilecimiento de la moneda.

En palabras de Giuliani Fonrouge y Navarrine<sup>10</sup>, respecto de la actualización, la posición que la jurisprudencia adoptó no se vincula con la mora, descartando que fuera un problema de responsabilidad civil, entendiéndola como una cuestión de derecho monetario, en donde procede frente al hecho de haber perdido la moneda su poder adquisitivo.

2. **Colombia:** el sistema tributario colombiano también prevé la actualización monetaria en sus sanciones, hoy es permitido que un declarante, tanto persona natural como jurídica, presente sin pago varias de las Declaraciones Tributarias administradas por la DIAN (Renta, IVA, e incluso Retención en la Fuente).

---

<sup>10</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos, y Navarrine, Susana; Procedimientos Tributario, 5º ed. actualizado y ampliado, Depalma, Buenos aires, 1993, p. 578..

Cuando eso sucede, es posible que esa declaración presentada sin pago haya incluido en el valor total a pagar algún valor por concepto de **sanciones** (ejemplo, una sanción por extemporaneidad).

Aunque las sanciones tributarias no generan intereses, sí se deben actualizar con base a la inflación, siempre y cuando dichas sanciones lleven más de un año de vencidas, de haberse declarado, en los términos del artículo 867-1 del Estatuto Tributario, a saber:

*Artículo 867-1: Actualización del valor de las sanciones tributarias pendientes de pago: Los contribuyentes, responsables, agentes de retención y declarantes, que no cancelen oportunamente las sanciones a su cargo que lleven más de un año de vencidas, deberán reajustar dicho valor anual y acumulativamente el 1 de enero de cada año, en el ciento por ciento (100%) de la inflación del año anterior certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE. En el evento en que la sanción haya sido determinada por la administración tributaria, la actualización se aplicará a partir del 1º de enero siguiente a la fecha en que haya quedado en firme en la vía gubernativa el acto que impuso la correspondiente sanción+*

Así las cosas, cuando una declaración en la que se liquidan impuestos y sanciones se presenta sin pago, al momento de pagar se deben calcular los intereses correspondientes a los impuestos liquidados, y se deben actualizar las sanciones con base al artículo transcrito, siempre que la sanción lleve más de un año de vencida. Los intereses sí se pagan, sin importar el tiempo transcurrido.

Precisemos que en Colombia, los intereses moratorios sobre los impuestos, anticipos y retenciones, son iguales a la tasa de usura y la actualización de la sanción es igual a la inflación del año anterior, valor que es muy inferior a la tasa de usura.

La actualización de las sanciones sólo opera sobre sanciones liquidadas, es decir, sobre sanciones que hayan sido consignadas en una declaración tributaria, de modo que una sanción que corresponde al 2007 pero que sólo se liquidó y pagó en el 2009, no se debe actualizar. Sólo se actualiza si la sanción correspondiente al 2007 se liquidó en el 2008 y se pagó en el 2009 cuando ya había transcurrido más de un año de haberse liquidado y declarado.

Como se ve, el no tener presente esta obligatoriedad de actualizar las sanciones que lleven más de un año de vencidas para la fecha en que se pretenden pagar las deudas tributarias, implicaría que el pago que se realice no sería un pago que cubra completamente la deuda y el contribuyente seguiría figurando entonces con deudas pendientes de pago.

3. **Méjico:** de conformidad con lo establecido en el Título IV De Las Infracciones y Delitos Fiscales, Capítulo I De las Infracciones, Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, cuando las multas no se paguen en las fechas previstas por las disposiciones fiscales, deben actualizarse de acuerdo al mecanismo establecido en el artículo 17-A del mismo ordenamiento.

*%Artículo 70. La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.*

*Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del Artículo 17-A de este Código.*

*Para efectuar el pago de las cantidades que resulten en los términos de este artículo, las mismas se ajustarán de conformidad con el antepenúltimo párrafo del artículo 20 de este Código +*

*%Artículo 17-A. El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.*

*En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.*

*Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este Artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el período de que se trate.*

*Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.*

*Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal, así como a los valores de bienes u operaciones de que se traten, será 1.*

*Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1 de enero del siguiente ejercicio a aquél en el que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada se considerará el período comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del período entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización.*

*Tratándose de cantidades que se establezcan en este Código que no hayan estado sujetas a una actualización en los términos del párrafo anterior, para llevar a cabo su actualización, cuando así proceda en los términos de dicho párrafo, se utilizará el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes de noviembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que hayan entrado en vigor.*

*Para determinar el monto de las cantidades a que se refieren los párrafos sexto y séptimo de este artículo, se considerarán, inclusive, las fracciones de peso; no obstante lo anterior, dicho monto se ajustará para que las cantidades de 0.01 a 5.00 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata anterior y de 5.01 a 9.99 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata superior.*

*El Servicio de Administración Tributaria realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización así como las cantidades actualizadas en el Diario Oficial de la Federación.*

*Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales se deban realizar operaciones aritméticas, con el fin de determinar factores o proporciones, las mismas deberán calcularse hasta el diezmilésimo+*

En el sistema tributario mejicano, la actualización de la multa es el resultado del no pago a tiempo de determinadas contribuciones, para así determinar en relación con las cantidades que hubiera dejado de percibir el fisco y, en su caso, hubiere obtenido el contribuyente, sujetándose a los principios de legalidad y proporcionalidad establecidos en la constitución nacional.

Es decir, la actualización sobre monto de las contribuciones omitidas implica darles valor real al momento en que se efectúa el pago, para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto dentro de plazo legal, mas no con ello se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta de pago oportuno, concretamente, por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dineros derivadas del pago oportuno y puntual de los contribuyentes, a fin de sufragar el gasto público, ni tampoco sanciona al infractor, aspecto que distingue a la actualización tanto de los recargos como de las multas.

Por consiguiente las contribuciones se actualizan y sobre la cantidad obtenida se calcula los recargos y las multas, accesoriamente.

Luego del análisis de los sistemas tributarios de estos tres grandes países, que tomamos de ejemplo, podemos obtener una primera impresión con respecto a la actualización monetaria: per sé, ésta no pretende crear un accesorio del tributo, sino que pretende que el monto de la obligación tributaria originalmente debida, en los casos en que ello sea procedente y sea establecida por el legislador en su norma tributaria, sea ajustado para tratar de resarcir la pérdida de valor de la deuda monetaria como consecuencia de la inflación.

Seguidamente estudiaremos cómo ha sido el régimen de actualización monetaria en **nuestro sistema tributario nacional**.

El Código Orgánico Tributario de 1994<sup>11</sup>, estableció por primera vez en Venezuela un sistema de actualización monetaria de las deudas tributarias, mediante el ajuste por inflación de las mismas. Así lo establecía el Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, referido a dicha actualización monetaria y a los intereses compensatorios, a saber:

*"Artículo 59. La falta de pago de la obligación tributaria, sanciones y accesorios, dentro del término establecido para ello, hace surgir, sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses de mora desde la fecha de su exigibilidad"*

<sup>11</sup> Gaceta Oficial N° 4727 Extraordinario, de fecha 25 de mayo de 1994

*hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a la tasa máxima activa bancaria incrementada en tres 3 puntos porcentuales, aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.*

*A los efectos indicados, la Administración Tributaria, publicará en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela, dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de cada mes, la tasa máxima activa bancaria que haya regido en el mes calendario inmediato anterior, fijada por el Banco Central de Venezuela.*

**Parágrafo Único.** *En el caso de ajustes provenientes de reparos por tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo, si éste acepta el repara, ordenará la actualización monetaria de la deuda y el pago de intereses compensatorios del doce por ciento (12%) anual; todo ello contado a partir del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación y pago del tributo.*

*Tanto los intereses compensatorios como la actualización monetaria serán calculados por la Administración Tributaria en la oportunidad en que el repara quede firme según lo ordenado en el acto administrativo o en la sentencia, que confirme total o parcialmente el repara, calculándose dichos montos hasta la fecha en que se produzca la decisión, según el caso.*

*La actualización se calculará ajustando la cantidad adeudada, considerando la diferencia entre el último índice mensual de precios al consumidor en el área metropolitana de Caracas que haya publicado el Banco Central de Venezuela, a la fecha de determinación de la actualización, y el índice mensual de precios al consumidor en la misma área que haya publicado dicho Banco y correspondiente al mes inmediato anterior a la fecha de vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria."*

Este artículo transcrito tal como estaba redactado, trajo consigo innumerables interpretaciones, especialmente el último párrafo, sobre el cual los contribuyentes demandaban su inconstitucionalidad, debido a la violación de los principios fundamentales del derecho tributario: legalidad, capacidad contributiva, progresividad, generalidad y no confiscatoriedad.

Sin embargo en aquel momento, no se preguntaron los que demandaban la inconstitucionalidad ¿dónde queda la realidad económica, política y social de nuestro país?, ¿dónde quedan o cómo inciden los niveles de inflación y la devaluación de la moneda, que tanto afectan nuestra economía?. Estas preguntas fueron respondidas en el criterio que asumió la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Plena.

Ahora bien, antes de desarrollar y comentar ese criterio, consideramos preciso resaltar y conceptualizar los principios mencionados, a saber:

**Principio de la Legalidad:** en Venezuela desde la constitución de 1811, la reserva legal tributaria ha sido establecida como un principio fundamental de nuestro sistema jurídico y ha sido reiterado en todas las constituciones venezolanas, en 1961 estaba contemplado en su artículo 117. Actualmente, en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, este principio se encuentra en el artículo 137, estableciendo *«Esta Constitución y la Ley definen las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen»*.

En palabras de Luis Fraga Pittaluga<sup>12</sup>, este principio tiene dos vertientes, de un lado implica el sometimiento de las Administraciones Tributarias a la Ley en su sentido más amplio. Éstas no tienen poderes inherentes, sino únicos y exclusivamente aquéllos que la ley les otorga de manera expresa y los que necesariamente se derivan de éstos. Tal como lo reafirma la Ley Orgánica de la Administración Pública en su artículo 4, de acuerdo con el cual: *«La Administración Pública se organiza y actúa de conformidad con el principio de legalidad»*. Mientras los ciudadanos pueden hacer todo aquello que la ley no les prohíba explícitamente.

Otra vertiente, implica que sólo el legislador puede crear el tributo y todos los elementos estructurales de éste, sin poder delegar esa tarea en otros órganos del poder público. En la constitución del 1961, el artículo 224, estipulaba esta vertiente. En la Constitución de 1999, está en el artículo 317.

Otro aspecto importante de señalar es la íntima relación entre las libertades individuales y el principio de la legalidad que se presenta claramente cuando se

---

<sup>12</sup> Luis Fraga Pittaluga. Principios Constitucionales de la Tributación. Caracas, 2006, p. 27.

tiene en cuenta las materias en las cuales este principio tiene mayor importancia: la definición de los delitos y las penas y la creación de los tributos, ambos relacionados con los derechos fundamentales de la libertad y la propiedad.

Según Pérez Royo<sup>13</sup>, este principio tiene una función de garantía y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias del estado en la esfera de la libertad y la propiedad privada y una función política de asegurar la democracia mediante la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario, mediante el cual se da cumplimiento al deber de solidaridad de coadyuvar al sostenimiento de los gastos públicos.

**Principio de la Capacidad Contributiva:** Adam Smith en su teoría económica decía: *«Todos los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en la medida de lo posible, en proporción a sus respectivas capacidades, es decir en proporción a la renta de que respectivamente gocen bajo la protección del Estado»*.

Entonces, en palabras de Fraga Pittaluga<sup>14</sup>, existe una coincidencia casi universal en cuanto a que la carga impositiva debe recaer sobre cada quien de acuerdo con su capacidad, pues así lo señalan las constituciones de Brasil, Panamá, Honduras, Nicaragua y por supuesto Venezuela, tanto la derogada como la vigente, en su artículo 316.

Para Casás<sup>15</sup>, el principio de capacidad contributiva puede ser contemplado desde tres perspectivas: a) como fundamento ético-jurídico del deber de contribuir, deber indispensable para la existencia del estado y la efectiva garantía de la libertad del ciudadano, b) como medida, a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente y c) como límite infranqueable de la potestad tributaria normativa, ya que no podrá haber gravamen donde no exista

<sup>13</sup> Pérez Royo, F. Derecho Financiero y Tributario. Civitas, Madrid. 1996. Sexta edición, pp. 41-46.

<sup>14</sup> Luis Fraga Pittaluga. Principios Constitucionales de la Tributación. Caracas, 2006, p. 52.

<sup>15</sup> Casás, O. Los Principios Jurídicos de la Tributación. Tratado de la Tributación. Derecho Tributario. Buenos Aires. 2003. Pag. 314.

capacidad contributiva, pues de lo contrario se atentaría contra la propiedad privada.

Este principio se quiebra cada vez que el sistema tributario grava riquezas que no existen, que son ficticias o producto de una norma jurídica que desconoce la realidad a la cual pretende ser aplicada y que se apoya en presunciones absolutas del legislador.

**Principio de la Progresividad:** para Miguel Ángel Collado<sup>16</sup> este principio es la inspiración de un sistema tributario justo, siendo la cualidad del Ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica, son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja.

La progresividad se desarrolla y logra con la utilización de tipos de gravámenes progresivo, esto es, aquéllos cuya cuantía aumenta en mayor proporción que el incremento de la base imponible del tributo a que se aplican, es el caso del Impuesto sobre la Renta.

La progresividad, por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad (artículo 316) y en el principio de capacidad contributiva, arriba señalado.

**Principio de la Generalidad:** este principio está establecido en el artículo 133 de la Constitución Nacional, mediante el cual se indica que toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuesto, tasas y contribuciones que establezca la Ley+. La constitución de 1961, también lo estipulaba en su artículo 56.

---

<sup>16</sup> Collado Y. Miguel Angel y Luchena M. Gracia. Derecho Tributario. Part General. 2da Ed. 2007,p. 49.

Sainz de Bujanda<sup>17</sup> sostiene que el principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos lo que a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que lo desarrollen, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta en manifiesto en la realización de los hechos imponible tipificados en la Ley. Es decir, que no se pueda eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva.

Por último, pero no menos importante, analizaremos el principio de la **No Confiscatoriedad**.

Según Valdés Costa, en su obra *Curso de Derecho Tributario*<sup>18</sup>, plantea que la No Confiscación es una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del sujeto pasivo de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a la subsistencia digna.

En palabras de Fraga Pittaluga<sup>19</sup>, la confiscación puede ser concebida como uno de los medios más graves a través de los cuales el Estado limita el derecho de propiedad.

El artículo 116 de la Constitución Nacional, es una muestra de los límites del derecho de propiedad. La norma comienza por prohibir las confiscaciones, dejando a salvo los supuestos que la misma constitución autorice. Siendo entonces una medida de graves consecuencias para casos particulares, que sólo la constitución señale, es decir ni el legislador ni la administración tributaria puede ejecutarla.

En materia tributaria la prohibición de que los tributos tengan efectos confiscatorios, no puede justificarse sólo en la privación de la propiedad, pues

---

<sup>17</sup> Sainz De Bujanda, F. Lecciones de Derecho Financiero. Universidad Complutense, Madrid. 1993.p. 104.

<sup>18</sup> Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición Buenos Aires-Bogotá-Madrid. 1996, p. 83

<sup>19</sup> Luis Fraga Pittaluga. Principios Constitucionales de la Tributación. Caracas, 2006, p.62.

justamente esta privación es parte de la esencia misma del deber de contribuir, según el artículo 133 de la CRBV. La lesión a la propiedad de naturaleza confiscatoria, se produciría sólo cuando las sucesivas mermas de la riqueza del sujeto pasivo que normalmente ocasiona la imposición, supongan la aniquilación del capital.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha dicho que este principio funciona como una verdadera interdicción de imposición por el legislador de cargas fiscales exorbitantes que hagan nugatorio el libre y efectivo ejercicio del derecho a la propiedad de los sujetos obligados a cumplir con el pago del tributo establecido en la ley<sup>20</sup>.

Entonces la confiscación, salvo los supuestos establecidos en la Constitución, no está autorizada por ningún mecanismo, ni siquiera mediante el ejercicio del poder tributario. Éste debe ser el más interesado en proteger el derecho a la propiedad, pues de ello depende su efectivo ejercicio o su irremediable desaparición, por la carencia de un objeto sobre el cual recaer.

La no confiscatoriedad está íntimamente relacionada con el principio de justicia, el cual exige que cada quien soporte la carga tributaria de acuerdo a su capacidad económica. Por lo que la carga del poder de imposición a través del ejercicio de las potestades tributarias, jamás podrá calificarse como una confiscación.

Sin embargo, los tributos sí pueden tener efectos confiscatorios, porque después de ser aplicados pueden provocar las mismas consecuencias destructivas de una confiscación, al gravar hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva o al exceder el gravamen proporcional y racional que corresponde a las manifestaciones de capacidad descritas por el legislador como hechos imponibles.

---

<sup>20</sup> TSJ/SC. 19.02.2004, caso Caribe Motors, C.A.

A modo de conclusión cabría expresar, que un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta del contribuyente o cuando absorbe el capital del contribuyente, al no ser posible satisfacerlo sólo con la renta obtenida de ese capital puesto en estado de explotación.

Entendemos entonces que la norma tributaria es el primer estadio en el cual debe procurarse una cabal satisfacción del principio de no confiscatoriedad, lo cual sólo puede alcanzarse cuando se toman en consideración todos los principios constitucionales que delimitan y limitan el poder de imperio del estado.

Quedando claro los fundamentos de los principios arriba señalados, vamos a analizar el parágrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994.

El sistema tributario persigue la obtención de ingresos de tipo financiero que subsanen los presupuestos públicos y alivien los recortes coyunturales de presupuestos, provenientes de las asignaciones económicas hechas por el poder central. Si bien es cierto que éste es el objetivo fundamental de la aplicación de tributos, también es cierto, que aún cuando nuestra realidad económica, política y social es bastante crítica, por causas de la inflación, la aplicación de los mismos no debe ser de manera desmesurada, como búsqueda inmediata a aparentes soluciones que lo único que logran es un deterioro de la capacidad económica del contribuyente. Al mismo tiempo obliga a los mismos a la búsqueda de alternativas que les permitan la subsistencia dentro de sus áreas de desenvolvimiento, deteriorando con ello, aún más, nuestra economía y dando lugar al incremento de la evasión fiscal.

Para los contribuyentes, el mencionado artículo 59, conducía a la aplicación sin límites de la actualización monetaria, que no era un accesorio de la deuda tributaria, sino que era deuda tributaria propiamente dicha, pues se trata de la aplicación del IPC (Índice de Precios al Consumidor para la ciudad de Caracas) al monto que determinara la Administración Tributaria mediante un reparo fiscal. De esta manera, los contribuyentes a quienes les fue aplicable la norma analizada,

eventualmente pagaron una suma bastante mayor que la que originalmente hubieran tenido que pagar, sin que existiera un límite a dicha actualización y utilizando un mecanismo, como es la aplicación del IPC, que no es compatible con la actualización de deudas monetarias, como lo es la deuda tributaria.

La norma era violatoria del Principio de la Capacidad Contributiva, porque una actualización monetaria sin ningún tipo de restricción, conlleva a que muchas veces los contribuyentes tengan que pagar sumas de dinero que excedan en dos, tres, cuatro, cinco o más veces el monto original de la deuda tributaria que se causó.

También es violatorio del Principio de la No Confiscatoriedad, pues al ser violatorio del Derecho de Propiedad, conlleva el hecho de que mediante dicho sistema se tomará de los particulares proporciones importantes de su patrimonio, si no su patrimonio mismo.

Se observó que la actualización monetaria en los términos planteados llegó a ser también violatoria del derecho de defensa, pues los contribuyentes a quienes se les aplicó, se encuentran ante la interrogante de cómo comportarse al momento en el que se les formule un reparo, abstracción hecha de la legalidad o ilegalidad de los mismos. En efecto, se coloca al contribuyente en la disyuntiva de ejercer los recursos previstos en la ley, o pagar las sumas que le hayan sido determinadas por la Administración Tributaria, aun cuando excedan con creces el monto de la deuda original, ante el temor de que esta deuda pueda reproducirse de forma indeterminada durante el tiempo que duren los procesos.

Por las razones expuestas, en fecha 13 de enero de 1999, los abogados JUSTO OSWALDO PAEZ-PUMAR, ARMINIO BORJAS H., ROSA AMALIA PAEZ-PUMAR DE PARDO, ENRIQUE LAGRANGE, MANUEL ACEDO SUCRE y ALFONSO GRATEROL JATAR, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 112 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, interpusieron recurso de nulidad por inconstitucionalidad contra el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, publicado

en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.727, Extraordinario, del 27 de mayo de 1994.

Específicamente en cuanto a la actualización monetaria, alegaban:

1. El párrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario "... ordena el pago de intereses compensatorios del doce por ciento (12%) anual, contados a partir del vencimiento del plazo establecido para efectuar la autoliquidación ...". En consecuencia, se liquidan al contribuyente ~~±~~intereses compensatorios durante "... el lapso en que la Administración en el pasado, venía calculando ~~±~~intereses moratoriosq ...". El fundamento de esos intereses compensatorios "... no es ni más ni menos, que el falaz concepto denunciado en este escrito, que sirvió de fundamento a la pretensión de cobro de intereses moratorios, según el cual en el último día otorgado para presentar la declaración, se considera vencido el término para el pago de una obligación tributaria determinada y también, vencido el término para el pago de una obligación, futura e incierta, la que pudiera llegar a determinar la Administración por efecto de la formulación de un reparo ...". Concluyen afirmando que los intereses compensatorios, a pesar de su denominación, son en realidad intereses moratorios.
2. La regla del artículo 59 del Código Orgánico Tributario no responde a la finalidad que la Constitución atribuyó al sistema tributario, como son "la protección a la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo", ni tampoco se ajusta a la finalidad de utilidad pública o de interés general que toda restricción legal a la propiedad debe perseguir para no caer en violación al principio constitucional que consagra el derecho de propiedad, y el artículo 102, referente a la prohibición de confiscación. Además, ese artículo no responde a un requerimiento de mayores ingresos fiscales "... que imponga en determinadas circunstancias un sacrificio de la población en aras del interés general ...".

3. Según el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, al formular reparos a los contribuyentes, la Administración ordenará la actualización monetaria de la deuda, conforme los índices de precios al consumidor publicado por el Banco Central de Venezuela. Tal reforma "... ha introducido una perversa novedad en el sistema, que además de arbitraria, atenta contra el más elemental de los principios tributarios, como es la certeza del monto del tributo...". Además, dicha norma colide con el artículo 9 del mismo Código.
  
4. La actualización monetaria contenida en ese artículo ha pretendido convertir la obligación pecuniaria de pagar el impuesto en una obligación de valor, para lo cual el "legislador" se ha apoyado en el "...mismo criterio errado concepto que sirve de base a los mal llamados intereses compensatorios según el cual en el último día del lapso para presentar la declaración definitiva de rentas, el contribuyente debe no sólo los impuestos ciertos y determinados por él, sino también los que pueda llegar a determinar en el futuro la Administración Tributaria...". Según el criterio de la Sala de Casación Civil, el principio nominalista contenido en el artículo 1737 del Código Civil decae ante la mora del deudor, momento en el cual es posible la actualización monetaria de la obligación. Sin embargo, el artículo 59 del Código Orgánico Tributario pretende la actualización monetaria de deudas no vencidas "...o pretende declarar como de plazo vencido deudas que no son líquidas y exigibles porque no han sido determinadas, o finalmente, pretende retrotraer los efectos de una cualquiera determinación tributaria al tiempo cuando a su decir ocurrió el vencimiento de la obligación tributaria...". En definitiva "...lo que el nuevo legislador que presenta al país es un sistema de sanciones acumuladas, una tras otra, de tal magnitud que ante el riesgo económico que el contribuyente puede llegar a enfrentar, lo inhibe en su derecho de defensa frente a la pretensión fiscal..."

5. El Legislador estima "...que la autoliquidación que el contribuyente realiza tiene que estar elaborada, de tal modo, que sea consistente de manera absoluta y total con el criterio interpretativo de la ley que la Administración tiene o pueda llegar a tener, de manera que no haya nunca lugar a un reparo. De suceder lo contrario, se precipitarían sobre el contribuyente, reclamos económicos desmedidos que no tienen por objeto fortalecer la economía nacional, ni mejorar el nivel de vida de la población, ni muchísimo menos alcanzar objetivos de utilidad pública o de interés general, sino simplemente hacerlo víctima de exacciones irrazonables, violatorias de los artículos 223 y 99 de la Constitución; y finalmente, haciéndolo de un modo exorbitante que igualmente viola, por confiscatorio, el contenido del artículo 102 de la propia Carta ...". Además, dicho artículo desconoce un principio esencial de todo ordenamiento jurídico, reconocido implícitamente a través del artículo 50 de la Constitución, es decir, el "... necesario vínculo de causalidad que debe existir entre el daño sufrido a cuya reparación se aspira y la conducta o actuación del agente del daño a quien se reclama la reparación...". Esto es, que el legislador no puede imponer sobre el contribuyente la reparación del daño que se deriva de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda.
6. La carga económica que se impone sobre el contribuyente "...al actualizarse monetariamente el monto de los reparos, atenta contra el artículo 99 de la Constitución, porque la contribución que se impone no tiene por objetivo la utilidad pública o el interés general, sino el supuesto resarcimiento de un daño que padece el Estado por recibir tardíamente el pago. Este resarcimiento se impone sobre uno o varios contribuyentes que aunque hayan incurrido en mora, no es su acción la causa del daño padecido por el Estado sin que esta carga... pueda contribuir a mejorar el nivel de la población en términos generales...".

7. La actualización monetaria se aplica a una obligación indeterminada, ilíquida e inexigible. Tal actualización "... supone dar por determinado, líquido y exigible en el pasado, lo que ha sido determinado, liquidado y exigido en el futuro. Por el efecto retroactivo de la actualización, ésta convierte una obligación pecuniaria en una obligación de valor, lo que atenta contra el principio de certeza del tributo. Se trata "... de una norma punitiva, totalmente desproporcionada a la falta . si es que puede hablarse de falta- (...) y no sólo punitivo, sino lo que es aún más vituperable: extorsionadora, porque persigue inhibir en el contribuyente el ejercicio del derecho constitucional a la defensa, por el temor que genera llegar a incurrir en sanciones patrimoniales tan exorbitantes que puede afirmarse sin exageración que constituye una confiscación de la propiedad..."

8. Los intereses compensatorios son moratorios; la actualización monetaria es retroactiva y los intereses moratorios son especulativos o punitivos. Ese sistema es exorbitante y arbitrario, resultando violatorio de los artículos 99 y 102 de la Constitución, y además, son normas punitivas, que se adicionan a las demás sanciones aplicables. Además, el artículo 59 desconoce los principios del sistema tributario, que emergen del artículo 223 de la Constitución.

Los terceros coadyuvantes, en el escrito en el cual se hicieron parte, alegaron lo siguiente:

1.- El artículo 223 de la Constitución establece el principio de capacidad contributiva, en virtud del cual la carga tributaria que recae sobre los particulares, para su contribución con los gastos públicos, debe atender a la capacidad económica de aquéllos.

2.- El legislador nacional, en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario "... buscó establecer un sistema mediante el cual se salvaguardaran los intereses del Fisco Nacional en relación con la pérdida del valor adquisitivo de la moneda por efecto de la inflación, cuestión ésta que es provocada por la política económica del Estado, pero este legítimo propósito no puede ser aplicado en detrimento del principio consagrado en el artículo 223 de la Constitución ...".

3. . El mecanismo de actualización monetaria, conforme a los índices de precio al consumidor (IPC) del Área Metropolitana de Caracas publicados por el Banco Central de Venezuela "... lejos de expresar la obligación tributaria a valores actuales, expresa la misma con un efecto distorsionante que supera de manera excesiva la legítima compensación perseguida por el Fisco ...".

4.- Al combinar los intereses compensatorios con la actualización monetaria "... el Fisco se ve doblemente compensado por el mismo daño, sin que exista razón que justifique esa circunstancia ...", en virtud de lo cual el artículo 59 del Código Orgánico Tributario viola el artículo 223 de la Constitución.

5.- La aplicación del artículo 59 "... infringe de manera directa el artículo 102 de la Constitución Nacional ya que al desconocerse abiertamente el límite cuantitativo de la capacidad económica del contribuyente, y exigirle una carga económica excesiva, se incurriría en una confiscación de bienes particulares, materializada a través de un sacrificio económico intolerable, que excedería evidentemente la razón del tributo ...". La actualización monetaria persigue resarcir al Fisco de daños no imputables únicamente al contribuyente, y además, la cuantía de la tasa de los intereses moratorios "... desborda la naturaleza y esencia de éstos ...", olvidando el legislador que la fijación de esas tasas tiene como límite los artículos 99 y 102 de la Constitución.

Por su parte, el representante de la Procuraduría General de la República, señaló en su escrito de informes lo siguiente:

1.- El derecho de propiedad admite limitaciones, entre las cuales se encuentra la tributación. Sin embargo, nunca podrá el Estado mediante la tributación hacerse propietario de los bienes y riquezas de los particulares, a través de la imposición de cargas tributarias que excedan los límites de lo razonable. De esa manera, un tributo es confiscatorio cuando el Estado, a través del poder legislativo, viene a privar a los ciudadanos del derecho de propiedad, sirviendo de instrumento directo para lograr el mismo fin que se busca con la confiscación de bienes.

2.- Los intereses moratorios "... configuran una indemnización, en razón de que el deudor contribuyente ha retenido en su poder, después de vencido el lapso para la cancelación de su obligación tributaria, cierta cantidad de dinero que en realidad pertenece al Fisco Nacional. Es decir, que los intereses moratorios cumplen una función resarcitoria de los daños causados por el retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria ...". Tales intereses no constituyen una pena, sino una sanción civil, para lo cual, la Procuraduría cita la sentencia de la Sala Político-Administrativa del 7 de abril de 1999, caso: César Montes Sucesores C.A.

3.- La tasa prevista en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario es moderada "... algo mayor que la aplicada para operaciones bancarias y a fijarse anualmente según el nivel del valor de la moneda ...".

4.- La determinación tributaria no tiene carácter constitutivo con respecto a la obligación, como alegan los recurrentes, sino carácter declarativo. Por el contrario "... el hecho imponible es un elemento constitutivo de esa obligación ...". En tal sentido "... la cantidad de dinero que puede ser objeto de reparo por la Administración Tributaria, tiene su génesis en la

verificación del hecho generador de la obligación tributaria y no del acto determinativo ...".

5.- Es constitucional disponer que "... durante el lapso comprendido entre el momento en que se debió pagar o satisfacer la obligación tributaria y la fecha en que el reparo quede firme en vía administrativa o jurisdiccional, en el cual evidentemente existe un crédito a favor del Fisco Nacional, resulta procedente el cobro de intereses compensatorios por la cantidad debida ...". Con motivo del nacimiento de la obligación tributaria el Estado tiene un crédito contra el contribuyente "... y si este crédito no es satisfecho en la oportunidad de ley, obviamente el contribuyente está reteniendo en su esfera patrimonial fondos que no le pertenecen ...". Esos intereses compensatorios tienen su fuente en el artículo 1.529 del Código Civil.

6.- La norma contenida en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario "... no atenta contra el derecho de propiedad del contribuyente, no implica confiscación, puesto que los intereses in comento tienen únicamente naturaleza retributiva, compensando al Fisco por el uso de cantidades de dinero debidas al Estado ...".

7.- El ajuste por inflación del monto reparado "... no implica cobrar más del monto del tributo causado, sino reexpresar el monto nominal de aquél al valor real que tenga la moneda al momento de quedar firme el reparo. Este procedimiento, contrariamente a lo que afirman los recurrentes, no convierte la obligación tributaria en una obligación de valor ...". La obligación tributaria es una obligación dineraria, y por tal es susceptible de ser corregida monetariamente.

8.- La obligación de contribuir con las cargas públicas previstas en la Constitución Nacional "... y la existencia de un sistema tributario justo implica que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones eficazmente, de manera que deben pagar el valor real y no el valor nominal. Por tanto, cuando la norma impugnada establece la actualización monetaria del monto

de los tributos reparados, no está exigiendo más del tributo causado, ni está siendo más oneroso en su cumplimiento, ni está aplicando una sanción ... sólo lo que hace es reflejar los efectos de la inflación en el monto de los tributos reparados cuyo pago debió efectuarse en la oportunidad anterior ...".

Asimismo, el Fiscal General de la República opinó en ese juicio lo que a continuación se indica:

1. Sobre la actualización monetaria sostiene que ella es una operación aritmética de calcular el número de unidades monetarias que corresponde a una obligación dineraria anterior, en forma de restablecer la equivalencia económica del objeto de la prestación destruida por la inflación. Señala que al ser la obligación tributaria de carácter dinerario, ésta es objeto de corrección monetaria, dado el desequilibrio producido por el efecto inflacionario, y con base a la mora del sujeto deudor, condición del sistema de reajuste.

La corte decidió, con respecto a la actualización monetaria lo siguiente:

El artículo 59 también prevé el mecanismo de la indexación, pero únicamente en el caso de ajustes provenientes de reparos por tributos cuya determinación corresponda al sujeto pasivo. En este supuesto, la cantidad adeudada será actualizada con base a la diferencia entre el último índice mensual de precios al consumidor en el área metropolitana de Caracas que haya publicado el Banco Central de Venezuela a la fecha de determinación de la actualización, y el índice mensual de precios al consumidor en la misma área que haya publicado dicho Banco, y correspondiente al mes inmediato anterior a la fecha de vencimiento general fijado para el pago de la obligación tributaria.

La norma ha sido cuestionada por violentar los artículos relativos al derecho de propiedad, no confiscación y capacidad contributiva, ya que se indica que el

Legislador no puede imponer sobre el contribuyente la reparación del daño que se deriva de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda.

Se indica que el mecanismo de la actualización monetaria, tomando como base el índice de precios al consumidor del área metropolitana de Caracas, lejos de llevar la obligación tributaria a valores actuales, la expresa con un efecto distorsionante que supera de manera excesiva la legítima compensación perseguida por el Fisco por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda con el transcurso del tiempo.

Al respecto la Corte observa que el deterioro del valor de la moneda y su incidencia en las obligaciones dinerarias, en caso de haberse producido la mora, se ha planteado como motivo de preocupación de la doctrina civilista. Se ha señalado, en este sentido que la pérdida del valor adquisitivo de la moneda es un hecho notorio que produce el empobrecimiento del acreedor en beneficio del deudor, y que resulta aún más injusto después de que éste ha caído en mora.

Se trata de un problema que afecta a todo acreedor de obligaciones pecuniarias y, como tal, es asunto que puede afectar igualmente a la Administración. Para corregir la injusticia que plantea la inflación respecto de las deudas dinerarias y asimismo la insuficiencia de la mora como mecanismo resarcitorio, se han sugerido distintas soluciones y una de ellas es, precisamente, la indexación.

Ha quedado en evidencia que la regulación del artículo 59 relativa al interés compensatorio . cuya nulidad ha sido previamente decidida- tenía una finalidad correctiva de esta situación.

Mas el Legislador añadió, además, la indexación a los fines de la actualización del monto que en definitiva resulte adeudado por el contribuyente moroso. Sin embargo, el índice aplicable a los fines de la actualización se ha establecido en relación con el índice de precios al consumidor para el área metropolitana de Caracas. Obsérvese que la actualización u otorgamiento a la obligación tributaria de su valor real atañe a la determinación misma del tributo, y, por ende, a los

principios que lo rigen debe estar igualmente sujeto el ajuste que el Legislador prevea a estos efectos.

El principio de la capacidad distributiva se explica . según Pérez de Ayala y Eusebio González- en dos planos: "1) El jurídico positivo: expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente, y es ésta la que define aquella capacidad y su ámbito. 2) El ético económico: denominado de justicia económica material, donde la capacidad contributiva designa la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos."

En este sentido, se ha afirmado la funcionalidad constitucional de dicho principio de la capacidad contributiva al entender que éste abarca todos aquellos que son esenciales a la justicia tributaria: generalidad, igualdad, equidad y proporcionalidad. Interesa aquí destacar la identidad producida entre el principio de la igualdad -Tamagno, Jarach, Villegas- con el de la capacidad contributiva en la materia tributaria.

Y esta igualdad impone en el campo tributario . y siguiendo a González Calderón- no una igualdad aritmética (impuesto de capitación), sino una distribución de la carga impositiva, de acuerdo con la condición económica de los contribuyentes. De allí que haya violación del principio de capacidad contributiva cuando se da un trato igual a los desiguales y no se procura un trato diferencial que garantice la equidad en la repartición de las cargas públicas.

La aplicación del índice de precios al consumidor del área metropolitana de Caracas, no es sólo un mecanismo que no refleja el índice inflacionario del país, como ya lo ha señalado la jurisprudencia en materia expropiatoria (decisión de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo de fecha 10-06-98) sino que constituye una vía discriminatoria que desconoce la necesaria proporcionalidad que obliga a mantener igual trato sólo con respecto a aquellos contribuyentes que se hayan en la misma categoría. No puede por tanto resultar aceptable la aplicación del índice de precios de la zona metropolitana de Caracas para todos

los contribuyentes, con independencia del real efecto inflacionario del área donde éstos realizan la actividad económica gravada. De allí que . contrariamente a lo señalado por el Ministerio Público- el sistema de ajuste previsto en la norma impugnada, puede no reflejar los reales efectos de la inflación en el monto de los tributos objeto de reparo, incrementándolos más allá del valor real y convirtiéndose, por ende, en un sistema tributario injusto, pues se estaría exigiendo más tributo que el efectivamente causado y haciendo más oneroso el cumplimiento de la obligación tributaria.

No obstante lo anterior, cuando el Código Orgánico Tributario prevé la figura de la indexación lo hace sólo respecto a los casos en los cuales se formulen reparos u objeciones fiscales por parte de la administración tributaria, de manera que no concibe este medio correctivo por efecto de la inflación para todos los casos ni toma en cuenta la naturaleza de la obligación tributaria como una obligación dineraria (su cuantía es conocida desde que se determina o liquida), sino como una mera obligación de valor (como si se tratara de una obligación indemnizatoria o restitutoria), cuando antes bien el carácter meramente objetivo de la corrección monetaria llamaría a corregir, en el tiempo, el valor de la moneda en que la obligación (tributaria) es expresada.

Concibe pues el legislador, en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, una sanción o castigo adicional para aquel sujeto que se ve afectado por una determinación oficiosa en la que haya resultado perdidoso, desvirtuándose de esta forma una figura que, antes que ser correctora del valor de la moneda, por efecto de la inflación, que permitiese aliviar la injusticia que representa para el acreedor un crédito nominal en el tiempo, es punitiva por el incumplimiento de la obligación tributaria.

Así, la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo afectado, se vería afectada cuando la acción verificadora o fiscalizadora (caso de reparos) de la administración, funcione como presupuesto fáctico y temporal del ajuste o corrección monetaria prevista en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario.

Además, la corrección monetaria de la obligación tributaria la convertiría en una obligación de valor y la sometería a elementos y cálculos aritméticos que no toman en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo sino el efecto inflacionario de la economía del país, con lo cual el fenómeno inflacionario premiaría al Estado venezolano y castigaría al particular, en circunstancias de extrema desigualdad. Por un lado, la inflación afectaría la economía del particular y, por el otro, sería un premio (resultado de un castigo) para el Estado que ajusta la obligación tributaria.

Aún más, conviene analizar los efectos que, sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo, conlleva un régimen de corrección monetaria, cuando la norma legal que la establece subsiste coetáneamente con la norma de carácter punitivo que establecen los intereses moratorios, figura ésta respecto de la cual esta Corte ya se pronunció con anterioridad, en esta misma decisión, apoyando su constitucionalidad en los términos en que prevé la cuestionada norma del artículo 59 del Código Orgánico Tributario.

Así, la tasa activa bancaria es una rata en cuya estructuración se incluye un porcentaje equivalente a la retribución o rendimiento esperado por las entidades bancarias en su labor de intermediación y un porcentaje representativo del elemento "inflación", de manera tal que las instituciones bancarias obtengan un rendimiento sobre bases reales; lo cual es un hecho notorio cuando se señala el perjuicio económico que sobreviene cuando en el sistema bancario los rendimientos se fijan en porcentajes menores a los índices inflacionarios, llamado "tasa de interés negativa" y viceversa. Así, en sana teoría económica financiera, y no otra, subyace el fenómeno inflacionario, por lo que el rendimiento de cualquier inversión debe ubicarse en niveles superiores a los índices inflacionarios, y esto atañe también a la actividad financiera bancaria.

En la corrección monetaria, asimismo en el Código Orgánico Tributario, se verifica la aplicación de un índice con el fin de transformar una deuda o acreencia de naturaleza monetaria o dineraria en una obligación de valor y así lo ha reconocido

la doctrina que, en el transcurso del tiempo, representará en moneda constante o, lo que es lo mismo, de igual poder adquisitivo, la deuda o acreencia que se ajusta.

De esta manera, la estructuración de una tasa de interés como remuneración del capital contiene (i) la corrección monetaria para evitar la erosión del poder adquisitivo de la cantidad de moneda representativa de la inversión o capital como efecto resarcitorio para quien da el capital o lo otorga en préstamo y por la otra, (ii) el monto de la remuneración o beneficio esperado de ese capital. En este sentido, la tasa convenida de interés bancario será una tasa negativa, en la medida en que se ubique por debajo del índice que mide la inflación, en este caso: el ipc o índice de precios al consumidor, o bien, será positiva, en el caso contrario. Así, las tasas de interés activas bancarias, a las que incluso se refiere el Código Orgánico Tributario en su artículo 59 cuando prevé la figura de los intereses moratorios como remuneración del capital, contienen en su estructura, el índice de inflación a través del cual se mide la corrección monetaria.

De todo ello se infiere que, la aplicación de una norma en materia de intereses moratorios sobre deudas tributarias, a través de la aplicación de una tasa de interés promedio a la tasa activa bancaria, estaría orientada no sólo a la imposición de una pena pecuniaria por el daño causado al fisco nacional sino también a resarcir al fisco, por la pérdida en el valor del poder adquisitivo por efectos de la inflación de una deuda cuyo pago por parte del deudor o sujeto pasivo será verificado en fecha posterior a su fecha de vencimiento. En todo caso, la corrección monetaria prevista en el Código Orgánico Tributario, conduce a la verificación de una mayor cuantía de la obligación monetaria del sujeto pasivo, que ya ha sido incrementada desde el mismo momento en que le es impuesta la obligación de pago de tales intereses, a partir del momento en que el crédito se hace no sólo líquido sino también exigible.

Conviene también aquí traer a colación lo acertadamente expresado por la doctrina venezolana, que ha afirmado que la corrección monetaria, como mecanismo de ajuste del valor nominal de la deuda, constituye en realidad un

sistema con sus propios elementos tributarios, con su propia verdad, todo lo cual puede llegar a convertir a cualquier dogma de equidad, justicia tributaria y capacidad contributiva en dogmas inútiles conceptualmente (cfr. Oswaldo Padrón Amaré: "Inflación y Tributación: Un reto a la racionalidad de los sistemas tributarios" en Inflación y Derecho; XIX Jornadas J.M. Domínguez Escovar, Barquisimeto, Estado Lara, 1994, pp. 236).

Por ello, esta Corte estima que en efecto, la indexación, no como figura per se sino su mecanismo o aplicación, tal y como ha sido concebida en el artículo 59 del vigente Código Orgánico Tributario, infringe, por inconstitucional y sólo en cuanto a su mecanismo o forma de aplicación en materia tributaria y perniciosa coexistencia con la ya declarada constitucional figura de los intereses moratorios, el principio de la capacidad contributiva consagrado en el artículo 223 de la constitución. Así expresamente se declara+.

En virtud del criterio emanado de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia, hoy Tribunal Supremo de Justicia, en fecha 14 de diciembre de 1999, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a través de la extinta Gerencia Jurídica Tributaria emanó criterio estableciendo que a partir de la publicación de la sentencia en la Gaceta Oficial N° 5.441, Extraordinario, de fecha 21 de febrero de 2000, ha adquirido plena vigencia y eficacia la decisión en ella contenida en cuanto a la nulidad por inconstitucionalidad del Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, y, en consecuencia, la imposibilidad legal del Fisco Nacional de determinar y exigir el pago de los conceptos de Actualización Monetaria e Intereses Compensatorios, así como la de cobrar Intereses Moratorios, cuando los mismos se hayan calculado sobre deudas que no sean líquidas y exigibles y cuando en definitiva no hayan adquirido firmeza. Sólo tienen efecto hacia el futuro (*ex-nunc*) y no hacia el pasado (*ex. tunc*). De modo pues, que únicamente afecta a aquellos créditos tributarios que no hayan adquirido firmeza con anterioridad a la fecha de emisión del referido fallo. Esto es, aquellos créditos tributarios derivados de reparos que con anterioridad al 14 de diciembre de 1999, no se encontraran firmes, sea por la aceptación expresa o

tácita de ellos conforme a lo previsto en los artículos 145 y 173 del Código Orgánico Tributario, que el acto administrativo tributario que los contenga haya quedado definitivamente firme por efecto de la caducidad del plazo para el ejercicio de los recursos; o por efecto de una sentencia judicial confirmatoria que no sea susceptible de recurso alguno.

Las afirmaciones antes expuestas quedaron confirmadas en la decisión de fecha 26 de julio de 2000, dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia con ocasión a la solicitud de aclaratoria formulada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en relación con el alcance de la sentencia que declaró la nulidad por inconstitucionalidad del Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, que dejó establecido el momento desde el cual deben exigirse los intereses moratorios.

En efecto, en la mencionada decisión (que forma parte del fallo objeto de aclaratoria), dictada por el prenombrado Órgano Jurisdiccional con fundamento en lo establecido en el numeral 1 del artículo 336 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el artículo 252 del Código de Procedimiento Civil, expresó en relación a los particulares bajo estudio, lo que a continuación se transcribe:

*%o..) esta Sala Constitucional como máximo garante de la constitucionalidad, y atendiendo a los principios de justicia, seguridad jurídica y responsabilidad social que inspira a la nueva Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, acuerda otorgar efectos ex. nunc a la sentencia dictada por la Sala Plena de la entonces Corte Suprema de Justicia, desde la publicación del fallo por la Sala Plena, esto es, el 14 de diciembre de 1999, ya que a partir de esa fecha no cabía dudas sobre la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario. En consecuencia se declara que la nulidad de la referida norma no incide sobre la validez y eficacia de los actos dictados con fundamento en el referido Parágrafo Único del artículo 59, que para la referida fecha (14-12-99) hayan quedado definitivamente firme en virtud de un acto administrativo que no haya sido recurrido, o por haber recaído decisión judicial que causara cosa juzgada. Así se declara.+*

*Por las mismas razones antes expuestas, esta Sala Constitucional declara que son válidos y eficaces los actos determinativos de intereses moratorios ... que estuviesen firmes para la indicada fecha de publicación del fallo anulatorio. Así se decide.+ (Subrayado de esta Gerencia)*

En el caso que nos ocupa, se trata de la revisión de la legalidad en sede gubernativa de un acto administrativo con ocasión al ejercicio del Recurso Jerárquico establecido en el artículo 164 del Código Orgánico Tributario, lo cual involucra, para el órgano superior que lo realiza, el deber de ajustar sus decisiones al marco jurídico (bloque de legalidad) que habilita y limita todas sus actuaciones.

Luego de conocer las distintas posturas que llevaron a declarar la inconstitucionalidad parcial del mencionado artículo 59 del extinto Código Orgánico Tributario de 1994, podemos concluir que en Venezuela existe, en consecuencia, la imposibilidad legal del Fisco Nacional de determinar y exigir el pago de los conceptos de Actualización Monetaria e Intereses Compensatorios, a diferencia de los países arriba mencionados, que sí la permiten.

Sin embargo, para el año 2001, se realizó en el Código Orgánico Tributario (C.O.T.) diversas modificaciones con respecto a la tipificación de los incumplimientos de las distintas normas tributarias, en la cual se incluyó el artículo 94, que enumera las sanciones aplicables a los ilícitos tributarios, a saber: prisión, multa, comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito utilizados para cometerlo, clausura temporal del establecimiento, inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones y suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

En el Parágrafo Primero, establece, para la imposición de multas, que el valor de la unidad tributaria a aplicar **será el vigente para el momento del pago**. Asimismo, el Parágrafo Segundo establece para el caso de multas expresadas porcentualmente, su conversión al equivalente de Unidad Tributaria

correspondiente al momento de comisión del ilícito, **más deberán ser canceladas utilizando el valor de la misma, vigente en el momento del pago**, y el Parágrafo Tercero prohíbe la conversión de sanciones pecuniarias a penas restrictivas de libertad. Estos grandes cambios han acarreado diversas posturas en la doctrina venezolana, los cuales comentaremos en el desarrollo de los próximos capítulos.

## CAPITULO II

### POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La comisión de ilícitos tributarios consiste en la violación de normas tributarias, mediante acciones tipificadas y sancionadas por las leyes, como contravenciones o delitos, conforme a lo establecido por el ordenamiento jurídico tributario vigente, y de acuerdo con el Principio de Legalidad Tributaria establecido por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) en su Art. 317:

*Í Artículo 317. No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ni ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.*

*No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.*

*En el caso de los funcionarios o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.*

Ahora bien, la aplicación de la sanción a un determinado ilícito tributario, dependerá de la política legislativa imperante en determinado momento histórico en un Estado, es decir, si hay un especial interés en otorgar mayor resguardo al interés tutelado por determinada norma, su violación acarreará la calificación de delito. Por el contrario, si el legislador considera que la violación del interés tutelado no lesiona en mayor grado a dicho ordenamiento jurídico, la trasgresión al ordenamiento tributario se reputará como una contravención a la actividad administrativa.

Como se puede observar, tanto en los Códigos Orgánicos Tributarios de los años 1982, 1992 y 1994, al igual que en C.O.T. del año 2001, en el Título III referido a los Ilícitos Tributarios y sus Sanciones, estos ilícitos Tributarios, abarcan conductas antijurídicas susceptibles de penas privativas de libertad, así como, de

sanciones administrativas, es decir, toda conducta violatoria de la Ley será objeto de sanciones punitivas o indemnizatorias.

La existencia de conductas antijurídicas nos obliga a determinar que: a) El incumplimiento de toda norma tributaria establecida por la Ley, conlleva una sanción; b) Si con una misma acción se violan varias disposiciones tributarias, cada una de ellas deberá establecer la sanción respectiva; c) La conducta antijurídica señalada en el C.O.T. dará lugar a sanciones penales o administrativas.

Esa regulación atinente a los ilícitos tributarios y a las sanciones tributarias se encuentran tipificadas y categorizadas en el referido texto legal de la siguiente manera: 1. Ilícitos formales; 2. Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas; 3. Ilícitos materiales y 4. Ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.

- **Antecedentes históricos sobre la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.**

El Estado requiere de medios económicos para mantenerse como estructura suprema del orden social, para subvencionar sus necesidades y las del conglomerado del cual se origina. Ello no es reciente: desde su misma creación, el Estado ha requerido del concurso de sus integrantes para que éstos, bien con su fuerza de trabajo o bien con el producto de ella, cooperen con su mantenimiento. Sin embargo, la idea de la cooperación individual para la preservación de la estructura del gobierno no siempre estuvo asociada a la noción de ~~coadyuvar~~ <sup>coadyuvar</sup> a los gastos públicos, de acuerdo con la dicción constitucional venezolana, sino que la unión divina o la dominación militar, como factores de legitimación de poder, permitieron que históricamente las contribuciones personales fueran a parar directamente a las arcas del príncipe, sin que atendieran con prontitud su verdadero objetivo.

De acuerdo con Mehl (1964, 46), ~~el~~ impuesto fue un acto de soberanía pública para Roma, establecido por el poder central con base en la necesidad de sufragar los gastos públicos y la defensa del Imperio+. La fijación y recaudación del tributo seguía pautas precisas para su cumplimiento. La capacidad contributiva, según declaración imperial, es base y fundamento del sistema fiscal romano: ~~tod~~as las cargas públicas han de ser soportadas en proporción a las fortunas+. Sin embargo, el sistema fiscal romano daba lugar a profundas desigualdades en la distribución de la carga impositiva, por cuanto los privilegios y exenciones estaban a la orden del día.

El sistema fiscal romano decayó junto con el Imperio, al punto que los reyes que sustituyen al emperador, en sus respectivas jurisdicciones, perdieron progresivamente el poder tributario heredado de las instituciones imperiales romanas. Estos contribuyentes, con el deterioro del mencionado sistema, al desligar la potestad recaudadora a los grandes terratenientes bajo la forma de actas de inmunidad, autorizaron a los señores feudales a percibir por cuenta del soberano, los tributos.

Ahora bien, a partir del Siglo XIII, la lucha entre Señores Feudales, Iglesia y Rey trajeron consigo el obvio incremento de las necesidades económicas de este último, lo cual incitó a los reyes a solicitar subsidios a sus vasallos, vista la situación de pérdida de su antigua potestad para exigir tributos en mano de los Señores Feudales. La contribución se constituye así como una ayuda, más que como una imposición al pueblo.

Entonces, como se puede notar el proceso de institucionalización de la imposición llevó, de la noción del derecho divino de los reyes al absolutismo político y como consecuencia, al absolutismos fiscal. Ese sistema llevó, como es lógico suponer, a la resistencia absoluta de la imposición, entendida ésta como forma de dominación del tirano.

En efecto, más allá de las razones políticas . simbolizadas en los postulados de Libertad, Igualdad y Fraternidad que enarbolaron los revolucionarios franceses . los motivos de orden tributario fueron la chispa que encendieron la llama de la Revolución, tanto en la Philadelphia de 1776 como en el París de 1789.<sup>21</sup> Así, en relación con la Revolución de las Colonias Británicas de Norte América, es propio señalar que fueron los requerimientos financieros de la Metrópoli los que originaron una serie de revueltas de carácter económico, que pronto fueron políticas, para degenerar en la declaración de Independencia firmada en Philadelphia el 4 de julio de 1776.

Posteriormente, en Francia el Rey cedió a la presión de los Parlements, el 5 de mayo de 1789 y fueron convocados los estados Generales, el 6 de junio de 1789 el Tiers État se instaló por separado, auto declarándose como Asamblea Nacional francesa el 17 del mismo mes y, el 14 de julio de 1789, el pueblo francés tomó la Cárcel Real de La Bastilla, símbolo y bastión del poder absoluto del monarca francés. Como puede verse, el rechazo a la tributación sirvió de base, más allá de los ideales que enarbolaron los sans culottes franceses, para los profundos cambios políticos vividos tanto en los nacientes Estados Unidos de América como en la Francia de finales del Siglo XVIII.

De tal modo, un sentimiento profundo de rechazo a la imposición siguió desarrollándose en la edad Moderna. La satisfacción de la obligación tributaria significó, en esa época, servilismo y pobreza, y, aunque parezca irónico, la exención fiscal . a favor de las clases socialmente privilegiadas de la época- fue sinónimo de distinción, alta categoría y nobleza, pues la equivalencia entre tributación, dominación y servilismo siguió rigiendo las relaciones psicológicas entre el contribuyente y el impuesto en este período histórico.

La Edad Contemporánea se inició bajo un esquema, al menos formalmente diferente. Como una de las principales reacciones frente a la concepción de la

---

<sup>21</sup> BREWER-CARÍAS, Allan R. (1992). *Reflexiones sobre la Revolución Americana (1776) y la Revolución Francesa (1789) y sus aportes al Constitucionalismo Moderno*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana

relación jurídica tributaria del Absolutismo Monárquico, el Liberalismo Económico surgió desde las entrañas de La Ilustración como antítesis del esquema económico y fiscal del Mercantilismo. Así, y como cabría esperar; la corriente liberal propugnaba la limitación de las funciones estatales y la eliminación de las trabas a las actividades individuales, en un ambiente de dominio absoluto de las Leyes del mercado y del libre juego de la oferta y la demanda.

En la antigüedad el tributo fue considerado como signo de servilismo y como una prestación odiosa y excepcional, caracteres anacrónicos superados en el estado de derecho, en el cual el poder tributario o fiscal está regulado por normas superiores de raigambre constitucional<sup>22</sup>. No obstante, como toda norma jurídica que regula relaciones entre un acreedor y un deudor, el incumplimiento de las obligaciones que genera a cargo de éste, no es un hecho excepcional sino, al contrario, cada vez más alarmante, en cantidad y en diversificación de conductas antijurídicas, como consecuencia del crecimiento de la presión tributaria, de la complejidad y multiplicidad del fenómeno tributario respecto de los obligados, del excesivo fiscalismo y de la deformada conciencia del contribuyente y del individuo en general, que hacen una valoración ética distinta del incumplimiento de sus obligaciones tributarias en relación comparativa con sus otras obligaciones políticas, jurídicas y morales.

Hoy en día la potestad sancionadora de la Administración parece indiscutida, a pesar de que quienes la defienden parten de fundamentos distintos. Existen quienes alegan la independencia científica del llamado Derecho Administrativo Sancionador; fundamentan la existencia de la potestad sancionatoria de la Administración sobre la base de la protección que requiere la Administración contra aquellas actividades que signifiquen entorpecimiento de su accionar o pongan en peligro los bienes jurídicos que la actividad administrativa pretende

---

<sup>22</sup> GARCÍA, B. Horacio A. (1985). *Derecho Tributario Penal*, Buenos Aires: Desalma.

tutelar, como mero apéndice de la potestad administrativa de gestión concreta, en este caso la tributaria.

Así pues, en nuestra época la Administración aparece, ciertamente, investida de facultades de persecución y castigo directo a conductas antijurídicas, potestades que, tempranamente, pretendieron separarse de la influencia del Código Penal, ya desde la óptica de aparente diferencia en el objeto de tutela, o desde el punto de vista del distinto grado de penas aplicables, o desde la variedad de órganos encargados de la concreción del derecho de punición general del Estado. Hoy en día tales diferencias parecen ser más formales<sup>23</sup>.

En lo tributario, nuestro ordenamiento recoge la llamada potestad sancionatoria de la Administración en el Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual, 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 tal modo, el Código Orgánico Tributario reserva a la Administración, dejando a salvo el adecuado control judicial posterior por la vía contencioso tributaria, la persecución y sanción de los ilícitos tributarios cuya punición sea, de acuerdo con el mismo Código, de multa, comiso y destrucción de los efectos materiales objeto de ilícito o utilizados para cometerlo, suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales, y, finalmente, la clausura temporal del establecimiento en el cual y desde el cual el sujeto pasivo tributario ejerce las actividades objeto de imposición.

- **Fundamento jurídico de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.**

- 1. Potestad Administrativa.**

---

<sup>23</sup> WEFER H., Carlos, (2004). *El Ilícito Tributario: Naturaleza Jurídica*, Caracas: Paredes.

La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción.

Este concepto tan genéricamente consignado, ha dado lugar a interpretaciones divergentes, que comienzan con la terminología. Hay quienes hablan de supremacía tributaria (Berlini), de potestad impositiva (Micheli), de potestad tributaria (Cocivera, Alessi . Stammati), poder fiscal (Bielsa), poder de imposición (Ingrosso, Blumenstein), poder tributario concebido como ~~el~~ poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la imposición+ (Hensel, citado por Giuliani, 1990, 413), pero son variantes de la idea expuesta. Quienes se refieren al impuesto, lo hacen en consideración a que, indudablemente, ~~es~~ el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes+ (Ingrosso, citado por Giuliani, 1990, 413), pues es verdad, tanto el impuesto como la tasa y las contribuciones especiales tienen análoga estructura jurídica y reconocen el mismo origen (poder de imperio), diferenciándose por la naturaleza del presupuesto de hecho que se determina por circunstancias extrajurídicas o metajurídicas. (Giannini, citado por Giuliani, 1990, 413).

Para completar la consideración de los aspectos generales relacionados con el poder tributario, nos ocuparemos de sus características. En opinión de Guilliani, (1990, 414) ~~los~~ elementos esenciales son los siguientes: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable+.

a. **Abstracto:** Algunos autores (Ingrosso y Giannini, citado por Giuliani, 1990, 415) consideran que puede hablarse de un poder tributario abstracto y de otro concreto, siendo este último complemento del primero. En otras palabras, para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración.

No compartimos esa idea, y estimamos como Giuliani Fonrouge, que el poder tributario es esencialmente abstracto. Lo que ocurre es que se confunde la potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder. Una cosa es la facultad de actuar y otra distinta la ejecución de esa facultad en el plano de la materialidad.

b. **Permanente:** El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar.

También a este respecto suele incurrirse en el error de examinar la posibilidad de que dicho poder desaparezca por prescripción o por caducidad, supuesto imposible de ocurrir. Lo que puede suceder es que se extinga por el transcurso del tiempo, el derecho a hacer efectiva las obligaciones surgidas por efecto del ejercicio del poder tributario, porque los créditos del Estado, lo mismo que los créditos de los particulares, caducan o prescriben por razones de interés social, por necesidad de certeza del derecho. Pero se trata de actuación en dos planos distintos: conceptual y real.

Micheli (citado por Giuliani, 1990, 416) recuerda, dentro de su referida concepción, que la potestad tributaria de dictar normas no se extingue por el transcurso del tiempo, aunque puede tener límites en sus efectos temporales y que el poder de imposición es imprescriptible, a pesar de que el ejercicio de tal poder está sometido a modos temporales que varían de tributo en tributo.

c. **Irrenunciable:** El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podrá subsistir, es como el oxígeno para los seres vivientes. Por otra parte, los órganos del Estado o quienes lo integren carecerían del derecho de renuncia.

d. **Indelegable:** En realidad, este aspecto está íntimamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar implicaría desprenderse de un derecho de forma absoluta y total; delegar implicaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

El entramado de las facultades de actuación administrativa tiene necesario sostén en la previsión de ley. Así lo define el artículo 137 de la Constitución, cuando proclama que ella y la ley definen, esto es, establecen, las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, con obligatoria sujeción de su ejercicio a la ley y al derecho, como lo dice al artículo 141 de la misma Constitución, de manera que como indican García de Enterría y Fernández<sup>24</sup>, la acción administrativa se presenta como ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y construido+, ya que %sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente+.

De lo expuesto se deduce el carácter indisponible, y en consecuencia, inalienable, inmodificable, intransmisible, irrenunciable e imprescriptible de las potestades administrativa, a pesar de que su ejercicio pueda estar sometido a caducidad o decaimiento, tal como la reconoce la jurisprudencia en la Sentencia Nº 1.055 del Tribunal Primero del Impuesto sobre la Renta del 13 de agosto de 1981, con ponencia de la Dra. Ilse Van der Velde Hedderich, caso Constructora Dell Aqua, C.A. vs República, consultada en original, y son igualmente inagotables, en la medida en que su ejercicio no la agota, sino que por el contrario, las confirma.

De otro lado, las potestades administrativas se caracterizan por su generalidad, al constituir normas abstractas generadoras . desde el momento de su actuación- de resultados con trascendencia jurídica, naturalmente individualizados, sin que por la particular concreción del ejercicio de la potestad en un caso dado se comprometa su vigencia o validez, cuestión que desde ya separa a la potestad del

---

<sup>24</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E y FERNÁNDEZ, T. (1998). *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Civitas.

derecho subjetivo particular. Normalmente, éste se agota en un único acto de ejecución, mientras que aquélla, tiene ánimo de permanencia y aplicabilidad a una gama innumerable de situaciones jurídicas individuales.

La potestad administrativa lleva en sí misma la cualidad de vincular a sus destinatarios en el sentido de la sujeción abstracta de éstos a los efectos jurídicos que dimanen de su ejercicio en un caso concreto, incidiendo así en la esfera jurídica subjetiva del particular- aunque no siempre, pero necesariamente en el caso que nos ocupa- como manifestación de la actividad administrativa de limitación de derechos, posibilidad que afecta a la ciudadanía en general.

De lo dicho, puede fácilmente deducirse que la naturaleza jurídica de las potestades administrativas no es otra que la de los poderes jurídicos, en tanto y en cuanto las potestades administrativas configuran la aptitud de un ente determinado- en este caso la Administración . para ser sujeto de derechos y obligaciones de conformidad con el ordenamiento jurídico, siendo la competencia, al igual que la capacidad en el derecho privado, la medida de esta aptitud, tal y como lo señala el autor Fraga Pittaluga<sup>25</sup>

## **2. Potestad Sancionatoria.**

En cuanto a la potestad sancionatoria, Peña Solís (2005) la define como: % una manifestación de la voluntad punitiva única del Estado, los actos derivados del ejercicio de la misma son administrativos, en aplicación también de normas administrativas, los cuales deben actuar regidos por un procedimiento indudablemente administrativo, y en su actuación están sujetos al control de los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa.+

---

<sup>25</sup> FRAGA P., Luis. (2000). *La Incompetencia en el Derecho Administrativo*. Caracas: Editorial Torino.

La aplicación de una pena, resulta corolario necesario del ejercicio de una potestad del Estado, entendido en su globalidad: la potestad sancionadora. Hay que acotar que, la pena es la privación o restricción de ciertos derechos del trasgresor, que debe estar previamente establecida en la ley y que es impuesta a través de un proceso, como retribución, en razón del mal cometido<sup>26</sup>, entendida ésta como la consecuencia lógica del ilícito. En efecto, cualquier forma de Estado, independientemente de la teoría, que siga respecto a su origen, ostenta como característica fundamental, el monopolio del castigo, entendido éste como la posibilidad de actuación del Estado tendente al restablecimiento de la paz social quebrantada por la trasgresión de las normas de convivencia . percepciones de contenido jurídico- por medio de la imposición, previo un debido procedimiento, de una sanción al sujeto que con su accionar ha vulnerado el ordenamiento que le prohibía una determinada conducta, sea ésta activa u omisiva.

Jiménez De Asúa<sup>27</sup>, concluye que el Estado tiene, efectivamente, derecho a castigar las transgresiones de sus ciudadanos al orden social imperante, ya no únicamente sobre la base de la venganza pública, y del sufrimiento inducido por la pena (que analiza así los instintos ancestrales del hombre: la retribución, la venganza y el sadismo), sino sobre el sostén de la necesaria restitución de la paz social, combinada con la educación, rehabilitación y reinserción social del sujeto que, con su hacer consciente y libre, ha quebrantado el equilibrio del grupo, con lo que en definitiva debemos decir junto con Fernández Carrasquilla<sup>28</sup> que el ius puniendo se refiere a la facultad o potestad que el Estado tiene para castigar el crimen. El llamado derecho penal subjetivo no es otra cosa que una potestad derivada del imperio o soberanía estatal. Según el momento en que se desenvuelva el ius puniendo puede reservar la forma de una potestad represiva

---

<sup>26</sup> ARTEAGA, Alberto. (1998). *Derecho Penal Venezolano*. Caracas: Ediciones Series Jurídicas McGrawHill.

<sup>27</sup> JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. (1984). *La Ley y el Delito. Principios de Derecho Penal*. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.

<sup>28</sup> FERNÁNDEZ C., Juan. (1998). *Derecho Penal Fundamental*. Bogotá: Temis.

(momento legislativo), de una pretensión punitiva (momento judicial) o una facultad ejecutiva (momento ejecutivo o penitenciario).+

Así las cosas, si tomamos en cuenta que el ius puniendo no es más que una potestad, en el sentido anteriormente anotado, pareciera entonces natural reconocer que la potestad sancionatoria de la Administración y el derecho de punición del Estado son de naturaleza idéntica, cuya relación es la propia entre el género . ius puniendo- y la especie. En consecuencia, puede sostenerse que los caracteres propios de las potestades estatales, son predicables respecto del ejercicio del poder punitivo en cualquier materia, incluyendo la tributación; de manera que la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria puede definirse, parafraseando nuestra definición anterior, como aquella porción del ius puniendo cuyo ejercicio ha sido encomendado a la Administración Tributaria y que supone la aptitud jurídica de ésta, de persecución y castigo directo de las conductas ilícitas fiscales, con base en la necesidad de protección de los especiales bienes jurídicos objeto de tutela del Derecho Penal Tributario.

### **3. Límites y principios de la potestad sancionatoria.**

El mayor poder del Estado es el poder de castigar a sus súbditos por los actos que el propio Estado, mediante los órganos de representación popular directa, ha calificado como tales. Un poder tan impresionante no puede quedar al libre albedrío de su ejecutor temporal.

De tal modo, el ejercicio de poder sancionador del Estado puede quedar circunscrito en rigurosos límites, que permitan el cumplimiento de su finalidad reduciendo al mínimo las posibilidades de su abuso, pues como se pregunta con acierto el notable jurista español Nieto: %si el régimen sancionador es una mera e inevitable consecuencia del régimen de intervención, habrá que empezar por preguntarse primero hasta dónde puede llegar ésta, puesto que a menos intervenciones, menos sanciones+. En este sentido, la Constitución de la

República Bolivariana de Venezuela ha delimitado varias directrices, catalogadas por el propio Texto Fundamental como derechos civiles parte de los derechos humanos, cuyo ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente ha sido garantizado por la Constitución misma y cuyo respeto y garantía, según el artículo 19 son obligatorios para los órganos del poder público+. Tales directrices, en el caso que nos ocupa, no son otra cosa que los principios fundamentales del orden penal, tanto en su aspecto sustantivo como adjetivo y que, expondremos aquí en su aspecto sustantivo.

En su aspecto sustantivo, el poder sancionador de la Administración Tributaria encuentra fundamento y, a la vez limitaciones para su actuación en los principios propios del Derecho Penal, dada la naturaleza del poder otorgado al Estado y la característica propia del Derecho Penal Tributario como rama especial del Derecho Penal. Se encuentra limitado, en términos generales, por los derechos fundamentales del hombre. Bien lo decía Beccaria<sup>29</sup>. Para que cada pena no sea una violencia de uno o de muchos contra un ciudadano privado, debe ser esencialmente pública, rápida, necesaria, la menos de las posibles en las circunstancias dadas, proporcionada a los delitos, dictada por las leyes.+

Así, el ius puniendo fiscal encuentra límites a su ejercicio en los siguientes principios:

- ◆ **Principio de legalidad penal tributaria:** se resume en la estricta vinculación de la autoridad administrativa investida de poderes sancionadores en lo tributario a los mandatos directos, claros y precisos de la ley, sin que en modo alguno pueda aquél sustraerse a su mandato expreso.
- ◆ **Principio de reserva legal penal tributaria:** todo hecho que no concuerde con la definición expresa y precisa que del hecho punible hace la ley, de

---

<sup>29</sup> BECCARIA, Cesar. (1982). *De los delitos y de las penas*. Madrid: Ediciones Aguilar.

forma previa, estricta y escrita, cae ya en el ámbito de lo extra-penal y, en consecuencia, resulta extraño al ejercicio del poder sancionador de la Administración Tributaria.

- ◆ **Principio de retroactiva de la ley penal:** más benigna según el artículo 24 de la Constitución ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena+, lo que es ratificado concordantemente por el artículo 2 del Código Penal en el sentido de que las leyes penales tienen efecto retroactivo en cuando favorezcan al reo, aunque al publicarse hubiere ya sentencia firme y el reo estuviere cumpliendo la condena+, de lo que se sigue el axioma, ya conocido, de que en el caso de las normas del contenido punitivo, las normas pueden ser aplicadas retroactivamente, siempre y cuando su aplicación favorezca al reo.
- ◆ **Principio de mínima intervención o ultima ratio:** última alternativa del Estado para lograr, en casos extremos, el cumplimiento de la normativa tributaria material o formal.
- ◆ **Principio del non bis in ídem:** nadie puede ser sancionado más de una única vez por un mismo hecho, bajo una misma responsabilidad.
- ◆ **Principio de culpabilidad:** exigencia política dirigida al legislador penal para que no cree, y a la Administración Tributaria para que no aplique, penas criminales sin estricto fundamento en la culpabilidad real del sujeto (acusado) y tampoco penas superiores al grado o medida de la culpabilidad por hecho, deducida y legalmente comprobado en cada proceso.
- ◆ **Principio de personalidad de las penas:** en lo tributario se encuentra positivizada, en nuestro ordenamiento, en el artículo 84 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual la responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones contempladas en este Código+.
- ◆ **Principio de proporcionalidad de las penas:** que es emanación directa del principio de proporcionalidad que debe regir el ejercicio de cualesquiera atribuciones del Poder Público.

- ◆ **Presunción de inocencia:** Toda persona es inocente, hasta que se demuestre lo contrario: Dicho enunciado, más allá que una simple distribución del onus probandi, contiene uno de los principios cardinales de los sistemas democráticos modernos, en donde constituye obligación ineludible de los órganos de instrucción penal la prueba de imputación que se le haga a un sujeto determinado.

Ahora bien, como señala Carlos Weffe, una de las principales limitaciones de las potestades administrativas (incluso de las sancionatorias) se expresa en las formas en las que se ejerce la potestad asegurada por el ordenamiento, al punto que cualquier actuación de las potestades fuera de este marco formal queda por ello execrada del Derecho.

#### **4. Facultades, deberes y atribuciones de la Administración Tributaria.**

Nuestro Código Orgánico Tributario del año 2001, en el artículo 121 establece las facultades y deberes de la Administración Tributaria, en el ejercicio de la potestad sancionatoria, dentro del cual se establece las facultades, atribuciones y funciones siguientes:

1. Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios.
2. Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo.
3. Liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente.
4. Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias solicitando de los órganos judiciales, las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva de acuerdo a lo previsto en este Código.
5. Adoptar las medidas administrativas de conformidad con las disposiciones contenidas en este Código.

6. Inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias y actualizar dichos registros oficiosamente o a requerimiento del interesado.
7. Diseñar e implantar un registro único de identificación o de información que abarque todos los supuestos exigidos por las leyes especiales tributarias.
8. Establecer y desarrollar sistemas de información y de análisis estadístico, económico y tributario.
9. Proponer, aplicar y divulgar las normas en materia tributaria.
10. Suscribir convenios con organismos públicos y privados para la realización de las funciones de recaudación, cobro, notificación, levantamiento de estadísticas, procesamiento de documentos y captura o transferencia de los datos en ellos contenidos. En los convenios que se suscriban, la Administración Tributaria podrá acordar pagos o compensaciones a favor de los organismos prestadores del servicio. Asimismo, en dichos convenios deberá resguardarse el carácter reservado de la información utilizada, conforme a lo establecido en el artículo 126 de este Código.
11. Suscribir convenios interinstitucionales con organismos nacionales e internacionales para el intercambio de información, siempre que esté resguardado el carácter reservado de la misma, conforme a lo establecido en el artículo 126 de este Código y garantizando que las informaciones suministradas sólo serán utilizadas por aquellas autoridades con competencia en materia tributaria.
12. Aprobar o desestimar las propuestas para la valoración de operaciones efectuadas entre partes vinculadas en materia de precios de transferencia, conforme al procedimiento previsto en este Código.
13. Dictar, por órgano de la más alta autoridad jerárquica, instrucciones de carácter general a sus subalternos, para la interpretación y aplicación de las leyes, reglamentos y demás disposiciones relativas a la materia tributaria, las cuales deberán publicarse en la Gaceta Oficial.
14. Notificar, de conformidad con lo previsto en el Artículo 166 de este Código, las liquidaciones efectuadas para un conjunto de contribuyentes o responsables, de ajustes por errores aritméticos, porciones, intereses, multas y anticipos, a través

de listados en los que se indique la identificación de los contribuyentes o responsables, los ajustes realizados y la firma u otro mecanismo de identificación del funcionario, que al efecto determine la Administración Tributaria.

15. Reajustar la unidad tributaria (U.T.) dentro de los quince (15) primeros días del mes de febrero de cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el Área Metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, publicado por el Banco Central de Venezuela. La opinión de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional deberá ser emitida dentro de los quince (15) días continuos siguientes a la fecha de la solicitud.

16. Ejercer la personería del Fisco en todas las instancias administrativas y judiciales. En estas últimas será ejercida de acuerdo con lo establecido en la ley de la materia.

17. Ejercer la inspección sobre las actuaciones de los funcionarios de los organismos a los que se refiere el numeral 10 de este artículo, así como de las dependencias administrativas correspondientes.

18. Diseñar, desarrollar y ejecutar todo lo relativo al Resguardo Nacional Tributario en la investigación y persecución de las acciones u omisiones violatorias de las normas tributarias, en la actividad para establecer las identidades de sus autores y partícipes, y en la comprobación o existencia de los ilícitos sancionados por este Código dentro del ámbito de su competencia.

19. Controlar total o parcialmente los accesorios derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes vinculadas, siempre que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las atribuciones de un país con el que se haya celebrado un tratado para evitar la doble tributación, y dichas autoridades hayan devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de cantidades a título de intereses.

Ahora bien, la Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El proceso de determinación tributaria puede considerarse incluido dentro de la función recaudadora y, en la mayoría de los sistemas tributarios modernos, en la primera etapa del proceso, es una actividad del sujeto pasivo al cual se le asigna la obligación de autodeterminar o autoliquidar el monto de la obligación que le corresponde pagar de acuerdo al supuesto de gravamen de que se trate. El órgano administrador interviene en el proceso de determinación por la vía de control, para verificar la conformidad de las declaraciones y efectuar los ajustes de las autoliquidaciones incompletas y los reparos por declaraciones omitidas.

## **5. Tipología de los ilícitos Tributarios.**

### **a) Concepto:**

Ilícito, figura: lo que no es permitido ni legal ni moralmente. Este vocablo deriva del latín (flicitus) que significa no lícito, que no está permitido por la ley. Este término engloba todas las conductas antijurídicas en el ámbito tributario.

El artículo 80 del Código Orgánico Tributario (2001) establece que: "*Constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias*".

Según Villegas, el ilícito tributario consiste en ~~la~~ violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales+.

Continúa afirmando este autor, que los ilícitos tributarios pueden consistir en el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial en forma omisiva, pero mediante medios fraudulentos y en el incumplimiento de la obligación tributaria formal.

De modo que, los ilícitos tributarios constituyen hechos contrarios a las normas legales referidas a los tributos, hechos que pueden estar representados en acciones u omisiones violatorias de las normas tributarias.

Pero, esas acciones u omisiones constitutivas de ilícitos tributarios deben, en primer lugar, estar tipificadas como tales en la ley, cuyo contenido debe expresar la pena aplicable, -esto en virtud del principio de legalidad en materia penal "Nulum Crimen Nula Poena Sine Lege"; en segundo lugar, deben ser acciones u omisiones antijurídicas, es decir, contrarias a derecho; y en tercer lugar, deben ser imputables a un sujeto, quién en este caso se denomina «infractor tributario» en el cual recae toda culpabilidad y punibilidad.

#### **b) Clasificación de los ilícitos tributarios.**

De acuerdo al Código Orgánico Tributario los ilícitos tributarios se clasifican en:

##### **1. Ilícitos formales:**

Los ilícitos formales constituyen, todas aquellas acciones u omisiones derivadas del incumplimiento de los deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario u otras leyes tributarias puestos a cargo de los contribuyentes o responsables. El establecimiento de las sanciones de estos ilícitos, tienen como finalidad regular y controlar la actividad administrativa tendente a la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos, así como asegurar la recaudación de ingresos fiscales.

El artículo 99 del Código Orgánico Tributario establece ocho (08) deberes formales que debe cumplir todo contribuyente o responsable para no verse inmerso en algún tipo de ilícito formal.

Los deberes formales se clasifican a su vez en:

- 1.1 Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas;
- 1.2 Emitir o exigir comprobantes;

- 1.3 Llevar libros o registros contables o especiales;
- 1.4 Presentar declaraciones y comunicaciones;
- 1.5 Permitir el control de la Administración Tributaria;
- 1.6 Informar y comparecer ante la Administración Tributaria;
- 1.7 Acatar las órdenes de la Administración Tributaria dictadas en uso de sus facultades legales; y
- 1.8 Cualquier otro deber contenido en el Código Orgánico Tributario, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.

Como bien lo expresa Luzardo<sup>30</sup> *Dichos deberes se establecen para permitir al Fisco reconocer la realización de los hechos impositivos y el monto de los tributos correspondientes, no sólo con respecto al mismo contribuyente sino aún con respecto a otras personas.*

El incumplimiento de estos deberes se encuentra sancionado y articulado por separado en el Código Orgánico Tributario, artículos 100 al 107.

## **2. Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas:**

Constituyen éstos el ejercicio ilícito de cualquier actividad comercial relativa a especies fiscales y gravadas sin la debida autorización o aprobación por parte de la Administración Tributaria; o bien cuando no cumplan con los requisitos legales correspondientes; o cuando no ostenten las guías u otros documentos de amparo previstos en la ley, según sea el caso.

Estos ilícitos, se encuentran tipificados y sancionados en el artículo 108 del Código Orgánico Tributario, cuyas sanciones tienen como fin implementar y conservar el comercio lícito de tan importantes especies como lo son:

- a) Vehículos;
- b) aparatos eléctricos;
- c) licores;
- d) tabacos y cigarrillos;
- e) los timbres fiscales, entre otras.

---

<sup>30</sup> Luzardo B. Rodrigo. (1997). *Las Infracciones y Sanciones en el Derecho Tributario Venezolano*. Maracaibo.

### 3. Ilícitos materiales

Constituyen ilícitos materiales, toda conducta antijurídica que retrasa o impide la recaudación fiscal o, peor aún, que disminuye ilegítimamente los ingresos tributarios percibidos.

### 4. Ilícitos sancionados con penas privativas de libertad:

**Concepto:** Son aquellas acciones u omisiones intencionales violatorias de normas tributarias, que generan un alto perjuicio al Fisco Nacional y, cuya consecuencia jurídica consiste en la reclusión del infractor en un establecimiento carcelario, sometiéndole a un régimen determinado.

Esta consecuencia jurídica como lo es la pena privativa de libertad, tiene una triple función: una función de prevención de la criminalidad, en el sentido de cohibir a cualquier individuo -incluido el sujeto infractor- de repetir la conducta que se califica como reprobable; en segundo lugar, implica una función represiva del hecho lesivo, por la cual se castiga al sujeto infractor; y, en tercer lugar, cumple una función rehabilitadora para el infractor, a los fines de que éste pueda desenvolverse libremente en la sociedad sin perjudicarla con su acción.

Los ilícitos tributarios sancionados con penas privativas de libertad se encuentran regulados por el Código Orgánico Tributario (2001) en su artículo 115:

*Constituyen ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad:*

- 1. La defraudación tributaria.*
- 2. La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.*
- 3. La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientemente de que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus representantes, autoridades judiciales, y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información. %o*

A su vez, cada uno de estos tres ilícitos se encuentran ampliamente definidos y regulados en los artículos 116 al 119 del Código Orgánico Tributario.

**c) Garantías procesales en materia penal tributaria:**

**Primera garantía:** Se refiere a que las penas privativas de libertad sólo deben ser aplicadas en casos de «extrema gravedad» por tanto, tal calificación está condicionada al elemento intencional del infractor (dolo), así como también a la magnitud monetaria del perjuicio fiscal ocasionado por el mismo.

En este sentido, afirma Weffe<sup>31</sup>:

*«... La aplicación de penas privativas de libertad en materia fiscal sólo es posible en tanto exista una Administración Tributaria eficiente, con capacidad para controlar y recaudar suficientemente el pago de los tributos, así como una destinación clara de los fondos recaudados a la satisfacción de los intereses del Estado. Sólo de esta manera podría constatarse si la pena expresada en la ley es proporcional, determinando así, el impacto que causa la acción antijurídica sobre el bien jurídico tutelado y la verdadera necesidad de que el ilícito de que se trate sea sancionado con pena privativa de libertad».*

**Segunda garantía:** Esta importantísima garantía para el infractor fiscal establece que sólo serán los funcionarios del Poder Judicial Penal quienes apliquen las penas privativas de libertad, de acuerdo al procedimiento establecido en el Código Orgánico Procesal Penal, tal como lo establece el artículo 93 del Código Orgánico Tributario.

**Tercera garantía:** Está contenida en el numeral 1º del artículo 44 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y establece expresamente

---

<sup>31</sup> WEFER H., Carlos, (2002). *Breves Anotaciones sobre la Parte General del Derecho Penal Tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001*. (Ponencia en la Revista de Derecho Tributario No. 95), Caracas: Legis Editoriales, S.A.

que: *"Ninguna persona puede ser arrestada o detenida sino en virtud de una orden judicial, a menos que sea sorprendida in fraganti...."*

**Cuarta garantía:** Tiene concatenación con la anterior, y es la tipificada en el numeral 2 del artículo 44 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: *«Toda persona detenida tiene derecho a comunicarse de inmediato con sus familiares, abogado o abogada de su confianza...»*.

**Quinta garantía:** Es la tipificada en el numeral 50 del artículo 44 ejusdem: *«Ninguna persona continuará en detención después de dictada orden de excarcelación por la autoridad competente o una vez cumplida la pena impuesta»*.

#### **d) Naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios:**

La naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios ha sido motivo de grandes controversias doctrinales, y de allí la falta de concierto sobre la ubicación jurídica del derecho penal tributario.

En la actualidad se pueden distinguir tres corrientes doctrinarias de acuerdo a la noción predominante en relación con las ramas del derecho a las cuales se incorpora el ilícito tributario, encontrándonos así una posición de carácter penalista que asimila al ilícito tributario con el ilícito penal, es decir, como una acción típica, antijurídica y culpable; otra que le asigna la naturaleza del Derecho Administrativo, por considerar al ilícito tributario como una conducta objetiva lesiva del orden administrativo entorpecedora de la actividad administrativa; y otra que defiende la autonomía del Derecho Tributario, considerando al ilícito tributario como una parte especial del mismo. Cada una de estas doctrinas tiene su basamento. Obsérvese:

##### **1. Doctrina penalista:**

La cual asimila la infracción tributaria a un hecho típico, antijurídico y culpable, esto es a un delito.

Los partícipes de esta doctrina como Sainz de Buñanda y Villegas, consideran que los ilícitos tributarios forman parte del Derecho Penal pudiéndose hablar de un Derecho Penal Tributario como aquella rama del Derecho Penal que se encarga del ilícito fiscal y al cual se le aplican los mismo principios que regulan la materia penal en aquellos casos no regulados por la ley tributaria.

Sainz de Buñanda<sup>32</sup>, sostiene que existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria. La única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en las otras leyes es de tipo formal, ya que no hay una línea divisoria sustancial entre una y otra. Concluye este autor sosteniendo que ~~presentada~~ la idea de unidad del Derecho Penal hay que reconocer que el Derecho Penal Tributario no es sino un aparte del Derecho Penal.

Así mismo el penalista Jiménez de Asúa, señala que no existe un injusto penal, otro civil y otro administrativo, el ilícito es común a todo derecho y, en consecuencia el tributario es parte del ilícito penal.

García B., igualmente se inclina por el carácter penal del ilícito tributario, en efecto, sostiene 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 aquéllas y posibles de éstas, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean el debido proceso penal, sustantivo o formal (principios de legalidad, culpabilidad, aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, beneficio de la duda, condena de ejecución condicional, excarcelación, extinción de la acción y de la pena por muerte del infractor, admisión del error excusable, etc.) .

---

<sup>32</sup> SAINZ, Fernando. (1961). *Nota sobre la Naturaleza Jurídica de la Infracción Tributaria*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

Por su parte, Villegas, reafirma el carácter penal del ilícito tributario, en la consideración de que la infracción tributaria lesiona el derecho, el orden jurídico, el deber ético y jurídico de cada individuo de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado y del bienestar público estatal.

## **2. Doctrina administrativa:**

Los seguidores de ésta, como García de Enterría y Fernández, parten de la idea de ubicar los ilícitos y las sanciones tributarias dentro de la potestad administrativa sancionadora, donde se protege el orden social colectivo y su aplicación persigue un fin retributivo abstracto para el Fisco, eventualmente correctivo o resocializador en la persona del infractor.

Asimismo, el alemán Tiedemann (Citado por García de Enterría y Fernández), asimila el ilícito tributario al ilícito administrativo, ya que, producen una lesión al orden social de manera indirecta, puesto que, lo que se enturbia es la actividad administrativa tendente al logro del bien común.

En conclusión, los que apoyan esta teoría consideran que, el ilícito tributario y sus sanciones son de naturaleza administrativa, porque el bien jurídico tutelado es distinto ontológica y cualitativamente del protegido por el derecho penal común. En aquél es la actividad estatal, un interés público, la prosperidad del Estado, un interés jurídico mediato del contribuyente. En cambio el derecho penal común tiende a la protección de los derechos naturales y sociales de los individuos, donde no cabe tomar en cuenta los derechos del Estado.

Del mismo modo, consideran que la característica o efecto de la pena es reparar o indemnizar al fisco, por la conducta antijurídica del contribuyente, por tanto, el ilícito tributario y sus sanciones son de naturaleza administrativa.

### 3. Doctrina autónoma:

Considera que el ilícito tributario se rige por normas propias, específicas, distintas de las del resto del derecho y admiten sólo la aplicación de los principios del derecho penal común cuando la ley tributaria omite regular un aspecto del orden sancionatorio, siempre y cuando no sean contradictorios a la naturaleza del derecho tributario.

#### e) Las sanciones tributarias

**Concepto:** Sanción, derivada del latín «Sanctio». Pena que asegura la ejecución de una ley.

En sus orígenes la sanción tuvo un sentido prevalentemente ético-religioso. Significó a la vez la pena y la recompensa instituida para castigar una acción mala o para premiar una buena. El posterior desarrollo del concepto ubica a éste también en un plano jurídico. De esta manera la sanción llega a constituirse en una garantía para el cumplimiento por parte de los hombres, de los deberes instituidos por la religión, la moral y el derecho.

La teoría jurídica confiere al vocablo sanción dos acepciones actualmente bien definidas. En el concepto más generalizado la primera de ellas significa la pena o castigo normativamente establecido, que debe aplicarse a quien comete una ilicitud.

La segunda acepción refiérase al acto mediante el cual un Legislador crea en la esfera de las funciones que le asigna el ordenamiento jurídico, una norma de derecho positivo -Ley.

Ahora bien, el Estado posee por atribución constitucional la facultad de recaudar impuestos; es decir, tiene el derecho de percibir coactivamente cantidades de dinero por parte de los contribuyentes a los fines de satisfacer las necesidades de la población.

Así pues, si se le ha otorgado al Estado el derecho de percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones. Para ello, el Estado está facultado a reprimir, imponiendo castigos al infractor por el mal causado, con la finalidad de evitar infracciones futuras.

Clasificación:

Esta restricción de derechos subjetivos en materia tributaria puede consistir según el artículo 94 del Código Orgánico Tributario (2001) en:

- **Prisión:**

Pena privativa de libertad, de mayor difusión en la época actual, aplicada por los Tribunales competentes cuando la violación del orden jurídico exige una medida más grave superior al resarcimiento o éste no sea suficiente para indemnizar la lesión jurídica, porque se han afectado bienes jurídicos esenciales.

Su función es la de castigar al infractor por la trasgresión del orden jurídico; es decir, infringirle un sacrificio, como lo es la privación de su libertad, y al mismo tiempo con la finalidad preventiva y rehabilitadora que caracteriza a las sanciones del derecho penal.

Son sancionados con esta pena los infractores por los ilícitos tipificados en el artículo 115 del Código Orgánico Tributario.

- **Multa:**

Es la sanción más frecuente en la legislación tributaria, que no sólo priva al autor del fruto de su ilícito o de algo equivalente, sino que también lo priva de algo suplementario con el fin represivo.

Éstas, tienen carácter indemnizatorio de daños y una finalidad castigadora para los infractores, pero, no evita por sí la prolongación o reiteración de la desobediencia que se castiga.

La multa tiene como fin castigar al infractor por sus bienes, y por lo tanto ese patrimonio beneficiado debe ser el que sufra la pena.

Cabe destacar que el artículo 94 del Código Orgánico Tributario (2001) expresamente dispone lo siguiente:

*Parágrafo Primero: Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T), se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago.*

*Parágrafo Segundo: Las multas establecidas en este Código, expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidad tributario (U.T) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.*

*Parágrafo Tercero: Las sanciones pecuniarias no son convertibles en penas restrictivas de libertad.+*

Las multas fiscales se diferencian de las sanciones meramente compensatorias porque constituyen un «plus» con respecto al restablecimiento de la situación anterior. Como se mencionó anteriormente, las multas no sólo privan al autor del fruto de su ilicitud o de algo equivalente, sino que también lo privan de algo suplementario con el fin represivo de castigarlo. Es decir que en los hechos, la diferencia se puede establecer por el importe de la multa.

En relación con la multa, las complicaciones se presentan en saber si este tipo de sanción sigue el principio de la personalidad de la pena. En derecho penal común no hay ninguna duda de que la pena siempre es personal, y algunos autores sostienen que en materia de ilícito tributario la pena debe tener esa misma característica.

Así pues, las consecuencias más importantes de la impersonalidad de la multa son que:

Responden las personas colectivas: En derecho penal tributario contravencional se admite que las personas jurídicas sean punibles y pasibles de multas fiscales. Se piensa que los fines de las leyes tributarias quedarían totalmente frustrados si en las trasgresiones cometidas por los órganos de la persona ideal, la sanción no pudiera llegar a la persona colectiva, limitándose a los bienes personales de sus representantes: ello significaría excluir al verdadero sujeto del deber administrativo violado. Por ello, la doctrina tributaria se inclina en general por la responsabilidad de las personas colectivas en materia de sanciones pecuniarias, reconociéndose que desde el momento en que las personas jurídicas tienen autonomía y capacidad como sujetos de obligaciones tributarias, indudablemente debe reconocérseles capacidad tributaria penal, aún en los casos de entidades que no reúnan los caracteres de personalidad jurídica según el derecho privado.

Responden ciertas personas físicas por los hechos de terceros: La gestión patrimonial no es siempre directa y personal, sino que en la actividad de tipo financiero suelen intervenir personas que no son los contribuyentes o responsables, pero cuyos actos los obligan. En tales supuestos, los sujetos pasivos de la obligación fiscal deben soportar las consecuencias de los actos u omisiones punibles en que incurran sus subordinados, ya sean agentes, factores o dependientes. También existe responsabilidad por la acción de los representantes, ya sea esta representación de carácter legal o contractual, lo cual incluye gerentes, administradores y mandatarios, siendo de destacar que tanto en uno como en otro caso, los subordinados y representantes pueden ser objeto de sanción independientemente de lo que corresponde al patrón o representado.

Sin embargo, cabe señalar que dichas sanciones requieren como presupuesto para su aplicación, la intervención personal y directa de los representantes de las personas jurídicas, siendo insuficiente el mero carácter de representantes si no se produjo la actuación personal. La extensión de responsabilidad con respecto a

sanciones patrimoniales se funda en el criterio de que debe considerarse autor de la infracción a quien viola efectivamente la ley, así como también a quien sea el verdadero sujeto fiscal que obtiene un beneficio material de la violación.

La multa no se extingue por la muerte del infractor: En derecho penal común se considera elemental que fallecido el procesado o condenado, el proceso quede clausurado y las penas extinguidas. En derecho penal tributario convencional el criterio puede ser distinto, al entenderse que los herederos de un procesado o condenado nada tienen que ver con el proceso si se trata de un delito común; pero en cambio, si la reprimida es una infracción tributaria, dichos herederos deben asumir la defensa del causante y reemplazarlo en las sanciones que puedan corresponderle.

Esto se fundamenta en que la pena pecuniaria hace nacer un crédito a favor del Estado, dado su carácter compensatorio, crédito que correlativamente significa una disminución en el patrimonio del fallecido, debiendo los herederos recibir disminuido dicho patrimonio.

- **Clausura temporal de establecimiento:**

Se encuentra definida por Luzardo<sup>33</sup> como *“el cierre de un negocio, oficina, empresa o establecimiento de cualquier tipo que fuere, en donde se hayan violado normas tributarias”*

Constituye una pena porque prohíbe, de modo temporal, el ejercicio del comercio o de la industria. Además, puede producir simultáneamente efectos no deseados, como el de ocasionar un daño moral no cuantificable económicamente, sino socialmente, en el prestigio comercial y social del sancionado.

---

<sup>33</sup> Luzardo B. Rodrigo. (1997). *Las Infracciones y Sanciones en el Derecho Tributario Venezolano*. Maracaibo.

A su vez, esta sanción afecta la producción, distribución y comercialización de los bienes y servicios de que se trate la empresa sancionada.

Por ello, se ve afectado tanto el derecho a la propiedad, como el derecho a la libertad económica y el derecho al trabajo.

Son sancionados con esta pena, quienes incumplan con el deber formal de emitir facturas u otros documentos obligatorios (según el primer aparte del artículo 101 del Código Orgánico Tributario) por un monto mayor a doscientas unidades tributarias (200 U.T.), en un mismo período. La clausura de la oficina, local o establecimiento en el que se hubiera cometido el ilícito será de uno (1) a cinco (5) días continuos. En el caso de existir varias sucursales, la clausura sólo se aplicará al lugar de la comisión del ilícito.

A excepción, en caso de impuestos indirectos por violación de cualquiera de los numerales establecidos en el artículo 102 del Código Orgánico Tributario, la sanción abarcará además, la clausura por un plazo máximo de tres (3) días continuos de las sucursales, salvo que la empresa lleve libros especiales por cada sucursal de acuerdo a las normas respectivas.

Durante el período de la clausura debe cesar totalmente la actividad de los establecimientos y no se podrá suspender el pago de salarios u obligaciones provisionales.

Pero, esta sanción constituye una pena, más no una medida de prevención o seguridad, por cuanto reprime y no evita por sí la prolongación de la desobediencia que se castiga, más allá de la hipotética fuerza de su coacción psicológica.

- Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones:

Impuestas a profesionales y técnicos que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad participen, apoyen o cooperen en la comisión de algún ilícito, cuyo efecto consiste en la privación de cargos o empleos públicos y, la incapacidad durante la condena, para ejercer y obtener otros oficios.

La pena es por un término igual a la pena de prisión correspondiente para el infractor -Artículo 89 del Código Orgánico Tributario.

Esta pena es aplicada sólo por los órganos judiciales competentes, los cuales son los tribunales penales ordinarios, hasta tanto no se cree la jurisdicción penal especial.

A modo de conclusión, podemos mencionar que el ordenamiento penal constituye entonces, un aporte vital al Título III, de los Ilícitos Tributarios en el vigente C.O.T., debido a que con la inclusión de los ilícitos tributarios en dicho Código, surgió la necesidad inmediata de crear un derecho penal tributario (para delitos y contravenciones), por vía legislativa como podría ser un Régimen de Sanciones Tributarias. Esto no implica que haya menoscabo del carácter autónomo del Derecho Tributario como rama del Derecho, por cuanto establece las premisas de valor que determinan la presencia del ilícito, ya que, no todas las categorías de ilícitos tributarios o sus sanciones, son de carácter penal, pero algunas de ellas tipifican delitos.

- **Responsabilidad del contribuyente frente a la administración tributaria.**

Por responsabilidad se entiende según la Academia Española<sup>34</sup>, la deuda u obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otro, la consecuencia de delito, de una culpa o de otra causa legal. Posibilidad de exigir al deudor el cumplimiento de su obligación.

---

<sup>34</sup> www.rae.es

Por ello, se ha dicho que la responsabilidad constituye un elemento agregado al solo efecto de garantizar el cumplimiento del deber. No obstante, la responsabilidad puede verse desde varias perspectivas, a saber, según Morillo, citado por Parra<sup>35</sup>: (i) penalmente, se vincula con la exigencia de responsabilidad sólo a las personas físicas o individuales, por ser las únicas capaces de culpabilidad; (ii) civilmente, se vincula la responsabilidad al cumplimiento de las obligaciones, ampliando considerablemente el espectro de imputables, por cuanto la capacidad de culpabilidad en la realización de acciones u omisiones de este tipo sólo se concreta en función de la necesidad de que el crédito sea satisfecho; y, (iii) fiscalmente, el tipo de responsabilidad acogido por las normas tributarias participa de la naturaleza civil, sin otras diferencias que las que consisten en el refuerzo de las garantías de cobro del crédito, que no sólo goza de las civiles, sino de las públicas, autotuteladoras del acreedor de tal carácter.

Como bien se observa, para que pueda hablarse de responsabilidad debe mediar una imputación, definida por Adams Smith como una operación mental consistente en atribuir una determinada consecuencia jurídica a un hecho o situación condicionante y, también entendida como la atribución, a una persona determinada, de haber incurrido en una infracción penal sancionable. De ahí que, algunos autores afirmen que imputar un hecho a un individuo es atribuírselo para hacerle sufrir las consecuencias, es decir, para hacerle responsable de él, puesto que de tal hecho es culpable.

Ahora bien, el alcance de la responsabilidad fiscal o tributaria es muy amplio y, se encuentra establecido en el Código Orgánico Tributario de 2001 en la Sección Tercera del Título III, a partir del artículo 84 hasta el artículo 92; disposiciones que enuncian el carácter de la responsabilidad (artículo 84), las circunstancias eximentes (artículo 85), y los sujetos responsables (artículos 86 al 92);

---

<sup>35</sup> PARRA R., Rose. (2006). *Ilícitos Tributarios y Penas Privativas de Libertad*, Caracas: DJ Ediciones, C.A.

especificándose en estos últimos articulados, no sólo quiénes son los responsables por ilícitos tributarios, sino también cuáles son sus posibles sanciones y, cómo responden sobre el pago tanto de los tributos como de las costas procesales.

Así pues, el artículo 84 reza: *«La responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones contempladas en este Código»*. Esta disposición establece un principio tributario, denominado principio de personalidad de la pena (estudiado anteriormente), el cual responde al principio fundamental y constitucional de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Así mismo, lo establece el artículo 44 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela sancionada en 1999, cuando señala que: *«La pena no puede trascender de la persona condenada»*

Ahora bien, en el caso de las personas jurídicas, el artículo 90 del Código Orgánico Tributario (2001) expresamente establece: *«Las personas jurídicas responden por los ilícitos tributarios. Por la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito»*. Vale decir, que éstas responden por los ilícitos tributarios y, en el caso de que dichos ilícitos sean sancionados con pena de prisión, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que según el principio de personalidad de la pena, hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito.

Como se observa, esta norma traslada la imputabilidad y la responsabilidad de la persona jurídica a sus representantes, entre ellos, a sus administradores, siempre y cuando ellos hayan cometido el hecho u omisión infraccional, por aplicación al principio de la responsabilidad subjetiva, es decir, que a ellos puede imputársele el delito tributario únicamente sobre la base de una autoría personal y directa; ello es lógico pensarlo puesto que no se puede poner en prisión a una sociedad anónima.

De manera que, nadie puede escudarse en las empresas que dirige ya que, aunque la empresa puede ser sancionada con multa, eso no impide que la responsabilidad personal exista y, por lo tanto, el director o administrador de una empresa pueda ser multado e incluso sometido a prisión, sin que le valga decir que actuó en nombre de una sociedad.

No obstante, en este supuesto corresponderá establecer: (i) Si los directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos, desempeñaban tales funciones al momento de cometerse la infracción; (ii) Si han actuado en el ejercicio de sus funciones; (iii) Si tenían facultades de decisión con incidencia en materia tributaria; (iv) Si la infracción no se generó a causa del ejercicio de sus funciones; (v) o si, por el contrario, la infracción derivó de una decisión colectiva donde salvó su voto o, no asistió a la reunión en la cual se adoptó tal medida.

Ahora bien, descifrado el carácter personal de toda responsabilidad tributaria, se hace necesario mencionar que ésta recae tanto en el autor como en otros partícipes de ilícitos tributarios, según la participación de uno o varios infractores.

Así pues, entre los sujetos responsables tributarios se pueden señalar los siguientes:

**a. El autor:**

Llámesese autor del hecho punible, a quien sea el titular del dominio final de la acción típica y antijurídica; quien perpetra o realiza el hecho constitutivo de cada tipo delictivo, o quien ejecuta la acción, es decir, realiza la conducta que conforma el núcleo de cada tipo penal.

A éstos se les aplica la sanción establecida por ley, pero, en la perpetración de ilícitos tributarios puede mediar la participación. Esas formas de participación son: la coautoría, la instigación, la complicidad y el encubrimiento.

#### **b. El coautor:**

Llámesese coautor, al autor quien conjuntamente con otro u otros autores, plenamente responsables, ha causado el resultado el cual no se produciría sin la participación de aquél o aquellos, % También es autor el que interviene, en igualdad de situación, con otro a la producción de un hecho común. El coautor no es, pues, un autor mediato, sino un autor inmediato<sup>36+</sup>

A éste, según el artículo 86 del Código Orgánico Tributario se le aplicará la misma sanción que al autor principal del ilícito, sin perjuicio de la graduación de la sanción que corresponda.

#### **c. El instigador:**

Llámesese instigador el que induce directamente a otra persona a la realización del delito de que se trata.

El artículo 87 del Código Orgánico Tributario (2001) establece:

*%Se aplicará la misma sanción que al autor principal del ilícito disminuida de dos terceras partes a la mitad, sin perjuicio de la graduación de la sanción que corresponda, a los instigadores que impulsen, sugieran o induzcan a otro a cometer el ilícito o refuerzan su resolución. %*

#### **d. El cómplice:**

Llámesese cómplice la persona que sin ser autora de un delito coopera en su perpetración por actos anteriores, simultáneos, o posteriores, los cuales se ejecutan en cumplimiento de promesas anteriores. Martín y Rodríguez, establece dos tipos de cómplices, a saber:

---

<sup>36</sup> SOLER, Sebastián. (1976). *Derecho Penal Argentino*. Buenos Aires: Ediciones Buenos Aires.

1. **Cómplices Primarios:** son quienes prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse el delito.

Afirman estos autores, que en muchas ocasiones se ha pretendido incriminar a los asesores tributarios como instigadores o cómplices primarios pero, para ello hay que demostrar en forma clara y fehaciente que el asesor aconsejó o instrumentó las maniobras dolosas en que la defraudación consiste, lo cual es, indubitablemente, una cuestión de hecho.

2. **Cómplices Secundarios:** son quienes cooperen de cualquier modo en la ejecución del hecho y los que presten la ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo. Éstos se distinguen de los primarios sólo por la menor importancia de su participación criminal (elemento objetivo), pues su culpabilidad es similar<sup>37</sup>.

El artículo 88 del Código Orgánico Tributario en su literal ~~9a~~, establece que, aquellos que presten al autor principal o coautor su concurso, auxilio o cooperación en la comisión del ilícito de defraudación tributaria, mediante el suministro de medios o apoyando con sus conocimientos, técnicas y habilidades, así como aquéllos que presten apoyo o ayuda posterior cumpliendo promesa anterior a la comisión del ilícito, se le aplicará la misma sanción correspondiente a la defraudación tributaria, disminuida de dos terceras partes a la mitad.

---

<sup>37</sup> Martín, J. y Rodríguez U. (1987) *Derecho Tributario Procesal*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

#### **e. El encubridor:**

Llámesese encubridores los que con conocimiento de la perpetración del hecho punible, y sin haber tenido participación en él como autores, ni cómplices, intervienen con posterioridad a su perpetración.

Según el literal ~~6o~~ del artículo 88 del Código Orgánico Tributario, a los que sin promesa anterior al ilícito y después de la ejecución de éste, adquieran, tengan en su poder, oculten, vendan o colaboren en la venta de bienes respecto de los cuales sepan o deban saber que se ha cometido un ilícito, se le aplicará la misma sanción correspondiente al ilícito de defraudación tributaria, disminuida de dos terceras partes a la mitad.

La responsabilidad de las personas jurídicas, está regulada en el artículo 90 del Código Orgánico Tributario, el cual expresamente establece:

*Las personas jurídicas responden por los ilícitos tributarios. Por la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito.*

Por último, en cuanto a las costas procesales, los autores, coautores y partícipes responden solidariamente (Artículo 92 del Código Orgánico Tributario).

#### **6. Responsabilidad atribuida al Administrador por ilícitos tributarios.**

Las funciones del administrador son características de la condición o realización de una actividad positiva de dirección, administración o gestión ejercida en forma continua. Esta condición puede ostentarse en diferentes situaciones, tales como: desempeñar funciones de apoderado general con amplias facultades; velar por el cumplimiento de las decisiones de las asambleas tanto ordinarias como

extraordinarias; tener trato personal con proveedores y clientes; tener una relación inmediata con el personal de la sociedad, entre otras.

Todas y cada una de sus funciones siempre se encuentran bien definidas en el Acta Constitutiva y Estatutos Sociales de la sociedad mercantil, o en su defecto, en el Reglamento Interno que pueda llevar una empresa. Funciones que debe cumplir como un buen padre de familia o como un buen hombre de negocios.

Por otra parte, en cuanto a los deberes, es importante señalar que los administradores tienen deberes generales y deberes especiales, especificando que los primeros son los que incumben a todo mandatario; y los segundos, los determinados por la ley.

Entre los determinados por la ley o deberes especiales generales que debe cumplir todo administrador, vale hacer referencia a los más importantes, entre ellos: (i) Llevar los libros prescritos por la ley, en forma debida; (ii) Formar cada seis meses un estado sumario de la situación activa y pasiva de la compañía; (iii) Tener a disposición de los accionistas con quince días de antelación a la celebración de la asamblea ordinaria el balance general; (iv) Convocar las asambleas generales y velar por la formación regular de éstas y, por la regularidad de las votaciones; (v) Rendir a la asamblea ordinaria cuenta detallada de su gestión y, de la situación de los negocios de la compañías; (vi) convocar las asambleas extraordinarias cada vez que interese a la compañía, entre otras.

Ahora bien, dentro de los deberes que deben cumplir los administradores de sociedades mercantiles en el desempeño de sus funciones dentro del marco jurídico tributario, se encuentran los deberes formales establecidos en el vigente Código Orgánico Tributario. Es de hacer notar que los administradores no sólo deben cumplir con los enunciados en la ley tributaria, sino también, con los establecidos en los Estatutos Sociales de la empresa y, en las demás leyes nacionales relacionadas con la materia, tales como los enunciados anteriormente.

En referencia, el Código Orgánico Tributario, establece un conjunto de obligaciones formales relativas a las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria.

En sentido coloquial, las obligaciones formales son un conjunto de deberes a cargo de los sujetos pasivos de la obligación tributaria (contribuyentes o responsables), cuyo incumplimiento origina el nacimiento de ciertas sanciones pecuniarias tipificadas en las diferentes legislaciones tributarias.

Es por ello que, todo contribuyente o responsable que incumpla alguno de los deberes formales establecidos en el vigente Código Orgánico Tributario, comete un ilícito de los denominados ilícitos formales, sancionado según el tipo de ilícito de que se trate y la pena correspondiente que tipifique el mismo Código.

Siguiendo el orden de ideas, con respecto a los deberes formales también se encuentran los relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria, definidos en el artículo 145 del Código Orgánico Tributario (2001) de la siguiente manera:

Los contribuyentes, responsables y terceros, están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:
  - a. Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.
  - b. Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.

- c. Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria. O en los demás casos en que se exija hacerlo.
  - d. Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.
  - e. Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.
2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.
  3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles.
  4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar: establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, aeronaves y otros medios de transporte.
  5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponibles, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.
  6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.
  7. Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.

8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

El citado artículo prevé los deberes formales que no sólo deben cumplir los responsables (entre ellos los administradores) sino también, que deben ser cumplidos por los contribuyentes o terceros. De lo contrario, corren el riesgo de ser sancionados ya que, la Administración Tributaria en virtud de su naturaleza garantista, lo exige con la finalidad de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria; en otras palabras, lo exige con la finalidad de que el tributo legislativamente creado, se transforme en tributo finalmente percibido.

En este sentido el artículo 146 del citado Código, dispone quiénes son las personas llamadas a cumplir dichos deberes formales y, en el caso de las personas jurídicas, éstos deben ser cumplidos por sus representantes legales o convencionales, entrando allí los administradores.

No obstante, para lograr el cumplimiento de todos y cada uno de estos deberes formales, la Administración Tributaria dispone a su vez, de una serie de facultades contenidas en el Código Orgánico Tributario, ellas son: la facultad de fiscalización o determinación tributaria, la facultad de recaudación y la facultad sancionadora.

La facultad de fiscalización conlleva el poder de investigar los hechos y datos declarados y no declarados y que debieron serlo; pesquisar todos los elementos que directa o indirectamente revelen la existencia de hechos o situaciones que puedan calificarse como hechos imponible o generadores de obligaciones tributarias; así como, reunir pruebas de la existencia de las obligaciones tributarias y su cuantía.

Ahora bien, como la facultad fiscalizadora es amplísima, los deberes formales que deberán cumplir los sujetos de la obligación tributaria, no se agotan en la enunciación que hace el artículo 145 del Código Orgánico Tributario vigente, vale

decir, éstas son meramente enunciativas o taxativas y no limitativas de obligaciones.

Por su parte Giulian, citado por Hernández<sup>38</sup>, define la determinación de la obligación tributaria, como: el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer, en cada caso en particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.

En cuanto a la facultad de recaudación, como bien es conocido, la Administración Tributaria posee un conjunto de instrumentos legales que hacen posible la percepción tanto del tributo como de sus accesorios. Esos instrumentos son las planillas de liquidación o, en su defecto, el procedimiento del juicio ejecutivo, establecido en el Capítulo II del Título VI del Código Orgánico Tributario vigente, instaurado por ante los Juzgados Superiores de lo Contencioso Tributario.

Ahora bien, y en cuanto a la última de las facultades, la sancionadora establece en el Código Orgánico Tributario de 2001 en su Capítulo II del Título III, las posibles sanciones que han de corresponder al infractor tributario, ya se trate de ilícitos formales, ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas, ilícitos materiales, e ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.

En consecuencia, considerando la figura de los administradores de las sociedades mercantiles, se requiere que éstos desempeñen un rol productivo y significativo en función de satisfacer los requerimientos y necesidades de la organización, manejando conceptos de administración y control actualizados y, visualizando la empresa a la cual administra y gestiona, como individuos inteligentes y activos dentro del medio laboral donde actúan.

---

<sup>38</sup> HERNÁNDEZ B., Cesar. (2002). *El SENIAT y la Determinación Tributaria*, 2° Edición, Caracas. Edición Vadell Hermanos Editores, 2002.

Como corolario, sobre la base de lo referido, se puede señalar que los administradores de sociedades mercantiles en el desempeño de sus funciones, cumplen un rol estratégico y protagónico en el progreso satisfactorio de la gestión empresarial, porque son los protagonistas del procedimiento administrativo derivado de las funciones de sus áreas de trabajo, porque son los llamados a cumplir un conjunto de deberes inherentes al ejercicio de su profesión.

Ahora bien, como es conocido, la administración de una empresa conlleva obligaciones, y por ende responsabilidades, y eso debiera llevar a que las personas que actualmente desempeñan esta función, y las que la puedan realizar en el futuro las conozcan en profundidad. Dicha responsabilidad, no sólo implica responsabilidad directiva, sino social, y de ello puede dimanar la aplicación del Código Penal a hechos ejecutados u omitidos.

Acertadamente Fré, citado por Parra, escribía que:

*“Se señala al órgano administrativo el deber fundamental de desarrollar su actividad en interés del ente, observando determinadas normas que pueden estar integradas en el acto constitutivo o en el estatuto y que representan las reglas esenciales e indeclinables a las que ha de conformarse aquella actividad. Si los administradores descuidan aquél interés o actúan de modo que estén en oposición con él, o violan las normas legales y estatutarias que les imponen especiales deberes que habrán de ser observados en el ejercicio de sus cargos, causando con ello un perjuicio al patrimonio social, han de responder de sus culpas ante los socios y ante terceros, es decir ante las dos categorías de personas que, con una expresión técnicamente inexacta, pero indudablemente eficaz, el legislador ha indicado como las que tienen un interés semejante y, por eso, un igual derecho a la integridad del patrimonio.”*

Por su parte, el legislador venezolano siempre ha tenido especial interés en que las deudas tributarias sean efectivamente liquidadas, por lo que ha establecido el sistema de derivación de la responsabilidad, recayendo en éste la responsabilidad de los administradores. Es por lo que, dicha responsabilidad ha ido tomando

importancia capital con el pasar de los años, tanto es así que se ha llegado a comentar que la actividad de administrador de una sociedad, podía llegar a considerarse como una actividad peligrosa o riesgosa. El hecho es que, aún después de varios años, todavía hay muchos administradores de sociedades mercantiles, que no son conocedores de la responsabilidad que la legislación actual le reconoce, en especial la legislación fiscal.

En el numeral 2 del artículo 28 del Código Orgánico Tributario vigente, se establece este sistema de responsabilidad, determinando a los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad jurídica, responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan.

En la regla general establecida por el legislador venezolano, los responsables tienen una obligación solidaria con el contribuyente, de tal forma que el Fisco puede ir distintamente contra cualquiera de ellos, para el logro del cumplimiento de un crédito insoluto. No obstante, si el responsable es el que ostenta la carga tributaria, a éste se le otorga una acción de repetición contra él o los contribuyentes.

Ahora bien, como afirma Jarach<sup>39</sup>:

*El grado de responsabilidad de estos sujetos pasivos, deberá ser definido en la Ley en cada caso concreto, pudiendo ésta variar desde la responsabilidad solidaria sin condiciones, a la responsabilidad solidaria supeditada a la verificación de ciertos supuestos, a la responsabilidad subsidiaria y a la responsabilidad sustituta.*

En el caso venezolano, la responsabilidad de los sujetos pasivos in comento (administradores) siempre es solidaria, de tal forma que entre las cuatro fórmulas antes expuestas, el legislador patrio acogió, para el caso de los administradores de sociedades mercantiles, la segunda de ellas, estando la procedencia de este

---

<sup>39</sup> JARACH, Dino. (1993). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (6<sup>ta</sup> ed.) Buenos Aires: Cangallo.

grado de responsabilidad sujeta a supuestos, tales como, la administración, el recibo o disposición de bienes pertenecientes a la sociedad.

Ahora bien, se pregunta ¿Por qué es solidaria la responsabilidad de los administradores? La respuesta es sencilla, porque estos sujetos se encuentran vinculados en forma directa con el hecho generador, de tal forma que pueden administrar, recibir, disponer o poseer todo o parte del patrimonio del contribuyente. Esta situación especial hace que deban responder solidariamente por el cumplimiento de la obligación tributaria nacida en cabeza del sujeto pasivo principal.

Así, se entiende que la naturaleza de la responsabilidad atribuida a los administradores por ilícitos tributarios es y será siempre solidaria. Dicha responsabilidad se caracteriza a través de los siguientes elementos:

1. Son responsables solidarios con el contribuyente. En consecuencia, puede ser exigido el pago de la totalidad del crédito existente, indistintamente, al contribuyente o responsable. Queda a salvo la acción de repetición del responsable.

Es por lo que se afirma que el administrador es un obligado al pago de la deuda tributaria, junto al sujeto pasivo o deudor principal, con un carácter supletorio o de segundo grado, respondiendo de la deuda sólo en el caso de que no haya sido satisfecha por el deudor principal.

Lo que ocurre es una ampliación del campo del sujeto pasivo, pero sin eliminar al sujeto pasivo primitivo, agregando junto a éste y, no en su lugar, a otro obligado o deudor, con el carácter de responsable de la deuda tributaria en sentido estricto.

La responsabilidad se refiere sólo a los tributos, multas y accesorios relacionados con los bienes que dichos sujetos administren, reciban o dispongan (artículo 28 del Código Orgánico Tributario),

Vale agregar, que esta situación de responsable sólo se presenta cuando además de realizarse el hecho imponible determinante de la obligación del sujeto pasivo (contribuyente), se produzca el presupuesto de hecho en virtud del cual se genera la obligación del responsable, cual es la administración o disposición de bienes propios de la empresa. Por lo que, aún cuando los administradores no hayan llegado a realizar el presupuesto de hecho que configura el hecho imponible y que hace nacer la obligación tributaria, es exigible (por administración y disposición de dichos bienes) su responsabilidad solidaria y deberá satisfacer la falta de pago del deudor principal.

En resumen, los administradores responden ante la sociedad, ante los socios y terceros por el mal desempeño del cargo, por el daño producido, así como, por cualquier violación de la ley, el estatuto y el reglamento.

2. La responsabilidad se limita al valor de los bienes administrados, recibidos o dispuestos (parágrafo primero del artículo 28 del Código Orgánico Tributario).

Vale decir, que la responsabilidad de los administradores de sociedades mercantiles es limitada y solidaria. Por una parte es limitada, en cuanto responden únicamente hasta el valor de los bienes administrados, recibidos o dispuestos. Por otra, es solidaria, como consecuencia de que los administradores actúan colegiadamente como cuerpo y, entonces no cabe dividir las responsabilidades, por tanto, si no responde el contribuyente, responde éste en segundo grado.

No obstante, este punto es sumamente importante, por cuanto vale destacar, que por incumplimiento de cualquiera de los deberes tributarios por parte de los

deudores principales, corresponderá el pago del debido tributo a los administradores, debiendo responder con sus bienes personales hasta el valor de los bienes administrados, sin perjuicio de no poseer la capacidad contributiva necesaria para satisfacer la deuda. Sin embargo, no existirá esta responsabilidad personal y solidaria, con respecto a aquéllos administradores que demuestren debidamente a la Administración Tributaria que sus representados o mandantes, los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

3. La responsabilidad subsistirá respecto de los actos que se hubieren ejecutado durante la vigencia de la representación o del poder de administración o disposición, aun cuando haya cesado la representación o administración correspondiente (parágrafo segundo del artículo 28 del Código Orgánico Tributario).

Vale agregar, que es lógico pensar que la misma subsista sólo respecto de los actos ejecutados en el periodo de mando o administración, extendiéndose aún cuando haya cesado la misma.

En resumen, por todo lo antes expuesto, se deduce que la atribución de esta institución de responsabilidad tiene un carácter garantista o proteccionista del crédito tributario, accesoria y dependiente de la obligación del deudor principal, determinando qué hechos producen el nacimiento de la obligación del responsable, siendo ésta una obligación accesoria de segundo grado y, afirmando ser una carga impuesta por la ley.

Igualmente, se deduce que la responsabilidad solidaria es siempre una sanción que la ley establece para el responsable que lo paga, toda vez que éste no paga una deuda propia sino ajena, vale decir, que este tipo de responsabilidad reviste un doble carácter: (i) es represivo, por su cualidad sancionatoria; y (ii) es

condicional, porque nace a raíz de una violación de un deber fiscal impuesto al sujeto pasivo.

A su vez, considera la autora, que se hace necesario que la Administración Tributaria exija el impuesto debido a los administradores de las sociedades mercantiles, siempre y cuando sean parte y hayan sido notificados en el proceso de determinación tributaria de la deuda contra la sociedad, garantizándoseles su derecho a la defensa y al debido proceso. Tratándose de una solidaridad en la responsabilidad, y no en la deuda, es necesario determinar la responsabilidad del administrador, dando intervención al mismo en el procedimiento administrativo o judicial de la determinación del tributo.

Como corolario, se deduce que los administradores de las sociedades mercantiles deben obrar con lealtad y probidad, así como con la diligencia de un buen hombre de negocios o de un buen padre de familia, agregando que los que faltaren a su obligación son responsables en forma limitada (como ya se mencionó anteriormente) pero solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren por su acción u omisión en el ejercicio de sus funciones.

## **7. Eximentes de responsabilidad tributaria.**

Son todas aquellas circunstancias que liberan de responsabilidad al autor de un ilícito tributario. Las causas eximentes implican la inimputabilidad del ilícito tributario al sujeto infractor.

Entre las circunstancias que eximen de responsabilidad por los ilícitos tributarios, el Código Orgánico Tributario en su artículo 85 establece:

### **1. El hecho de no haber cumplido dieciocho (18) años:**

Es decir, el hecho de ser menor de edad, de no haber alcanzado el desarrollo total de capacidad volitiva o intelectual, impide al actor la comprensión subjetiva del

alcance de sus actos, por tanto, los menores de edad -según nuestro Legislador- carecen de capacidad de derecho penal y son inimputables en relación con el sujeto.

Este hecho se comprueba mediante la presentación de la partida de nacimiento, y en caso de no poseerla, mediante un examen psicosomático practicado al menor.

En definitiva, como bien lo afirma Celis Vargas (citado por Parra, 2006, 67): *“La minoridad es un eximente de responsabilidad frente a cualquier ilícito tributario. No distingue ni siquiera la clase de ilícito, por lo que debe entenderse cualquiera que éste sea: formales, materiales, relativos a especies fiscales y gravadas, o los sancionados con penas privativas de libertad. Ni tampoco distingue si se puede tratar de un menor emancipado.”*

Por otra parte, la situación del menor de edad y del incapacitado mentalmente es reconocida mundialmente como causa eximente de responsabilidad. En el campo tributario hay que hacer la observación de que el menor o el incapacitado pueden ser sujetos pasivos de un tributo determinado, de tal manera que, aún pudiendo quedar sometidos al cumplimiento de la obligación tributaria principal por medio de su representante legal o judicial, según el caso, y pagar los intereses que causaren, no podrán, sin embargo, ser sancionados.<sup>40+</sup>

## **2. La incapacidad mental debidamente comprobada:**

La incapacidad mental implica la carencia de capacidad para discernir entre lo que está permitido hacer y lo que está prohibido. Ella anula la inteligencia, paraliza su desarrollo o la altera profundamente, y en el campo de la voluntad puede suprimir su libre funcionamiento o trastornarlo gravemente.

---

<sup>40</sup> VAN DER VELDE, Ilse. (2001). *In Memoriam Ilse van der Verde Hedderich*. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Según la ley debe estar debidamente comprobada, es decir, debe mediar un ~~re~~conocimiento médico+que demuestre dicha incapacidad.

### **3. El caso fortuito y la fuerza mayor:**

Son circunstancias eximentes tomadas del Derecho Penal Común.

Llámesese caso fortuito, a todo suceso producido por hechos del hombre que, no han podido preverse, o que previstos, no han podido evitarse, tales como: una guerra civil, una marcha, una huelga.

Llámesese fuerza mayor, a todo suceso producido por la naturaleza que igualmente no ha podido preverse o que, previsto, no ha podido evitarse, tales como: los terremotos, las inundaciones, entre otros.

En materia tributaria, un contribuyente que no haya podido cumplir con su obligación tributaria por un hecho imprevisible o impredecible realizado bien por el hombre o por la naturaleza, podrá alegar esta eximente.

### **4. El error de hecho y de derecho excusable:**

El error implica una falsa o incompleta percepción de la realidad, "el error de hecho es el que recae sobre acontecimientos que ocurren en la vida real, y el error de derecho es el que recae sobre la existencia, la extensión, el alcance, la vigencia u obligatoriedad de una norma jurídica" <sup>41</sup>.

El error de hecho es excusable en materia tributaria siempre que sea esencial y no accidental, tenga por efecto destruir en forma subjetiva la criminalidad del acto, y no sea imputable al contribuyente o responsable.

---

<sup>41</sup> GRISANTI, Hernando. (2001). *Manual de Derecho Penal*. Valencia; Editoriales Vadell.

En definitiva, en materia tributaria el error de hecho implica la equívoca interpretación de los hechos que conforman el caso; ejemplo de ello sería, que la persona piense que está realizando un acto lícito, cuando en realidad está realizando un acto ilícito. Por ejemplo: un error aritmético o de cálculo; una doble deducción de un mismo gasto; el equivocado conteo de materias primas o productos al efectuar un inventario, un error relacionado con el carácter activo o pasivo de una imputación contable.

Con respecto al error de derecho, se distinguen dos tipos: el error de derecho penal y el error de derecho sobre la ley no penal o extrapenal.

En el primer caso, el error de derecho penal, el principio a seguir, sin excepción, está consagrado en el artículo 60 del Código Penal vigente que expresa: «La ignorancia de la ley no excusa ningún delito ni falta». Por tanto, el error de derecho no constituye causa de inculpabilidad y, por tanto, no constituye eximente de responsabilidad.

Pero, en el segundo caso, el error de derecho sobre una ley extrapenal como lo es la ley tributaria, sí resulta admisible y es ~~cuando sea excusable~~, como por ejemplo: los errores de interpretación de las leyes, o confusiones derivadas de jurisprudencias transitorias, o la mala redacción de disposiciones legales, o un hecho que la ley califica como imponible y el contribuyente no lo considera como tal.

En conclusión, para que el error pueda eximir de responsabilidad al sujeto infractor, el mismo debe resultar justificable hasta en una persona prudente que normalmente adopta las debidas precauciones, tales como: la de consultar a la Administración Tributaria, de asesorarse debidamente con profesionales idóneos, de estar al día con la normativa que rige la actividad, entre otras, y, que dicho error no lo hubiese podido evitar por más diligente o cuidadoso que fuera.

Así, el error excusable requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se hayó; si la persona procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se le puede condenar.

La solución dependerá del contribuyente, de la invocación que éste realice de la existencia de un error excusable, para que la concurrencia de éste pueda ser apreciada por el Juzgador, según las características del caso, analizando la conducta seguida y la verosimilitud de lo que el supuesto infractor invoque en su defensa.

### **5. La obediencia legítima y debida:**

Es aquella que se presta a un superior jerárquico y, que descarga en él la responsabilidad de hechos que no sean delictivos evidentemente.

Esta circunstancia constituye una causa de inimputabilidad, por cuanto legalmente se estima que no es imputable quien obra en virtud de ella. En consecuencia, será imputable quien haya dado la orden.

Pero, para que opere esta circunstancia eximente, se hace menester:

- a. La relación jerárquica entre el superior quien da la orden y el subordinado quien la recibe y la cumple.
- b. Que la orden esté limitada a la competencia del superior jerárquico y el subordinado.
- c. Y, que la orden sea formalmente lícita o legítima.

En este sentido el numeral 2º del artículo 65 del Código Penal Venezolano establece: *“No es punible: El que obra en virtud de obediencia legítima y debida. En este caso, si el hecho ejecutado constituye delito o falta, la pena correspondiente se le impondrá al que resultare haber dado la orden legal+”*

## **6. Cualquier otra circunstancia prevista en las leyes y aplicables a los ilícitos tributarios:**

Podrían señalarse: Lo establecido en el artículo 61 del Código Penal: *"Nadie puede ser castigado como reo de delito no habiendo tenido la intención de realizar el hecho que lo constituye, excepto cuando la ley se lo atribuye como consecuencia de su acción u omisión...+*

La legítima defensa (reacción necesaria contra una agresión ilegítima, actual o provocada) y el estado de necesidad (Artículo 65, ordinal 4º del Código Penal).

Por otra parte, existen factores que si bien no eximen de responsabilidad las agravan o las atenúan, los cuales se indican a continuación:

### **Circunstancias agravantes:**

Son circunstancias que agravan la responsabilidad del autor sin modificar la figura delictiva, por cuanto revelan una mayor peligrosidad y una mayor maldad.

Según Grisanti, son circunstancias agravantes ~~las~~ aquellas que, en alguna medida, en algún grado, dan lugar al aumento de la pena normalmente aplicable+.

El artículo 95 del Código Orgánico Tributario, enumera las siguientes circunstancias agravantes:

- La reincidencia:

Consiste en la comisión de un segundo hecho punible, cuando entre el primero y el segundo delito media una decisión judicial condenatoria definitivamente firme, lo que acarrea el aumento de la pena aplicable al segundo hecho.

- La condición de funcionario o empleado público que tengan sus coautores o partícipes:

Lo que puede implicar un abuso de autoridad o ejercicio ilegítimo de la misma, ~~la~~ condición de funcionario público que tenga el infractor agrava la penalidad, porque se entiende que quien está obligado a cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes, deja indefensa a la sociedad y ocasiona más alarma con sus infracciones (delitos o faltas)+(Celis, citado por Parra)

Así, el infine del artículo 317 de la Constitución Nacional al referirse a las sanciones por evasión fiscal establece que ~~en el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena+~~

- **La magnitud monetaria del perjuicio fiscal y la gravedad del ilícito:**

Es decir, según el daño patrimonial que ocasione la ejecución de algún ilícito. Pero, es obvio que a mayor magnitud del daño causado al Fisco, mayor será la pena o sanción.

**Circunstancias atenuantes:**

En contraposición con las anteriores, son circunstancias que disminuyen la responsabilidad del autor.

Grisanti las define como: ~~aquéllas que, en alguna medida dan lugar a la reducción de la pena normalmente aplicable+~~

La Dra. Van der Velde Hedderich, las define como aquéllas que: ~~se fundamentan en hechos y actos que traslucen la ausencia de intención dolosa del administrado en la comisión de la infracción que se sanciona+~~

El artículo 96 del Código Orgánico Tributario establece las siguientes circunstancias atenuantes:

- **El grado de instrucción del infractor:**

El que no ha sido educado, evidentemente no está en igualdad de condiciones con respecto al que sí ha sido educado. Esto implica una disminución en lo referente a lo moral, y a lo penal con respecto a la aplicación de la pena.

- **La conducta que el autor asuma en el esclarecimiento de los hechos:**

Es decir, la colaboración que el infractor preste para descifrar la verdad de los hechos.

- **La presentación de la declaración y pago de la deuda para regularizar el crédito tributario:**

Es decir, el cumplimiento de la obligación tributaria, así como el de sus accesorios y multas.

- **El cumplimiento de los requisitos omitidos que puedan dar lugar a la imposición de la sanción:**

Como el cumplimiento de los requisitos formales por parte de los contribuyentes o responsables.

- **El cumplimiento de la normativa relativa a la determinación de los precios de transferencia entre partes vinculantes:**

Es decir, el cumplimiento de la ley en cuanto a los precios de transferencia.

- **Las demás circunstancias atenuantes que resulten de los procedimientos administrativos o judiciales, aunque no estén previstas expresamente por la ley:**

Se observa, que el Código Orgánico Tributario acoge una enumeración simplemente enunciativa, dejando al libre criterio del juzgador la posibilidad de

apreciar otras circunstancias capaces de atenuar la sanción impuesta, una vez analizados todos los elementos de pruebas o de convicción que han sido sometidos a su decisión. Así pues, todo juzgador puede observar, entre otras:

- La inexistencia de antecedentes.
- Haber observado una conducta ejemplar como contribuyente o responsable, o bien, como agente de retención o percepción.
- El no haber sido fiscalizado en los últimos 5 años, anteriores al presente.
- El no habersele detectado alguna infracción tributaria en los últimos cinco años.
- El haber cumplido espontáneamente con la presentación de las declaraciones dentro del plazo reglamentario.
- El haber cancelado las planillas de autoliquidación e impuesto en virtud de dichas declaraciones.
- El no haber tenido la verdadera intención de causar el perjuicio patrimonial al sujeto acreedor del tributo.

### CAPITULO III

#### ANÁLISIS SISTEMÁTICO DE LA JURISPRUDENCIA PATRIA

En este capítulo señalaremos los distintos criterios emanados, tanto de los tribunales de instancia como del Máximo Tribunal, referidos a la aplicabilidad del primero y segundo párrafo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario del año 2001.

- ◆ Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

Caso: Sociedad Mercantil **MACOSARTO C.A.**, de fecha 18 de febrero de 2010.

*En fecha 04 de junio de 2009, la ciudadana María Carolina De Abreu, quien es venezolana, mayor de edad, titular de la cédula de identidad número 11.935.938, abogada en ejercicio, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el número 64.190, actuando en su carácter de apoderada judicial de la sociedad mercantil MACOSARTO C.A., inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, bajo el número 02, Tomo 22-A, en fecha 19 de junio de 1961, presentó ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (URDD), de los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios del Área Metropolitana de Caracas, Recurso Contencioso Tributario contra la Resolución SNAT-INTI-GRTICERC-DJT-2009-665, de fecha 27 de marzo de 2009, notificada en fecha 29 de abril de 2009, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual, se declara sin lugar el Recurso Jerárquico interpuesto por la recurrente contra la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios N° SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1351, de fecha 31 de julio de 2008, notificada en fecha 26 de agosto de 2008, levantada con ocasión del procedimiento de verificación de las declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas en materia de Impuesto al Valor Agregado por la cantidad de QUINCE MIL SETECIENTAS TRES UNIDADES TRIBUTARIAS CON OCHENTA Y CINCO CENTÉSIMAS (U.T. 15.703,85), equivalente a la cantidad de SETECIENTOS VEINTIDOS MIL TRESCIENTOS SETENTA Y SIETE BOLÍVARES CON DIEZ CÉNTIMOS (Bs.F. 722.377,10), por concepto de multa la cual fue calculada tomando en consideración el valor de la unidad tributaria vigente al momento del pago conforme a lo establecido en el Párrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario y la cantidad de QUINCE MIL TRESCIENTOS TREINTA Y UN BOLÍVARES CON DIEZ CÉNTIMOS (Bs.F. 15.331,10), por concepto de intereses moratorios, para un total*

de SETECIENTOS TREINTA Y SIETE MIL SETECIENTOS OCHO BOLÍVARES CON VEINTE CÉNTIMOS (Bs.F. 737.708,20)+

¶ ) ALEGATOS

La recurrente señala, que acudió a la Administración Tributaria a los fines de presentar el pago voluntario de la multa que considera que debe pagar fundamentada en el principio de irretroactividad de la norma e indexación.

Añade, que no obstante la Administración Tributaria se negó a recibir el cheque de gerencia y la Planilla Forma 2 que a tales fines presentó la recurrente con ocasión del pago de la multa por la cantidad de TRESCIENTOS OCHENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS VEINTÍSEIS BOLÍVARES CON ONCE CÉNTIMOS (Bs.F. 386.426,11).

o omissis

**En segundo lugar, la recurrente alega, la improcedencia de la metodología de cálculo utilizada para determinar la multa establecida en el Artículo 113 del Código Orgánico Tributario basada en la aplicación del Parágrafo Segundo del Artículo 94 eiusdem, por cuanto contiene elementos de actualización e indexación que supeditan la multa al fenómeno inflacionario venezolano y en cuanto a este alegato, discute: (Negrita del Autor)**

o omissis

Que la Administración Tributaria ajustó la multa al valor de la Unidad Tributaria vigente para el momento del pago de la sanción de conformidad con lo establecido en el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, el cual señala, que las multas establecidas en dicho Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito y se pagarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago, lo cual, a criterio de la recurrente, es totalmente improcedente, por cuanto constituye una indexación de la sanción establecida que de por sí es desproporcionada e irracional.

Que la Administración Tributaria no puede pretender crear un accesorio a las sanciones ya establecidas, con el pretexto de un ajuste para tratar de resarcir la pérdida de valor monetario producto del sistema inflacionario, calculado desde el momento en que se cometió el ilícito y hasta que la Administración Tributaria, a juicio de la recurrente, en su lento actuar determine y sancione efectivamente dicho ilícito.

Que la aplicación de la unidad tributaria vigente para el momento del pago aplicada a ilícitos materiales cometidos bajo la vigencia de una unidad tributaria de períodos anteriores, no es más que un mecanismo de indexación que persigue la

*reparación de un daño material que se deriva de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda en una flagrante violación de los principios constitucionales de derecho tributario, tales como, el derecho de propiedad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y certeza jurídica.*

*Afirma, que el mecanismo utilizado en el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario es idéntico a la actualización monetaria contemplada en el Parágrafo Único del Artículo 59 eiusdem, el cual fue declarado inconstitucional, pues la reexpresión de la unidad tributaria se realiza sobre la base del Índice de Precios al Consumidor (IPC).*

*En virtud de las razones antes expuestas, la recurrente solicita, que sea declarado improcedente el mecanismo de ajuste o indexación de las sanciones, contemplado en el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario por resultar inconstitucional y violatorio de los principios fundamentales del derecho tributario.*

*En tercer lugar, la recurrente alega, la nulidad absoluta de la Resolución SNAT-INTI-GRTICERC-DJT-2009-665, de fecha 27 de marzo de 2009, por cuanto la misma viola el principio de irretroactividad consagrado en el Artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en concordancia con el Artículo 2 del Código Penal venezolano.*

*Expresa, que la Administración Tributaria en un primer acto de determinación calculó a la recurrente una multa por la cantidad de QUINCE MIL SETECIENTAS TRES UNIDADES TRIBUTARIAS CON OCHENTA Y CINCO CENTÉSIMAS (U.T. 15.703,85), tomando en consideración el valor de la misma al momento de la comisión del ilícito de conformidad con el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario lo que equivale a la cantidad de TRESCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL CIENTO NUEVE BOLÍVARES CON NOVENTA Y NUEVE CÉNTIMOS (Bs.F. 387.109,99). Que no obstante, de conformidad con el mismo Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria procedió a ajustar la sanción con base a la unidad tributaria vigente para el momento del pago de la multa, es decir, la unidad tributaria para dicho momento era de cuarenta y seis bolívares fuertes (Bs.F. 46), lo que asciende ahora a la cantidad de SETECIENTOS VEINTIDOS MIL TRESCIENTOS SETENTA Y SIETE BOLÍVARES CON DIEZ CÉNTIMOS (Bs.F. 722.377,10).*

*Que en consecuencia, la Administración Tributaria pretende que la sociedad mercantil Macosarto, C.A., acepte el pago de la multa por concepto de infracciones calculada al valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago, violando el contenido del Artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en concordancia con el Artículo 2 del Código Penal venezolano, las cuales consagran que ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena, como excepción al principio general de irretroactividad de la ley. Que en el caso de los supuestos*

*normativos de contenido punitivo, las normas pueden ser aplicadas retroactivamente, siempre y cuando su aplicación favorezca al reo, en este caso, al infractor. Que en consecuencia, el valor de la unidad tributaria al momento del pago será generalmente mayor al valor de la unidad tributaria al momento de la comisión del hecho, resultando dicha interpretación inconstitucional por demás, de los elementos esenciales del delito fiscal, que lleva consigo la aplicación retroactiva de la ley penal menos favorable al reo.*

*õ omissisõ*

*Concluye reiterando, que el cálculo efectuado por la Administración Tributaria para la determinación de la multa viola el principio de irretroactividad de las normas, por cuanto se debió aplicar la sanción más benigna en su cuantía, es decir, calculada de conformidad con la unidad tributaria vigente para el momento de la comisión del ilícito y no la de cuarenta y seis bolívares fuertes (Bs.F. 46), cuyo valor corresponde a una fecha posterior al momento de producirse la infracción y sobre la cual se estableció la multa a la recurrente a través de la Resolución impugnada, razón por la cual, la recurrente solicita la nulidad de la Resolución SNAT-INTI-GRTICERC-DJT-2009-665. Así solicita sea declarado.*

*Por último, la recurrente alega, que la Administración Tributaria a través de la Resolución impugnada incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho al interpretar erróneamente el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, por cuanto aplica la multa utilizando la unidad tributaria vigente para el momento de la emisión de la Resolución de Imposición de Sanción y no la que estuviera vigente en el momento del pago de la obligación principal.*

*õ omissisõ*

*A criterio de la recurrente, no cabe duda que la Administración Tributaria incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho al interpretar erróneamente la disposición consagrada en el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, al momento de aplicar dicha norma a los ilícitos originados por las retenciones de Impuesto al Valor Agregado pagadas extemporáneamente.*

*En virtud de las razones anteriormente expuestas, la recurrente solicita, que sea declarada la nulidad absoluta de la Resolución impugnada. Así solicita sea declarado.*

*Por otra parte, la ciudadana Rebeca Ferraguti, quien es venezolana, mayor de edad, titular de la cédula de identidad número 6.972.576, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el número 46.916, actuando en representación de la REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA, expone:*

*õ omissisõ*

*Igualmente, la recurrente considera que la Administración Tributaria violó el principio de legalidad e irretroactividad de la ley al ajustar las multas al valor de la unidad tributaria vigente al momento del pago de la sanción de conformidad con lo previsto en el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, aunado al hecho de considerar que existió por parte de la Administración Tributaria un vicio de falso supuesto en la interpretación de tal normativa.*

*En este orden de ideas, la representación de la República Bolivariana de Venezuela señala, que contrario a lo argumentado por la recurrente, la Administración Tributaria no violó el principio de reserva legal. Que en efecto, en el presente caso, la Administración Tributaria se fundamentó para efectuar el cálculo de las multas impuestas a la recurrente en lo establecido en el Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, el cual dispone que las multas establecidas en el Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de unidades tributarias que correspondan al momento de la comisión del ilícito y se cancelarán utilizando el valor de las unidad tributarias que estuviera vigente para el momento del pago.*

*Que en tal sentido, la Administración Tributaria se limitó a dictar un acto administrativo de efectos particulares en ejecución directa e inmediata de la legislación, como lo es el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario y que de tal manera no se puede afirmar que la sanción excede el ámbito de reserva legal por el efecto de la corrección monetaria aplicable, por cuanto es un mecanismo de actualización de valor monetario previsto en el Código Orgánico Tributario para ir a la par con el valor real del dinero. (Negritas del Autor)*

*(omissis)*

*Que siendo así, la Administración Tributaria realizó la conversión de las multas expresadas en términos porcentuales en su equivalente en unidades tributarias para el momento de la comisión del ilícito tal y como se desprende del cuadro descriptivo inserto en el anexo 1 que riela en los folios 57 y 58 de la primera pieza anexa del expediente judicial, y que posteriormente, conforme a lo previsto en el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario estableció su valor para el momento del pago de tal multa, que en el presente caso, se traduce en (BsF. 46,00), valor éste que tenía la unidad tributaria para la fecha del acto que impuso la sanción por ordenarlo la propia ley que consagra la pena.*

*En consecuencia, la representación de la República Bolivariana de Venezuela solicita, que sean declarados improcedentes los alegatos realizados por la recurrente referentes a la violación de los principios de legalidad e irretroactividad de la ley y de falso supuesto de derecho que afecta la causa del acto por carecer de fundamento.*

*õ omissisõ*

## MOTIVA

*Definido así el debate, en los términos precedentemente expuestos por las partes, este Tribunal aprecia que, en el caso sub iudice, la discusión se concentra en dilucidar la procedencia de la solicitud de nulidad de la Resolución SNAT-INTI-GRTICERC-DJT-2009-665, de fecha 27 de marzo de 2009, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual, se declara sin lugar el Recurso Jerárquico interpuesto por la recurrente contra la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios SNAT /INTI /GRTICERC /DR /ACOT /RET /2008 /1351, de fecha 31 de julio de 2008, levantada con ocasión del procedimiento de verificación de las declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas en materia de Impuesto al Valor Agregado por la cantidad de QUINCE MIL SETECIENTAS TRES UNIDADES TRIBUTARIAS CON OCHENTA Y CINCO CENTÉSIMAS (U.T. 15.703,85), equivalente a la cantidad de SETECIENTOS VEINTIDÓS MIL TRESCIENTOS SETENTA Y SIETE BOLÍVARES CON DIEZ CÉNTIMOS (Bs.F. 722.377,10), por concepto de multa, la cual fue calculada tomando en consideración el valor de la unidad tributaria vigente al momento del pago conforme a lo establecido en el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario y la cantidad de QUINCE MIL TRESCIENTOS TREINTA Y UN BOLÍVARES CON DIEZ CÉNTIMOS (Bs.F. 15.331,10), por concepto de intereses moratorios, para un total de SETECIENTOS TREINTA Y SIETE MIL SETECIENTOS OCHO BOLÍVARES CON VEINTE CÉNTIMOS (Bs.F. 737.708,20).*

*De esta forma, se puede observar que la recurrente fundamenta su pretensión de nulidad de la Resolución SNAT-INTI-GRTICERC-DJT-2009-665, de fecha 27 de marzo de 2009, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante los siguientes argumentos: i) Violación de los principios constitucionales de proporcionalidad y razonabilidad, al haber determinado la Administración Tributaria a cargo de la sociedad mercantil Macosarto, C.A., una sanción pecuniaria conforme a lo previsto en el Artículo 113 del Código Orgánico Tributario por el retardo en el enteramiento de las retenciones practicadas, ii) Improcedencia de la metodología de cálculo utilizada para determinar la multa establecida en el Artículo 113 del Código Orgánico Tributario basada en la aplicación del Parágrafo Segundo del Artículo 94 eiusdem, por cuanto contiene elementos de actualización e indexación que supeditan la multa al fenómeno inflacionario venezolano, iii) Violación del principio de irretroactividad consagrado en el Artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en concordancia con el Artículo 2 del Código Penal, por cuanto de conformidad con el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria procedió a ajustar la sanción con base a la unidad tributaria vigente para el momento del pago de la multa, es decir, de cuarenta y seis bolívares fuertes (Bs.F. 46), y iv) Falso supuesto de derecho al interpretar erróneamente el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código*

*Orgánico Tributario, por cuanto aplica la multa utilizando la unidad tributaria vigente para el momento de la emisión de la Resolución de Imposición de Sanción y no la que estuviera vigente en el momento del pago de la obligación principal.*

*o omissis*

*Como resultado de lo expuesto, este Sentenciador en cuanto a este primer alegato de la recurrente, debe dar por cierto los hechos plasmados en la Resolución recurrida y por lo tanto, debe aclarar que no hubo violación de los principios constitucionales de proporcionalidad y razonabilidad para el cálculo de la multa impuesta, razón por la cual, se declara procedente la multa impuesta a la recurrente al no haber enterado las cantidades retenidas dentro del plazo establecido. Se declara.*

*Resuelto el anterior punto, este Juzgador entra a dilucidar si es efectivamente procedente la metodología de cálculo utilizada por la Administración Tributaria para determinar la multa establecida en el Artículo 113 del Código Orgánico Tributario basada en la aplicación del Parágrafo Segundo del Artículo 94 eiusdem, incurriendo en la violación del principio de irretroactividad por cuanto de conformidad con dicho Parágrafo, la Administración Tributaria procedió a ajustar la sanción con base a la unidad tributaria vigente para el momento del pago de la multa, es decir, de cuarenta y seis bolívares fuertes (Bs.F. 46) y finalmente, si la Administración Tributaria incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho al interpretar erróneamente el referido Parágrafo, ya que aplica la multa utilizando la unidad tributaria vigente para el momento de la emisión de la Resolución de Imposición de Sanción y no la que estuviera vigente en el momento del pago de la obligación principal.*

*Con respecto a lo anterior, este Sentenciador considera preciso analizar la normativa aplicable con respecto al cálculo de las multas que establece el Código Orgánico Tributario cuando estén expresadas en unidades tributarias, para así determinar cuál es el valor de la Unidad Tributaria que debe aplicarse al caso bajo examen.*

*De esta manera, el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario establece:*

*%Artículo 94:*

*(omissis)*

*Parágrafo Segundo: Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago +*

Se observa de la lectura de la norma transcrita, que el valor de la Unidad Tributaria aplicable en el caso de las multas que se encuentren expresadas en unidades tributarias, será el valor que esté vigente para el momento del pago y no el vigente para el momento en que se cometió el ilícito.

En este sentido, con relación al valor de la Unidad Tributaria que debe tomarse en cuenta para el cálculo de la sanción de multa expresada en unidades tributarias, la Sala Políticoadministrativa de nuestro Máximo Tribunal, mediante sentencia número 1426, de fecha 12 de noviembre de 2008, señaló lo siguiente:

¶ Con vista a los motivos antes expuestos, precisa esta Sala realizar un análisis en relación al valor de la unidad tributaria que debe tomarse en cuenta para el cálculo de la sanción de multa, habida cuenta que a juicio de la contribuyente dicho valor debe ser el correspondiente al momento en que ocurrió la infracción (enero a diciembre de 2002) y no cuando la Administración Tributaria emitió la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo (11 de marzo de 2004). (omissis)

Ahora bien, a la luz de la promulgación del Código Orgánico Tributario de 2001, se previó un conjunto de normas las cuales vinieron a llenar los vacíos en torno al valor de la unidad tributaria para la aplicación de las sanciones tributarias, que son del tenor siguiente:

¶ Artículo 111. Quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un veinticinco por ciento (25%) hasta el doscientos por ciento (200%) del tributo omitido.

(õ )+

¶ Artículo 94. Las sanciones aplicables son:

(õ )

2. Multa.

(õ )

PARÁGRAFO SEGUNDO: Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago. (Resaltado de la Sala)

(õ )+

De la normativa citada se puede inferir que el legislador del 2001, previó de manera taxativa cuál es el valor de la unidad tributaria que debe aplicarse cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria de que se trate incurriera en ilícitos tributarios; bajo dos (2) supuestos a saber: i) que las sanciones de multas establecidas en la ley adjetiva tributaria que se hallaren expresadas en términos

porcentuales se convertirán al equivalente en unidades tributarias; y ii) que las referidas multas serán pagadas por el contribuyente utilizando el valor de la misma cuando se materialice el cumplimiento de dicho pago. Así, esta Sala de manera reiterada ha establecido que a los efectos de considerar cuál es la unidad tributaria aplicable para la fijación del monto de la sanción de multa con las infracciones cometidas bajo la vigencia del Código Tributario de 2001, ha expresado que debe tomarse en cuenta la fecha de emisión del acto administrativo, pues es ése el momento cuando la Administración Tributaria determina -previo procedimiento- la comisión de la infracción que consecuentemente origina la aplicación de la sanción respectiva. (Vid. Sentencias Nos. 0314, 0882 y 01170 de fecha 06 de junio de 2007; 22 de febrero de 2007, y 12 de julio de 2006, respectivamente.).+(Resaltado de la Sala y subrayado de este Tribunal Superior).

Ahora bien, de conformidad con el criterio de la Sala Políticoadministrativa del Tribunal Supremo de Justicia, parcialmente transcrito, el valor de la Unidad Tributaria aplicable para el cálculo de las multas impuestas en razón de las infracciones cometidas por los contribuyentes, debe ser el que se encuentre vigente para la fecha en que se emitió el acto administrativo, ya que es ése el momento en el cual la Administración Tributaria determina la comisión de la infracción que da origen a la sanción correspondiente.

Sin embargo, es importante resaltar que la sentencia dictada por la Sala Políticoadministrativa, antes referida, posteriormente expresa:

¶ No obstante, resulta oportuno acotar, que distinto es el caso cuando el contribuyente paga de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, cuya sanción de multa debe ser calculada a la unidad tributaria vigente para el momento en que realizó el pago de la obligación principal, pues la tardanza que pueda ocurrir por parte del organismo recaudador en la emisión de las planillas de liquidación respectiva no debe ser imputada al contribuyente, por cuanto dicha actuación sería contraria a la intención del legislador, habida cuenta que el pago a que hace referencia el legislador debe ser considerado como el momento del pago de la obligación tributaria principal, cuya falta de cumplimiento genera el hecho sancionador. Así se declara + (Resaltado de este Juzgador).

Adaptando este criterio al caso de autos, encontramos que en el presente asunto la recurrente es sancionada de conformidad con lo establecido en el Artículo 113 del Código Orgánico Tributario, por no enterar las cantidades retenidas dentro del plazo establecido en las normas respectivas. Así, lo señala la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios recurrida (folio 169 del expediente judicial):

o omisión

De acuerdo a lo expresado en la Resolución objeto del presente recurso, la recurrente de marras ciertamente presentó las declaraciones informativas de las

compras y de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado y efectuó el enteramiento correspondiente, pero, fuera del plazo establecido, sin que dicho pago haya sido requerido por la Administración Tributaria; en tal sentido, a los efectos del cálculo de la sanción de multa impuesta a la recurrente en virtud de enterar las cantidades retenidas en forma extemporánea, debe tomarse en consideración el valor de la Unidad Tributaria vigente para el momento en que realizó el pago de la obligación y no el valor vigente para la fecha de emisión del acto administrativo, por cuanto, no debe ser imputado al contribuyente el tiempo que haya transcurrido desde el momento en que efectuó el pago extemporáneo hasta la fecha en que se hayan emitido las planillas de liquidación respectivas, por cuanto la metodología de cálculo utilizada por la Administración Tributaria para determinar la multa establecida en el Artículo 113 del Código Orgánico Tributario basada en el Parágrafo Segundo del Artículo 94 eiusdem, no aplica en el presente caso, ya que de ser así, en este caso en particular se violarían principios constitucionales, tales como, el derecho de propiedad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva, ya que como precedentemente se señaló la sociedad mercantil Macosarto, C.A., sí enteró las cantidades retenidas pero de manera extemporánea siendo merecedora de la sanción prevista en el Artículo 113 del Código Orgánico Tributario. En consecuencia, este Tribunal declara procedente este alegato de la recurrente, por lo cual la Administración Tributaria deberá ajustar el cálculo de la multa impuesta al valor de la Unidad Tributaria que se encontraba vigente para el momento en que la recurrente efectuó el pago de la obligación principal, es decir, la unidad tributaria que se encontraba vigente para el año 2005 (BsF. 29,40), tomando en consideración el criterio expuesto por la Sala Políticoadministrativa de nuestro Máximo Tribunal en sentencia número 1426, de fecha 12 de noviembre de 2008. Así se declara.

Visto lo anterior, este Tribunal observa, que igualmente la Administración Tributaria incurrió en la violación del principio de irretroactividad al haber ajustado la sanción con base a la unidad tributaria vigente para el momento del pago de la multa, es decir, de cuarenta y seis bolívares fuertes (BsF. 46,00); así como también, incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho al interpretar erróneamente el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, ya que aplicó la multa utilizando la unidad tributaria vigente para el momento de la emisión de la Resolución de Imposición de Sanción y no la que estuviera vigente en el momento del pago de la obligación principal, sin tomar en consideración que la recurrente efectivamente enteró las cantidades retenidas pero fuera del plazo legalmente establecido, tal y como lo señala la sentencia antes señalada de la Sala Políticoadministrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Se declara.

- ◆ Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

Caso: **CADENAS DE TIENDAS VENEZOLANAS CATIVEN C.A.**, de fecha 30 de junio del 2009.

¶ *omissis*

I

#### ANTECEDENTES

*En fecha 21 de agosto de 2008, la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales Región Capital del SENIAT, emitió Resolución Nº SNAT/INTI/GRTI/CREC/COT/RET/2008/469-A, en virtud de verificación practicada a la contribuyente CADENA DE TIENDAS VENEZOLANAS CATIVEN, C.A., concluyendo que ésta presentó en el Portal del SENIAT, las declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado y efectuó el enteramiento correspondiente a los periodos impositivos marzo, mayo, junio, julio y agosto de 2004, noviembre y diciembre de 2006, fuera del plazo establecido en el artículo 10 de la Providencia Administrativa SNAT/2002/1455 de fecha 29/11/2002, mediante la cual se designan a los contribuyentes especiales agentes de retención del impuesto al valor agregado.*

*El ente tributario concluyó que el hecho descrito, constituye un ilícito material sancionado con multa del 50% de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento, hasta un máximo de 500% del monto de dichas cantidades, todo conforme a lo dispuesto en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario, lo que equivale, en el presente caso, a la cantidad de veinte mil sesenta y dos unidades tributarias con siete centésimas (20.062,07 U.T.), tomando en consideración el valor de la unidad tributaria de Bs.F 46,00, a tenor de lo previsto en el párrafo segundo del artículo 94 ejusdem. En consecuencia, impuso a la contribuyente, la obligación de pagar la cantidad de Bs. F. 922.855,22, por concepto de multa e intereses moratorios por Bs. F. 18.821,24. Inconforme con dicha situación, la representación judicial de CATIVEN, ejerció el presente recurso contencioso tributario.*

*...omissis*

II

#### ALEGATOS DE LAS PARTES

1.- *De la representación de la recurrente.-*

*(omissis).*

*Finalmente, fue solicitada la desaplicación por inconstitucionalidad del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, por insistir en que el contenido del mismo, viola el principio constitucional que impide darle efectos retroactivos a una norma y ello se traduce en las reglas generales orientadoras de la aplicación temporal de la ley penal. En la misma línea, explica no entender, como es, que si la Corte Suprema de Justicia en Sala Plena, mediante sentencia de fecha 14 de diciembre de 1999, concluyó como inconstitucional que el mecanismo de actualización monetaria de la deuda principal sobre la base de la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC), y la metodología de actualización de la Unidad Tributaria, supone un ajuste de igual entidad al censurado, la variación de la Unidad Tributaria se realiza con base en los índices inflacionarios.*

*õ omissisõ*

2.- De la Administración Tributaria:

*(õ )*

*Defendió el demandado la constitucionalidad de la norma prevista en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario. Para ello invocó, doctrina reconocida en la materia tributaria, así como sentencia emanada de nuestro máximo Tribunal. Al efecto manifestó la función de la unidad tributaria como un valor objetivo que permite sustraer a la Administración Tributaria de los efectos lesivos de la inflación sobre el signo monetario, otorgando permanencia y estabilidad en el tiempo a los montos expresados en las distintas leyes tributarias, al posibilitarse su reajuste anualmente con base en los índices de medición del fenómeno inflacionario, elaborados por el Banco Central de Venezuela.*

*III*

### *MOTIVACIONES PARA DECIDIR*

*Analizadas las actas procesales y demás recaudos del expediente en cuestión, esta Juzgadora observa que la controversia se circunscribe a dilucidar si el acto administrativo impugnado ha violado el principio de tipicidad, contemplado en el numeral 6 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela o si se encuentra viciado por falso supuesto de hecho, así como estudiar, si es procedente o no, la desaplicación por control difuso del parágrafo primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario.*

*õ omissisõ*

*En cuanto a la solicitud hecha por la recurrente al reclamar la desaplicación, por control difuso, del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, pues se mostró inconforme con la unidad tributaria aplicada para calcular la sanción, asentando que la idónea no puede ser la vigente para el momento del pago, dado que ello se traduce en violación al principio de tipicidad y aplicación retroactiva de la Ley, este Tribunal estima, oficioso traer a los autos la Sentencia N° 1426, emanada de la*

Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, Caso: The Walt Disney Company, S.A., que dispuso lo siguiente:

Así, esta Sala de manera reiterada ha establecido que a los efectos de considerar cuál es la unidad tributaria aplicable para la fijación del monto de la sanción de multa con las infracciones cometidas bajo la vigencia del Código Tributario de 2001, ha expresado que debe tomarse en cuenta la fecha de emisión del acto administrativo, pues es ése el momento cuando la Administración Tributaria determina -previo procedimiento- la comisión de la infracción que consecuentemente origina la aplicación de la sanción respectiva. (Vid. Sentencias Nos. 0314, 0882 y 01170 de fecha 06 de junio de 2007; 22 de febrero de 2007, y 12 de julio de 2006, respectivamente.).

En sintonía con lo anterior, es preciso hacer referencia a lo expresado por esta Máxima Instancia en lo atinente a las unidades tributarias, respecto a lo cual ha sostenido que en modo alguno se infringe el principio de legalidad, pues simplemente constituye un mecanismo de técnica legislativa que permite la adaptación progresiva de la sanción representada en unidades tributarias, al valor real y actual de la moneda. Por otra parte, tal actualización no obedece a una estimación caprichosa realizada por la Administración Tributaria, sino que se realiza con base al estudio y ponderación de variables económicas, (Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Área Metropolitana de Caracas), que representan la pérdida del valor real del signo monetario por el transcurso del tiempo. Así, las providencias dictadas por el Superintendente Nacional Tributario, de conformidad con lo previsto en el artículo 121, numeral 15 del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No. 37.305 del 17 de octubre de 2001, sólo se limitan a actualizar anualmente el valor de las unidades tributarias, lo cual, a su vez, como en el caso de autos, incide en las sanciones ya previstas en normas de rango legal, como lo es la contenida en el artículo 94, eiusdem. (Vid. Sentencia N° 2813 y 01310 de fechas 27 de noviembre de 2001 y 06 de abril de 2005).+

De esta manera, en consonancia con el criterio jurisprudencial transcrito, este Tribunal ratifica que la norma prevista en el Parágrafo Primero del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, **no viola el principio de irretroactividad de la Ley, como afirma la contribuyente; de esta manera confirma el valor de la Unidad Tributaria aplicada.** Así se decide. (Negritas del autor)

◆ Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario  
de la Región Centro Occidental.

Caso: **LIBRERÍA EL ESTUDIANTE DE BARQUISIMETO, S.R.L.**, de fecha 27 de junio del 2008.

*%õ omissisõ Se inicia la presente causa mediante Recurso Contencioso Tributario interpuesto ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) en fecha 23 de marzo de 2006 y distribuido a este Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental en fecha 24 de marzo de 2006, incoado por el ciudadano Víctor Álvarez, venezolano, mayor de edad, Contador Público, titular de la cédula de identidad Nro. V-2.570.794, domiciliado en Barquisimeto, Estado Lara, asistido por el abogado José Antonio Contreras Salas, venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad N° V-14.405.267, inscrito en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el Nro. 114.385, actuando en nombre y representación de la contribuyente LIBRERÍA EL ESTUDIANTE DE BARQUISIMETO, S.R.L., inscrita ante el Registro de Comercio que llevaba el Juzgado Primero de Primera Instancia en lo Civil, Mercantil y del Trabajo de la Circunscripción Judicial del Estado Lara, bajo el N° 15, Folios 40 vuelto al 44 del Libro de Registro de Comercio N° 2, que llevaba ese Tribunal en fecha 11 de diciembre de 1969 y posteriormente modificado según documento inserto bajo el N° 2, Tomo 5-E, en fecha 1° de agosto de 1989 por ante el Registro Mercantil de la Circunscripción judicial del Estado Lara e identificada con el Registro de Información Fiscal (R.I.F.) N° J-07505259-5, domiciliada en la Carrera 18 esquina calle 24, Parroquia Catedral, Municipio Iribarren, Barquisimeto Estado Lara; en contra de las Resoluciones Nros. SAT-GTI-RCO-600-DFC-AR-03 de fecha 22 de septiembre de 2005, notificada en esta misma fecha y SAT-GTI-RCO-DF-01524 de fecha 20 de diciembre de 2005, notificada el 09 de febrero de 2006, ambas emanadas de la División de Fiscalización de la Gerencia de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (S.E.N.I.A.T.).*

*õ omissisõ*

**II**  
**ALEGATOS DE LAS PARTES**

**1. La recurrente:**

*El representante legal de la sociedad mercantil LIBRERÍA EL ESTUDIANTE DE BARQUISIMETO, S.R.L., fundamentó el Recurso Contencioso Tributario, en los motivos de hecho y derecho que a continuación se exponen:*

*(omissis)*

*Referente a la aplicación anticipada del valor de la unidad tributaria, aduce que, ciertamente la norma consagrada en el artículo 94 del vigente Código Orgánico Tributario, en su Parágrafo Primero establece en materia de sanciones referidas a las multas establecidas en el mismo, que estén expresadas en unidades tributarias y que se utilice el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago.*

*Que admitir la retroactividad de la medida de la unidad tributaria en la cuantía de las penas pecuniarias, consistentes en multas por infracciones a las leyes tributarias de los actos similares al recurrido, en los términos en que fue consagrado efectivamente por el Legislador de 2001, en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario vigente, sería violatorio de los derechos fundamentales como el principio de la legalidad, la irretroactividad de la ley e imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito, por lo que solicita que por vía de control difuso de la constitucionalidad prevista en el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil, declare la inconstitucionalidad del parágrafo primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario vigente.*

## *2. La Recurrída:*

*La representación de la República argumenta en su escrito de Informes lo que a continuación se precisa:*

*ō omíssisō*

*La representación de la recurrida solicita sea desestimada, por impertinente, la solicitud hecha por el representante legal de la contribuyente. Pide que sean inaplicadas las normas contenidas en el parágrafo primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, por considerar que las mismas coliden con las garantías previstas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, pues sólo compete al Tribunal Supremo de Justicia conocer por vía de control directo de la constitucionalidad, la pretensión formulada por el representante de la recurrente, o en todo caso a los jueces de los demás tribunales del país, quienes a través del control difuso de la constitucionalidad pueden desaplicar la ley que colida con la Carta Magna.*

*Sobre este particular la consulta N° 24.141 emanada de la Gerencia Jurídico Tributario respecto a la aplicación del Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, en el cual se señala que, las multas se cancelarán utilizando el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago.*

*Que de acuerdo al Código, las multas pueden ser de dos tipos, fijas y graduables; las primeras se tratan de importes establecidos que se incrementan por nuevas comisiones del ilícito y las segundas en términos porcentuales graduables entre un límite mínimo y uno máximo, que variarán por la aplicación de circunstancias atenuantes y agravantes en cada caso.*

*Expresa que no sólo los hechos que dan lugar a la imposición de sanciones deben*

*estar previstos expresamente por la Ley, sino que también la sanción que resulta aplicable debe estar establecida legalmente, lo que a su vez implica que la cuantificación de tales sanciones, debe efectuarse con estricto apego a la normativa legal aplicable.*

*Indica la representación fiscal que existe la coexistencia paralela de potestad sancionatoria, la penal y la administrativa, lo cual permite que la Administración no se encuentre sujeta a la espera de una decisión de los órganos judiciales para proceder a sancionar pecuniariamente al infractor, sino que debe imponer las penas en el momento que descubre la infracción, por ordenarlo así la propia ley que consagra la pena.*

*En atención al valor de la unidad tributaria, la recurrida explica que con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, la unidad tributaria se fijó en un mil bolívares (Bs.1.000). Ahora bien, advierte al apoderado de la recurrente que tanto en la norma como en el criterio de la Administración Tributaria Nacional plasmado por la recurrente en su recurso contencioso tributario, cursante en los folios desde el 22 hasta el 26 del presente recurso, eran aplicables durante el término de su vigencia, de conformidad con el artículo 229 del Código Orgánico Tributario de 1994, el valor de la unidad tributaria se reajustaría a comienzos de cada año por resolución de la Administración Tributaria, tomando en cuenta los términos del criterio comentado, que el valor de la unidad tributaria aplicable sería el que tuviere para el momento en que se cometió la infracción tributaria, sin embargo, tal situación se modificó por imperio de lo establecido en el parágrafo primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria Nº 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.*

*Que en el caso concreto la Resolución Nº SAT-GTI-RCO-600-102, fue emitida por el Jefe de la División de Fiscalización de la Gerencia de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en fecha 07 de marzo de 2005 y notificada el día 05 de abril de 2005, referida a ilícitos tributarios cometidos durante la vigencia del Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria Nº 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001, el cual establece, ope legis, el valor de la unidad tributaria que debe tomarse en cuenta a los efectos del cálculo de la sanción correspondiente.*

*Indica a la recurrente que la Administración Tributaria no violó con su actuación el principio de la Legalidad Penal Tributaria, al aplicar para el cálculo de las sanciones, el valor de la Unidad Tributaria vigente para el momento en el que liquidó las sanciones y no la vigente para el momento en que se cometieron dichas infracciones.*

*En atención al principio de la irretroactividad de la Ley, el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece:*  
*Artículo 24. Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto*

cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o a la rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron+

De la norma antes citada, se infiere que la irretroactividad de la Ley es la regla por excelencia, siendo la excepción, cuando se trate de leyes que impongan menor pena, en este mismo sentido, el artículo 8 del Código Orgánico Tributario prevé:

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

Sobre este particular, es importante resaltar que por ningún concepto debe aplicarse retroactivamente una ley; así, de la norma citada se desprende la imposibilidad de aplicar retroactivamente la norma tributaria, salvo cuando suprima o prevea sanciones más benignas para el infractor.

La contribuyente fue sancionada de conformidad con lo establecido en los artículos 101 numeral 1, 103 numeral 3 y 110 del Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial Nº 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001, vigente para el momento en que se cometieron los ilícitos tributarios correspondientes a los períodos impositivos febrero 2003 a mayo de 2004, por lo que resultará imperioso aplicar el párrafo primero del artículo 94 eiusdem.

III

### MOTIVACION PARA DECIDIR

Analizados los alegatos esgrimidos por la recurrente, así como los argumentos de la Representación Fiscal, este Juzgado, para decidir, hace las siguientes consideraciones:

(omissis)

Igualmente la recurrente solicita que este Tribunal declare la inconstitucionalidad por vía de control difuso del párrafo primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario vigente, por cuanto a su decir ¶ sería a todas luces violatorio de los derechos fundamentales como el principio de la legalidad, la irretroactividad de la ley e imponer pena más grave a la aplicable en el momento de la comisión del delito, ò +(Cursivas de la recurrente).

De conformidad con el señalamiento de la recurrente, necesario es transcribir el contenido del artículo 94 del Código Orgánico Tributario vigente, el cual establece:

¶ Artículo 94: Las sanciones aplicables son:

(omissis)

2. Multa;

(omissis)

*Parágrafo Primero: Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.) se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago.*  
(omissis)+

*Por su parte, el artículo 3 del Código Orgánico Tributario vigente preceptúa:*

*Artículo 3: Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:*  
(omissis)

*Parágrafo Tercero: Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la unidad tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código.*  
(omissis)+

*Igualmente, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Sentencia N° 00119, de fecha 25 de enero de 2006, expresó:*

*Se observa la Sala que la figura de la unidad tributaria fue concebida por el legislador tributario como un mecanismo técnico de conversión de valores tributarios, vale decir, como una unidad de medida representativa de cantidades de dinero en un momento determinado, que si bien fue originalmente creada por ley, puede ser modificada por resolución anual dictada por la Administración Tributaria con sujeción a los índices de inflación que fija el Banco Central de Venezuela para el Área Metropolitana de Caracas en el año inmediatamente anterior a su establecimiento.*

*En este sentido, dicha figura fue prevista por el legislador como una medida de valor que delimita el instrumento de pago de la obligación tributaria (fija los valores en moneda de curso legal -bolívar- que deben considerarse para el pago o cancelación de la obligación tributaria sustancial) en un momento determinado, y cuya finalidad persigue evitar las distorsiones que se generan por efecto de la inflación respecto de las expresiones nominales fijas que regulan la estructura del tributo, en otros términos, constituye una suerte de corrección monetaria por efectos inflacionarios.*

*Aunado a lo anterior, debe destacarse lo que sobre el particular ha señalado la doctrina recaída en dicho tema, la cual ha sido conteste al indicar que la unidad tributaria puede estar referida a expresiones nominales fijas utilizadas en la definición de la base de cálculo del tributo del cual se trate, en la estructura de tramos o mínimos exentos del tributo cuando sea éste de tipo variable, como sucede en materia de impuesto sobre la renta y de impuesto a los activos empresariales, o cuando la exacción tributaria sea de tipo fijo como sucede en la mayoría de las tasas creadas por el legislador tributario. En efecto, su primordial finalidad fue actualizar los valores tributarios establecidos en cantidades fijas contenidos en distintas leyes y reglamentos, los cuales por el transcurso del*

tiempo y por la pérdida de valor de la moneda habían quedado obsoletos +

De los artículos reproducidos supra así como de la sentencia parcialmente transcrita y revisión del acto administrativo recurrido, dimana claramente que los períodos investigados van desde el mes de enero de 2004 hasta agosto de 2005, respecto de los cuales surge obligatoriamente la aplicación del Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001. Ahora bien, es dable apuntar que las normas señaladas amparan la legalidad de la actuación administrativa que, en ningún caso, violenta norma o garantía constitucional alguna, toda vez que la unidad tributaria es una medida de valor creada a los efectos tributarios y constituida como una facultad de la cual goza la Administración Tributaria para reajustar el valor de la misma, con el fin de equipararla y actualizarla a la realidad inflacionaria, basándose en la variación del Índice de Precios del Consumidor, **en consecuencia quien decide considera improcedente la solicitud de desaplicación del parágrafo primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario vigente, y plenamente aplicable al asunto analizado.** Así se declara+ (Negritas del autor)

- ◆ Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes:

Caso: **JOSÉ JULIO REAL AGRA**, de fecha 03 de junio de 2009.

En fecha 14/07/2008, este Tribunal dio entrada al Recurso Contencioso Tributario, constante de setenta y un (71) folios útiles, signándolo bajo el expediente Nro. 1700, interpuesto por el abogado FRANCISCO RODRIGUEZ NIETO, venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad N° V-5.021.874, inscrito en el Inpreabogado bajo el Nro. 26.199, apoderado judicial del ciudadano JOSÉ JULIO REAL AGRA, venezolano, mayor de edad, titular de la cedula de identidad Nro. V-5.364.950, e inscrito en el Registro de Información Fiscal Nro. V-05364950-1, en contra de la Resolución de Imposición de Sanción Nro. GRTI/RLA/DF/417/2008-0281, de fecha 21/04/2008, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT. (F- 72)

o omisiso

|

#### HECHOS Y FUNDAMENTOS DEL RECURSO

(o ) 1.- Violación al principio constitucional de irretroactividad de la Ley Penal al aplicar los parágrafos primero y segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, en este orden de ideas expone:

Que las normas contenidas en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario, vulneran el principio constitucional que impide darle efecto retroactivo a una norma y que se traduce en las reglas generales que sirven de orientación para la aplicación temporal de la Ley Penal, asimismo, enfatiza que en nuestro país rige

*ampliamente el principio tempus regit actum, según el cual la ley aplicable a un hecho determinado es la vigente para el momento de su acaecimiento o realización, en este sentido cita criterio de la Gerencia Jurídico Tributaria del SENIAT de fecha 04/05/1998; Sentencia de fecha 17/11/2004, Caso: Mantenimiento Quijada, C.A., de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia; Sentencia de fecha 19/05/2006, Caso: The Walt Disney Company Venezuela, S.A.† del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Región Capital y Sentencia de fecha 19/02/2008, Caso: Cervecería Polar, C.A., dictada por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Región Capital.*

*En definitiva, solicita la desaplicación, por control difuso de la constitucionalidad de los parágrafos primero y segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 334 del texto fundamental y 20 del Código de Procedimiento Civil, visto que el contenido del mismo supone una clara vulneración a la prohibición de aplicación retroactiva de la Ley, postulada en el artículo 24 de la Constitución.  
(omissis)*

V

#### CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

*Visto los términos en lo que fue emitida la Resolución de Imposición de Sanción Nro. GRTI/RLA/DF/417/2008-02801, de fecha 21/04/2008, los argumentos y defensas expuestos por la parte actora Francisco Rodríguez Nieto apoderado judicial del ciudadano José Julio Real Agra (contribuyente), observa este Tribunal que la controversia planteada queda circunscrita a determinar:*

*Primero: si en el caso de autos, existió violación al principio constitucional de irretroactividad de la Ley Penal al aplicar los parágrafos primero y segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario y su desaplicación por control difuso de la constitucionalidad de las leyes.*

*Segundo: Si la Administración Tributaria partió de un falso supuesto de derecho al aplicar de forma errónea el artículo 81 del Código Orgánico Tributario en lo que respecta a la concurrencia de infracciones.*

*Tercero: La procedencia o no de los intereses moratorios liquidados por la Administración Tributaria, por concepto del pago extemporáneo de las diferencias del Impuesto sobre la Renta para los periodos fiscales 2003 y 2004.*

*1.- De la presunta violación al principio constitucional de irretroactividad de la Ley Penal en que incurrió la Administración Tributaria al aplicar los parágrafos primero y segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario y su desaplicación por control difuso de conformidad con el artículo 334 de la Constitución:*

*Con respecto al alegato expuesto, ha sido criterio reiterado de este despacho en*

sentencias Nros. 767-2006, 525-2008, 061-2009 y 284-2009, entre otras, que el legislador patrio introdujo la aplicación de esta norma como un mecanismo de protección de los efectos inflacionarios de la economía sobre las arcas del tesoro público, así como también para evitar la recurrencia injustificada, de forma tal que cuando la República proceda al cobro de los créditos que dejó de percibir en el momento que se cometió el ilícito, lo haga al valor de la moneda actualizada y no tenga que soportar el efecto adverso de la inflación. En este sentido, se persigue que el sancionado no se pueda beneficiar del hecho de recurrir, pues el retraso en el pago estaría injustificado al ser declarado sin lugar el recurso. Por esta razón se hace necesario actualizar la deuda con el valor de la unidad tributaria, vigente al momento del pago, lo que no constituye una aplicación retroactiva de la ley, por el contrario, supone una aplicación actualizada del valor nominal de la moneda para el momento del pago. En este orden de ideas, es de aclarar al contribuyente que, con la entrada en vigencia del nuevo Código Orgánico Tributario de 2001, las deudas originadas por la aplicación de sanciones pecuniarias o multas no producen intereses de mora, en su defecto, se aplica esta nueva modalidad establecida en el artículo 94 del Código en comento, que dispone:

Artículo 94  
(õ)Parágrafo Primero: Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.) se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago.  
Parágrafo Segundo: Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.

La norma precedentemente transcrita, constituye el fundamento legal utilizado por la Administración para realizar la conversión de la multa porcentual prevista en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario a unidades tributarias, salvaguardando así los intereses de la República a la cual se le ha originado un perjuicio por el incumplimiento de la obligación tributaria en el plazo establecido, perjuicio éste que se atenúa al aplicar lo establecido en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario y actualizar la multa a la unidad tributaria vigente. Asimismo, el Tribunal Supremo de Justicia específicamente la Sala Político Administrativa mediante sentencia Nro. 01426 de fecha 12/11/2008, Caso: The Walt Disney Company (Venezuela) S.A., estableció lo siguiente:

õ Omissisõ

Igualmente, expresó el contribuyente que la actualización monetaria en materia sancionatoria es inconstitucional, toda vez que ~~las~~ multas son accesorias a la obligación tributaria+

En sintonía con lo anterior, es preciso hacer referencia a lo expresado por esta Máxima Instancia en lo atinente a las unidades tributarias, respecto a lo cual ha sostenido que ~~en~~ modo alguno se infringe el principio de legalidad, pues simplemente constituye un mecanismo de técnica legislativa que permite la

*adaptación progresiva de la sanción representada en unidades tributarias, al valor real y actual de la moneda. Por otra parte, tal actualización no obedece a una estimación caprichosa realizada por la Administración Tributaria, sino que se realiza con base al estudio y ponderación de variables económicas, (Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Área Metropolitana de Caracas), que representan la pérdida del valor real del signo monetario por el transcurso del tiempo. Así, las providencias dictadas por el Superintendente Nacional Tributario, de conformidad con lo previsto en el artículo 121, numeral 15 del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No. 37.305 del 17 de octubre de 2001, sólo se limitan a actualizar anualmente el valor de las unidades tributarias, lo cual, a su vez, como en el caso de autos, incide en las sanciones ya previstas en normas de rango legal, como lo es la contenida en el artículo 94, eiusdem. (Vid. Sentencia N° 2813 y 01310 de fechas 27 de noviembre de 2001 y 06 de abril de 2005). Se trata, ha afirmado la Sala como antes se indicó, de un mecanismo del cual se vale el legislador para evitar que el transcurso del tiempo invalide o disminuya los efectos de la sanción que ha pretendido fijar como consecuencia de un ilícito tributario, razón por la cual se desestima el alegato presentado por la contribuyente en cuanto a la desaplicación de la precitada norma, con relación al cálculo efectuado a las sanciones de multas formulados por el organismo fiscal nacional recaudador con base a la unidad tributaria de Veinticuatro Mil Setecientos Bolívares (Bs. 24.700), expresados hoy en Veinticuatro Bolívares con Setenta Céntimos (Bs. 24,70). Así se declara.*

*Con base a la jurisprudencia anteriormente transcrita, se concluye que en efecto la actualización de la unidad tributaria al momento de efectuarse el pago, es un mecanismo para evitar que con el transcurso del tiempo invalide o disminuya los efectos de la sanción que se ha pretendido fijar como consecuencia de un ilícito tributario. En razón a todo lo antes expuesto concluye quien juzga que, en ningún momento puede ser calificado la aplicación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, como una lesión a derechos constitucionales, siendo improcedente su desaplicación por control difuso de la constitucionalidad, y así se decide. (õ )+*

- ♦ Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

Caso: **EVEN ESPONJAS VENEZOLANAS, C.A.**, de fecha 6 de Mayo de 2010.

õ )

II

ACTO RECURRIDO.

*El Acto que se impugna es la Resolución N° SNAT/INTI/GRTICERC/DJT/2009/355 emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración*

*Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fecha 26 de febrero de 2009, mediante el cual se declaró sin lugar el Recurso Jerárquico interpuesto y confirmó la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios N° SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1110 del 21 de agosto de 2008.*

*El mismo tuvo su origen en la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), quien procedió conforme a lo previsto en el artículo 172 del Código Orgánico Tributario, a imponer multa, así como el cálculo de los intereses moratorios, por la presentación fuera del plazo de las declaraciones informativas de las compras y retenciones practicada en materia del Impuesto al Valor Agregado, a ser enteradas en la segunda quincena de los periodos 07/2004, 01/2005, 03/2005, 04/2005, 07/2005, 11/2005, 07/2006, 10/2006, 01/2007, 02/2007, 03/2007, 06/2007 y primera quincena de los periodos 09/2004, 10/2004, 11/2004, 01/2005, 02/2005, 03/2005, 11/2005, 07/2006, 09/2006 y 12/2006, de acuerdo a lo establecido en el artículo 10 de la Providencia Administrativa SNAT/2002/1455 de fecha 29 de noviembre de 2002.*

*Que tal situación constituye el ilícito material dispuesto en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario, por lo que se procedió a sancionar por un monto de 4.916,93 Unidades Tributarias por concepto de multa, equivalente a la cantidad de DOSCIENTOS VEINTISÉIS MIL CIENTO SETENTA Y OCHO BOLÍVARES FUERTES CON SETENTA Y OCHO CÉNTIMOS (Bs.F. 226.178,78) tomando en consideración el valor de la Unidad Tributaria en cuarenta y seis Bolívars Fuertes sin céntimos (BsF. 46,00). Adicionalmente, se procedió a determinar los intereses moratorios de acuerdo con lo establecido en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario, por un monto de Bolívars Fuertes CUATRO MIL SEISCIENTOS DIECISIETE CON NOVENTA Y CUATRO CÉNTIMOS (BsF 4.617,94).*

### *III* *ALEGATOS DE LAS PARTES*

*(õ ) Aduce que hubo una indebida aplicación del valor de la Unidad Tributaria al cuantificar la sanción, que no debe aplicarse una Unidad Tributaria distinta a la del momento en que se incurrió en el ilícito material. Que las multas aparecen convertidas a la unidad tributaria vigente para 2005, 2006, 2007 y que luego fueron convertidas a la Unidad Tributaria del año 2008, que esta Unidad Tributaria se está aplicando de forma retroactiva, que se viola el artículo 8 del Código Orgánico Tributario y Artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. En tal sentido, solicitó se desaplique el Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, por violar el Principio de Irretroactividad de la Ley establecido en el artículo 24 de nuestra Carta Magna, por la misma razón pide se declare la nulidad absoluta del Acto impugnado.*

*õ omissisõ*

*En lo que respecta a la aplicación indebida de la Unidad Tributaria alegada por la recurrente, advierte que en el alegato se señala que se aplicó el Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, pero que el aplicado fue el Parágrafo Segundo del mismo artículo. Asimismo citó el Artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, artículo 8 del Código Orgánico Tributario y artículo 94 ejusdem, así como Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 11 de noviembre de 2008 y afirma que la Administración Tributaria dictó la Resolución ajustada a derecho.*

*(omissis)*

V

#### MOTIVACIÓN PARA DECIDIR

*Planteada la controversia en los términos expuestos, este Tribunal observa que la cuestión planteada se circunscribe a: 1) Determinar si el Acto impugnado, está o no afectado de nulidad por incompetencia del funcionario que lo dictó; 2) Establecer si es aplicable o no la figura del delito continuado; 3) Analizar si es procedente o no la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario; 4) Determinar si se violó o no el Principio de Unidad del expediente administrativo; 5) Examinar la procedencia o no del pago de intereses moratorios.*

*ō omissisō*

*3) Analizar si es procedente o no la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario*

*La recurrente señala que en la Resolución impugnada aparecen las multas convertidas a las Unidades Tributarias vigentes para el 2005, 2006, 2007 y que luego fueron convertidas a la Unidad Tributaria del 2008, que la obligación tributaria surgió en los años 2004, 2005, 2006 y 2007, que esto viola el Principio de Irretroactividad establecido en el Artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. En tal sentido solicitó se desaplique el contenido del Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, como expone sucedió en sentencia N° 0210 del 06 de marzo de 2006 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central y en sentencia N° 095/2006 del 19 de mayo de 2006 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.*

*La Administración recurrida advierte que en la Resolución impugnada se aplicó fue el Parágrafo Segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario y no el Parágrafo Primero del mismo artículo y cita la Sentencia del 11 de noviembre de 2008, emanada de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de*

*Justicia, que sostiene que la Unidad Tributaria aplicable es la vigente para el momento en que se dictó la Resolución.*

*En primer término, a los fines de dilucidar este punto se considera necesario transcribir el artículo 94 del Código Orgánico Tributario, el cual es del siguiente tenor:*

*¶ Artículo 94: Las sanciones aplicables son:*

- 1. Prisión.*
- 2. Multa.*
- 3. Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo.*
- 4. Clausura temporal del establecimiento.*
- 5. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.*
- 6. Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.*

*Parágrafo Primero: Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.) se utilizará el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.*

*Parágrafo Segundo: Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.*

*Parágrafo Tercero: Las sanciones pecuniarias no son convertibles en penas restrictivas de la libertad. +(Resaltado del Tribunal)*

*De la simple lectura del artículo antes transcrito se desprende la existencia de tres (3) párrafos. En el caso de marras, la recurrente solicitó la desaplicación del párrafo primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario y en tal sentido planteó una serie de argumentos para desaplicarlo y citó sentencias en las cuales se ordena desaplicar el mencionado párrafo primero; no obstante, se observa que en la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios N° SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACOT/RET/2008/1110 del 21 de agosto de 2008, impugnada por la recurrente, que la Unidad Tributaria aplicada fue la dispuesta en el párrafo segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario y no el párrafo primero del mismo artículo. Sin embargo, sobre la disposición aplicada por la Administración la recurrente no alegó nada, en consecuencia este Tribunal desestima la pretensión de desaplicar el párrafo primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario. Así se declara.*

*De igual forma, conviene citar Sentencia N° 01426 publicada el 12 de noviembre de 2008 por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en la que se analizó el artículo 94 del Código Orgánico Tributario y ordenó:*

*% De la desaplicación por inconstitucional del párrafo segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001.*

*Señalan los apoderados judiciales de la contribuyente en su escrito recursivo, que la Administración Tributaria en el momento de imponer las sanciones de multa realizó una actualización monetaria, al aplicar la unidad tributaria vigente para el momento en que fue emitida la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo (24.700 UT), lo cual constituye una aplicación retroactiva del valor de la Unidad Tributaria, contraria a derecho, de acuerdo con los Artículos 44 de la Constitución Nacional y 9, 10, y 70 del Código Orgánico Tributario. Al respecto, la impugnante destaca la inconstitucionalidad del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, y expone que la pretensión de la Administración Tributaria al cuantificar las sanciones pecuniarias con la unidad tributaria vigente para el momento en que emitió el acto administrativo, constituye una flagrante violación del principio de irretroactividad de la ley y de la reserva legal en lo que a sanciones se refiere, pues habilita al Organismo Tributario para definir la cuantía de la multa aplicable. Con base en este razonamiento, solicita la desaplicación del artículo 94 eiusdem de conformidad con lo dispuesto en el artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en concordancia con el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil.*

*Establecido lo anterior, debe la Sala determinar la aplicabilidad de las sanciones de multa por omisión del tributo en las declaraciones de impuesto al valor agregado, presentadas por la contribuyente impugnante para el período impositivo enero a diciembre de 2002, y verificar si su aplicación al caso concreto constituyó una infracción al principio de la irretroactividad de la ley contenido en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999. En efecto, el artículo 24 de la Carta Fundamental establece lo siguiente: Artículo 24. Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando disponga menor pena. Las Leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aún en los procesos que se hayaren en curso; pero en los procesos penales las pruebas ya evacuadas se estimarán, en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.*

*Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o rea. Como puede verse claramente de la norma antes transcrita, la aplicación retroactiva de las disposiciones legislativas está prohibida por imperativo constitucional, admitiéndose excepcionalmente su aplicación hacia el pasado únicamente en casos en que beneficien al destinatario de las mismas.*

*En conexión con lo anterior, la doctrina ha señalado que la consagración del principio de irretroactividad de la ley en el régimen jurídico venezolano, encuentra su justificación en la seguridad jurídica que debe ofrecer la normativa legal a los ciudadanos, en el reconocimiento de sus derechos y relaciones ante la mutabilidad de aquél.*

En este orden de ideas, cabe analizar lo establecido en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable al caso de autos:  
*Artículo 8.- Las Leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieron, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial.*

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

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

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

*De la norma anteriormente señalada se desprende como principio general, que las leyes tributarias tendrán vigencia a partir del vencimiento del término previo que ellas mismas establezcan; sin embargo, cuando se trata de leyes que establezcan tributos que se determinen o liquiden por períodos, regirán en el ejercicio fiscal (impuesto sobre la renta) o el período impositivo (impuesto al valor agregado) inmediatamente siguiente a aquel que se inicie una vez que entre en vigencia la nueva ley.*

*Con vista a los motivos antes expuestos, precisa esta Sala realizar un análisis en relación con el valor de la unidad tributaria que debe tomarse en cuenta para el cálculo de la sanción de multa, habida cuenta que a juicio de la contribuyente dicho valor debe ser el correspondiente al momento en que ocurrió la infracción (enero a diciembre de 2002) y no cuando la Administración Tributaria emitió la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo (11 de marzo de 2004). No obstante, resulta oportuno mencionar el criterio sostenido por esta Alzada, antes de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario del año 2001, en relación con el valor de la unidad tributaria que debería aplicarse cuando ocurre una infracción tributaria, según sentencia N° 02178 de fecha 17 de noviembre de 2004, caso: Mantenimiento Quijada, C.A. la cual dice:*

*Se constata esta Sala que el Código adjetivo de 1994 aplicable racione temporis a la presente controversia, no señala de manera expresa el valor de la unidad tributaria que debe aplicarse por lo que surge la divergencia con relación a cuál es el momento que debe prevalecer para el cálculo de la multa.*

*Ante tales circunstancias, considera esta Sala que la intención del legislador de 1994 era aplicar el valor de la unidad tributaria para el momento en que se cometió la infracción. Lo anterior podría inferirse del contenido de la norma contenida en el*

artículo 90 del precitado Código, la cual impone para los casos de sanciones relacionadas con el valor de las mercancías y objetos en infracción, la obligación de tomar en cuenta el valor de mercado al día en que se cometió la infracción. Concatenado el mandato de la norma supra referida, puede concluirse ante la falta de previsión expresa, que en aquellos casos en que las multas establecidas en el Código de 1994 estén expresadas en unidades tributarias, deberá utilizarse el valor de la unidad tributaria vigente para el momento en que se cometió la infracción

(õ ), la Sala considera que en el presente caso, la aplicación de las multas a la contribuyente fue realizada de manera ilegal, ya que el valor que debió tomar para la imposición de la misma atendiendo a la norma dispuesta en el artículo 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, era el valor vigente de la unidad tributaria para el momento en que se cometió la infracción, (õ ). (Destacado de la Sala). Ahora bien, a la luz de la promulgación del Código Orgánico Tributario de 2001, se previó un conjunto de normas las cuales vinieron a llenar los vacíos en torno al valor de la unidad tributaria para la aplicación de las sanciones tributarias, que son del tenor siguiente:

%Artículo 111. Quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un veinticinco por ciento (25%) hasta el doscientos por ciento (200%) del tributo omitido. (õ )+

%Artículo 94. Las sanciones aplicables son:

(õ )

2. Multa

(õ )

PÁRAGRAFO SEGUNDO: Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago. (Resaltado de la Sala).

(õ )+

De la normativa citada se puede inferir que el legislador del 2001, previó de manera taxativa cuál es el valor de la unidad tributaria que debe aplicarse cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria de que se trate incurriera en ilícitos tributarios, bajo dos (2) supuestos a saber: i) que las sanciones de multas establecidas en la ley adjetiva tributaria que se hayaren expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente en unidades tributarias; y ii) que las referidas multas serán pagadas por el contribuyente utilizando el valor de la misma cuando se materialice el cumplimiento de dicho pago.

Así, esta Sala de manera reiterada ha establecido que, a los efectos de considerar cuál es la unidad tributaria aplicable para la fijación del monto de la sanción de multa con las infracciones cometidas bajo la vigencia del Código Tributario de 2001, ha expresado que debe tomarse en cuenta la fecha de emisión del acto administrativo, pues es ése el momento cuando la Administración Tributaria determina -previo procedimiento- la comisión de la infracción que consecuentemente origina la aplicación de la sanción respectiva. (Vid. Sentencias Nos. 0314, 0882 y 01170 de fecha 06 de junio de 2007; 22 de febrero de 2007, y 12 de julio de 2006, respectivamente.).

En atención al señalado criterio jurisprudencial, observa esta Alzada que la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT, emitió el 11 de marzo de 2004 la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° RCA-DSA-2004-000156, momento en el cual estableció que la contribuyente incumplió la obligación de enterar al Fisco Nacional, las obligaciones tributarias con ocasión de sus actividades comerciales, por lo que realizó una fiscalización en la que formuló un reparo para los períodos de imposición enero a diciembre de 2002 y ordenó pagar la diferencia de impuesto al valor agregado, los intereses moratorios y la sanción de multa respectiva al valor de Veinticuatro Mil Setecientos Bolívares (Bs. 24.700), expresados hoy en Veinticuatro Bolívares con Setenta Céntimos (Bs. 24,70), fijado según Providencia N° 0048 de fecha 09 de febrero de 2004 suscrita por el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, publicada en Gaceta Oficial N° 37.876 del 10 de febrero de 2004 y reimpressa mediante Gaceta Oficial N° 37.877 del 11 de febrero de 2004, cuya aplicación resulta procedente, por cuanto era la unidad tributaria vigente para la fecha de determinación de la obligación tributaria. Así se declara.

No obstante, resulta oportuno acotar, que distinto es el caso cuando el contribuyente paga de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, cuya sanción de multa debe ser calculada a la unidad tributaria vigente para el momento en que realizó el pago de la obligación principal, pues la tardanza que pueda ocurrir por parte del organismo recaudador en la emisión de las planillas de liquidación respectiva no debe ser imputada al contribuyente, por cuanto dicha actuación sería contraria a la intención del legislador, habida cuenta que el pago a que hace referencia el legislador debe ser considerado como el momento del pago de la obligación tributaria principal, cuya falta de cumplimiento genera el hecho sancionador. Así se declara.

Igualmente, expresó el contribuyente que la actualización monetaria en materia sancionatoria es inconstitucional, toda vez que ~~las~~ multas son accesorias a la obligación tributaria.

En sintonía con lo anterior, es preciso hacer referencia a lo expresado por esta Máxima Instancia en lo atinente a las unidades tributarias, respecto a lo cual ha sostenido que ~~en~~ modo alguno se infringe el principio de legalidad, pues simplemente constituye un mecanismo de técnica legislativa que permite la adaptación progresiva de la sanción representada en unidades tributarias, al valor

real y actual de la moneda. Por otra parte, tal actualización no obedece a una estimación caprichosa realizada por la Administración Tributaria, sino que se realiza con base al estudio y ponderación de variables económicas, (Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Área Metropolitana de Caracas), que representan la pérdida del valor real del signo monetario por el transcurso del tiempo. Así, las providencias dictadas por el Superintendente Nacional Tributario, de conformidad con lo previsto en el artículo 121, numeral 15 del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No. 37.305 del 17 de octubre de 2001, sólo se limitan a actualizar anualmente el valor de las unidades tributarias, lo cual, a su vez, como en el caso de autos, incide en las sanciones ya previstas en normas de rango legal, como lo es la contenida en el artículo 94, eiusdem. (Vid. Sentencia Nº 2813 y 01310 de fechas 27 de noviembre de 2001 y 06 de abril de 2005).

Se trata, ha afirmado la Sala como antes se indicó, de un mecanismo del cual se vale el legislador para evitar que el transcurso del tiempo invalide o disminuya los efectos de la sanción que ha pretendido fijar como consecuencia de un ilícito tributario, razón por la cual se desestima el alegato presentado por la contribuyente en cuanto a la desaplicación de la precitada norma, en relación con el cálculo efectuado a las sanciones de multas formulados por el organismo fiscal nacional recaudador con base a la unidad tributaria de Veinticuatro Mil Setecientos Bolívares (Bs. 24.700), expresados hoy en Veinticuatro Bolívares con Setenta Céntimos (Bs. 24,70). Así se declara +

En la Sentencia antes transcrita se analiza el artículo 94 del Código Orgánico Tributario y se establece la legalidad del párrafo segundo, se contempla que en los casos ocurridos bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario del 2001, se debe aplicar lo ordenado en el artículo 94 ya mencionado y, en consecuencia, la unidad tributaria vigente para el momento del pago.

Asimismo se determinó en la referida Sentencia, que la unidad tributaria que debe aplicarse para fijar el monto de la multa, cuando las infracciones ocurrieron bajo la vigencia del Código Tributario de 2001, es la vigente para la fecha de emisión del acto administrativo, pues es ése el momento cuando la Administración Tributaria determina -previo procedimiento- la comisión de la infracción que consecuentemente origina la aplicación de la sanción respectiva. En el caso que nos ocupa la Resolución impugnada es del año 2008 y la unidad tributaria aplicada por la Administración recurrida es la vigente para el 2008. En consecuencia este Juzgado desestima el alegato sobre aplicación indebida del valor de la Unidad Tributaria para cuantificar la sanción expuesta por la recurrente. Así se declara.+

- ◆ Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, de fecha 19 de mayo de 2006.

¶ ) VI) En cuanto al monto sobre el cual la multa debe ser pagada, este Tribunal observa que el Código Orgánico Tributario presenta un esquema de actualización de la sanción en base a la aplicación de la Unidad Tributaria para el momento del pago conforme al Artículo 94, el cual supone que el infractor será castigado con una sanción mayor a la que le pudiese imponérsele (sic) cuando cometió la infracción. Esta situación es contraria a lo que pauta el Principio de Tipicidad, porque no basta que se defina el tipo delictual de una manera clara, también es menester que la consecuencia jurídica esté perfectamente delimitada y que en ningún momento dependa de un hecho ajeno a la norma, tal es el caso del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario [de 2001], que establece una sanción en Unidades Tributarias que han aumentado en razón del tiempo y que sancionan con un monto mayor.

(õ ).

Este criterio tiene el mismo razonamiento lógico bajo las normas del Código Orgánico Tributario de 1994, si bien no existe norma igual en el Código anterior, y no sería aplicable al presente caso, cuando la Administración Tributaria pretendió aplicar la sanción al momento del pago, la Sala Político Administrativa señaló en fallo número 2179 de fecha 07 de octubre de 2004 lo siguiente:

(õ ).

Ahora bien la normativa no es la misma y el Código Orgánico Tributario de 1994 no aplica al presente caso, la situación que se presenta actualmente bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, es similar y el criterio - aunque anterior- es perfectamente aplicable para ilustrar, la forma como se debe interpretar esta situación, siendo la doctrina aplicable al presente caso.

Además, este criterio es favorable al infractor de conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el Código Orgánico Tributario, en sus artículos 49 y 8 respectivamente, y en consecuencia este sentenciador procede, para el presente caso, de conformidad con el Artículo 20 del Código de Procedimiento Civil y 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, a desaplicar el tantas veces mencionado Parágrafo Primero del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, por contrariar el texto constitucional especialmente el contenido del Artículo 49 en su numeral 6. Así se declara.

#### DISPOSITIVA

En razón de lo antes expuesto, este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto (õ ).

Se anulan las multas y se ordena emitirlas nuevamente en sujeción a los términos expuestos en el presente fallo una vez firme la presente decisión.

*De conformidad con lo dispuesto en el Artículo 327 del Código Orgánico Tributario, no se condena en costas a las partes intervinientes en el presente proceso, ya que ninguna de ellas fue totalmente vencida+*

- ◆ Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

Caso: **LABORATORIOS ISAN, C.A.**, de fecha 31 de Mayo de 2010.

¶ )

II

**ALEGATOS DE LAS PARTES**

1. *La recurrente.*

*(Omissis)*

*Solicita que se declare la desaplicación, por vía de control difuso de la constitucionalidad, el Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, conforme con lo dispuesto en el artículo 334 de la Constitución y 20 del Código de Procedimiento Civil, ya que el contenido del mismo supone una vulneración a la prohibición de aplicación retroactiva de la ley, consagrada en el artículo 24 de la Carta Magna, toda vez que se le aplica a la determinación de la pena, el valor de la unidad tributaria vigente para el momento en que el ente exactor dictó los actos impugnados, y no el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del acaecimiento de los hechos punibles.*

õ )

2. *La República*

õ )

*Luego de copiar los artículos 94 del Código Orgánico Tributario, y 229 del Decreto-Ley No. 189, publicado en Gaceta Oficial No. 4.727 del 27-05-1994, y de transcribir extractos de Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso Aerovías Venezolana, S.A. (AVENSA), y de Sentencia No. 135-2004 emitida por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, señala que debe ser aplicado el Parágrafo Primero del mencionado artículo 94, por cuanto tal dispositivo no está derogado por el órgano legislativo ni se ha declarado su inconstitucionalidad por el órgano judicial competente, de modo que cuando las multas establecidas en el Código Orgánico Tributario estén expresadas en unidades tributarias, se utilizará el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago.*

(õ )

III

### FUNDAMENTOS DEL ACTO RECURRIDO

*En fecha 03 de abril de 2008, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT, dictó la Resolución de Imposición de Sanción No. 1649 (folios 85 y 86), notificada a la contribuyente el 18-08-2008, levantada en base a la Acta de Verificación Inmediata No. RCA-DF-VDF-2007-1649-1 (folios 92 y 93) Actas de Requerimiento Nos. RCA-DF-VDF-2007-1649-1 (folios 94 y 95) y RCA-DF-VDF-2007-1649-2 (folio 96), Actas de Recepción Nos. RCA-DF-VDF-2007-1649-1 (folios 97 al 104) y RCA-DF-VDF-2007-1649-2 (folio 105); mediante la cual se sancionó a la contribuyente por los siguientes hechos: i) Realizar en forma extemporánea la notificación del cambio de su Domicilio Fiscal, contraviniendo lo previsto en el artículo 100 del Impuesto sobre la Renta y 159 de su Reglamento, sanción prevista en el artículo 100, numeral 4, Aparte 1 del Código Orgánico Tributario por la cantidad de cincuenta unidades tributarias (50 UT), ii) Emitir documentos que amparan las ventas sin cumplir con los requisitos a los cuales está obligado como contribuyente formal del IVA, correspondientes a los meses octubre, noviembre, diciembre del 2006, enero, febrero y marzo del 2007, contraviniendo lo previsto en los artículos 8 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y 3 de la Providencia No. SNAT-2003-1677 del 14-03-2003, sanción prevista en el artículo 101, numeral 3, Aparte 2 del Código Orgánico Tributario por la cantidad de seiscientos sesenta y dos unidades tributarias (662 UT) y iii) No se encontraban las relaciones de compra y venta en el establecimiento de la contribuyente formal del IVA, contraviniendo lo previsto en el artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 5 y 6 de la Providencia No. SNAT-2003-1677 del 14-03-2003, sanción prevista en el artículo 102, numeral 2, aparte 2 del Código Orgánico Tributario por la cantidad de veinticinco unidades tributarias (25 UT).*

*En virtud del concurso de infracciones a que se refiere el artículo 81 del Código Orgánico Tributario, la Administración Activa efectuó el cálculo determinando como sanción más grave las seiscientos sesenta y dos unidades tributarias (662 UT), adicionándole la mitad de las otras sanciones, la cantidad de veinticinco unidades tributarias (25 UT) y doce con cinco unidades tributarias (12,5), para la suma total de seiscientos noventa y nueve con cinco unidades tributarias (699,5 UT).*

*Posteriormente, el 03-04-2008, emite las Planillas de Liquidación (folios 88 y 90) Nos. 01-10-01-2-27-001944 y 01-10-01-2-27-001945 por la cantidad de BsF. 1.150,00 y BsF. 31.027,00, respectivamente, a razón del valor de la unidad tributaria a BsF. 46,00.*

IV

### MOTIVACIONES PARA DECIDIR

*De la lectura efectuada a toda la documentación que corre inserta en el*

*expediente, se desprende que la controversia planteada en el caso sub júdice se contrae a determinar la procedencia o no de los siguientes argumentos: i) violación al derecho a la defensa y al debido proceso; ii) vicio de inmotivación de la resolución impugnada; iii) vicio de falso supuesto por: iii).1 pretender imponerle multa por el cambio de domicilio y su notificación extemporánea, iii).2 imponerle multas para los períodos comprendidos entre octubre, noviembre y diciembre de 2006, enero, febrero y marzo de 2007, por la emisión de documentos que amparan las ventas sin cumplir con los requisitos establecidos en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, iv) aplicación supletoria de la norma penal prevista en el artículo 99 del Código Penal, para la determinación de la sanción en el caso de incumplimientos de deberes formales por parte de la contribuyente del impuesto al Valor Agregado, durante diferentes períodos impositivos, por imperio de lo establecido en el artículo 79 del COT, y v) la violación del principio de irretroactividad de las leyes tributarias al aplicar la unidad tributaria vigente para el momento de la emisión del acto administrativo.*

(õ )

*Con respecto a la desaplicación del artículo 94 del Código Orgánico Tributario según denuncia la recurrente, por vulnerar el principio de irretroactividad de la ley, por cuanto la Administración Tributaria procedió a sancionar a la contribuyente con la unidad tributaria vigente para el momento de la emisión de la resolución impugnada y no con la unidad tributaria vigente para el momento de cometer la infracción, es oficioso traer a los autos la Sentencia N° 00107 de fecha 03 de febrero de 2010, emanada de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, Caso: Charcutería Tovar, C.A., en el que se expuso lo siguiente: õ ha sostenido esta Sala en sentencia N° 01108 del 29 de julio de 2009, caso: Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL), contra Corpomedios G.V. Inversiones, C.A. (GLOBOVISIÓN), al establecer, lo que se reproduce a continuación:*

*¶ En atención al artículo precedentemente transcrito [Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001], estima la Sala que en el caso bajo estudio la multa impuesta a la empresa Corpomedios G.V. Inversiones, C.A. (GLOBOVISIÓN), en el acto administrativo contenido en la Providencia Administrativa N° PADS-385 del 5 de diciembre de 2003, por el monto de treinta mil unidades tributarias (30.000 U.T.), debe calcularse según el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha en que se realice el pago de la sanción. De esta manera, debe indicarse que actualmente el valor de la unidad tributaria es Cincuenta y Cinco Bolívares (Bs. 55,00), según lo dispuesto en la Providencia Administrativa N° SNAT-2009-0002344 del 26 de febrero de 2009, emanada del Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), publicada en la Gaceta Oficial de la República N° 39.127 de ese misma fecha.*

*Por lo anterior, procede la solicitud de los apoderados judiciales de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL) y, en consecuencia, la Sala indica que el monto de treinta mil unidades tributarias (30.000 U.T.) por la multa impuesta*

a la sociedad mercantil Corpomedios G.V. Inversiones, C.A. (GLOBOVISIÓN), mediante la Providencia Administrativa N° PADS-385 del 5 de diciembre de 2003, deberá calcularse con base a la cantidad de Cincuenta y Cinco Bolívares (Bs. 55,00) por cada unidad tributaria, por lo que el monto de dicha sanción totaliza la cantidad de Un Millón Seiscientos Cincuenta Mil Bolívares (Bs. 1.650.000,00), sin perjuicio del recálculo que deba hacer la Administración, conforme al Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, para el caso de entrar en vigencia un nuevo valor de la unidad tributaria, sin haberse realizado el pago. Así se declara.+

En atención a lo precedentemente expuesto se observa que la juzgadora de instancia desaplicó el Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 por estimar que era violatorio de los principios constitucionales de legalidad y tipicidad, así como de la garantía de irretroactividad de la ley a menos que favorezca al infractor. Al respecto debe esta Máxima Instancia precisar que el mencionado dispositivo entró en vigencia conforme a lo preceptuado en el artículo 343 eiusdem, noventa (90) días después de su publicación en la Gaceta Oficial (17 de octubre de 2001), es decir, el 17 de enero del año 2002.

o

Ahora bien, dado que las cantidades exigidas por concepto de multa, en el presente caso, por la Administración Tributaria Nacional a la contribuyente Charcutería Tovar, C.A., abarcan períodos comprendidos entre el mes de enero de 2002 hasta el mes de agosto del año 2003 y, por consiguiente, aplicables tanto el Código Orgánico Tributario de 1994 como el de 2001, resulta necesario acudir a la normativa y criterios jurisprudenciales en atención a los períodos fiscales liquidados.

En ese orden de ideas, se observa que respecto a la multa liquidada para el mes de enero de 2002, infracción cometida bajo el imperio del Código Orgánico Tributario de 1994, asumiendo el criterio jurisprudencial de esta Sala en su sentencia N° 02178 de fecha 17 de noviembre de 2004, caso: Mantenimiento Quijada, C.A., de treinta unidades tributarias (30 U.T), se convertirán a su equivalente en bolívares para enero de 2002, es decir, a la cantidad de Bs. 396.000,00, tomando en consideración el valor de la unidad tributaria en Bs. 13.200,00, según Providencia SNAT/2001/0529 de fecha 20 de marzo de 2001, (publicada en Gaceta Oficial N° 37.183 del 24 de abril de 2001, reimpresa por error material en Gaceta Oficial N° 37.194 de fecha 10 de mayo de 2001), monto actualmente expresado en Bs. 396,00.

Por su parte, la multa de dos mil quinientas sesenta y dos y media unidades tributarias (2.562,50 U.T), impuesta por haber emitido facturas con omisión de los requisitos formales para el período comprendido desde febrero de 2002 hasta agosto de 2003, así como por llevar los libros de compras y de ventas sin cumplir las formalidades en materia de impuesto al valor agregado (IVA), para el período fiscalizado (desde enero de 2002 hasta agosto de 2003), se calculará conforme a lo establecido en el Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, toda vez que resultaba aplicable dicho cuerpo normativo y no

*se evidencia del expediente el pago de la multa en cuestión, en consecuencia, actualmente el valor de la unidad tributaria es cincuenta y cinco bolívares (Bs. 55,00), según lo dispuesto en la Providencia Administrativa N° SNAT-2009-0002344 del 26 de febrero de 2009, emanada del Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), publicada en la Gaceta Oficial N° 39.127 de esa misma fecha, por lo que el monto de dicha sanción alcanza la cantidad de (Bs. 140.937,50), sin perjuicio del recálculo que deba hacer la Administración, para el caso de entrar en vigencia un nuevo valor de la unidad tributaria, sin haberse realizado el pago*

*De esta manera, en consonancia con el criterio jurisprudencial transcrito, este Tribunal ratifica que la norma prevista en el Parágrafo Primero del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, no viola el principio de irretroactividad de la Ley, como afirma la recurrente, por tanto, el valor de la unidad tributaria debe calcularse para la fecha en que se realice el pago de la sanción. En consecuencia, se confirma la multa impuesta por la Administración Tributaria por la cantidad total de CIENTO SESENTA Y DOS CON CINCO UNIDADES TRIBUTARIAS (162,5 UT), sin perjuicio del recálculo en virtud del nuevo valor de la unidad tributaria, si la contribuyente no hubiese realizado el pago. Así se decide+*

Acabamos de señalar las sentencias de los Tribunales Contenciosos Tributarios que establecen criterios divergentes en cuanto a la desaplicabilidad o no por control difuso de la constitucionalidad del tantas veces mencionado artículo 94, parágrafo primero y segundo, pues en unas, el mencionado artículo llenó el vacío del Código Orgánico tributario, constituyendo un mecanismo de técnica legislativa que permite la adaptación progresiva de la sanción representada en unidades tributarias, al valor real y actual de la moneda con base al estudio y ponderación de variables económicas, (Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Área Metropolitana de Caracas), que representan la pérdida del valor real del signo monetario por el transcurso del tiempo.

En otras, presenta un esquema de actualización de la sanción en base a la aplicación de la Unidad Tributaria para el momento del pago, el cual supone que el infractor será castigado con una sanción mayor a la que le pudiese imponérsele cuando cometió la infracción. Situación contraria a lo que pauta el Principio de Tipicidad, porque no basta que se defina el tipo delictual de una manera clara, también es menester que la consecuencia jurídica esté perfectamente delimitada y

que en ningún momento dependa de un hecho ajeno a la norma, como la pérdida del valor monetario por causas de la inflación.

Sin embargo, distinto es el caso cuando el contribuyente paga de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, cuya sanción de multa debe ser calculada a la unidad tributaria vigente para el momento en que realizó el pago de la obligación principal, pues la tardanza que pueda ocurrir por parte del organismo recaudador en la emisión de las planillas de liquidación respectiva no debe ser imputada al contribuyente, por cuanto dicha actuación sería contraria a la intención del legislador, habida cuenta que el pago a que hace referencia el legislador debe ser considerado como el momento del pago de la obligación tributaria principal, cuya falta de cumplimiento genera el hecho sancionador.

Ahora bien, todas las sentencias arribas transcritas, han sido emanadas de los tribunales de instancia. Sin embargo, la Sala Político-Administrativa de nuestro Máximo Tribunal, ha establecido criterio firme sobre la solicitud de inconstitucionalidad por control difuso de los párrafos primero y segundo del artículo 94, en el caso **THE WALT DISNEY COMPANY, S.A.**, de fecha once (11) de noviembre del 2008, la sentencia bandera en la materia, a saber:

*Mediante Oficio N° 6566 de fecha 23 de noviembre de 2006, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente contentivo de los recursos de apelación ejercidos el 14 de julio de 2006 por el abogado José Andrés Octavio L., inscrito en el INPREABOGADO bajo el N° 57.512, actuando con el carácter de apoderado judicial de la contribuyente **THE WALT DISNEY COMPANY (VENEZUELA) S.A.**, sociedad mercantil inscrita ante el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda en fecha 22 de agosto de 2004, bajo el N° 53, Tomo 58-A-Pro., representación que se evidencia de instrumento poder autenticado ante la Notaría Pública Primera del Municipio Chacao del Estado Miranda, el 26 de agosto de 2004, bajo el N° 18, Tomo 124 de los Libros de Autenticaciones llevados por esa Notaría, y en fecha 04 de agosto de 2006, por la abogada Haisa Cristina Pierluissi, inscrita en el INPREABOGADO bajo el N° 98.587, actuando con el carácter de sustituta de la Procuradora General de la República en representación del FISCO NACIONAL, según consta de Oficio Poder G.C.L-C.E.T. N° 000995 del 01 de*

diciembre de 2004, contra la sentencia N° 095/2006 dictada por el Tribunal remitente en fecha 10 de mayo de 2006, mediante la cual se declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de suspensión de efectos de los actos administrativos impugnados, por la sociedad de comercio contribuyente.

El aludido recurso contencioso tributario fue incoado contra el acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo signada bajo las letras y números RCA-DSA-2004-000156 de fecha 11 de marzo de 2004, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que confirmó el reparo formulado en el Acta Fiscal N° RCA-DF-SIII-2003-1104 del 14 de julio de 2003, en la que se determinó a cargo de la sociedad de comercio contribuyente la obligación de pagar la cantidad total de Dos Mil Doscientos Sesenta y Nueve Millones Seiscientos Cuarenta y Siete Mil Doscientos Setenta y Ocho Bolívares (Bs. 2.269.647.278,00), expresados ahora en Dos Millones Doscientos Sesenta y Nueve Mil Seiscientos Cuarenta y Siete Bolívares con Veintiocho Céntimos (Bs. 2.269.647,28), en concepto de diferencia de impuesto al valor agregado y sanciones de multas para los períodos impositivos comprendidos desde enero a diciembre de 2002; así como contra las correlativas Planillas de Liquidación Nos. 1776554, 1776557, 1776575, 1776579, 1776578, 1776582, 1776558, 1776562, 1776566, 1776570, 1776574, 1776565, 1776559, 1776573, 1776577, 1776576, 1776580, 1776556, 1776560, 1776564, 1776568, 1776572.

õ omissisõ

## I ANTECEDENTES

(õ ) Por otra parte, solicitan la desaplicación por control difuso del artículo 94 del Código Orgánico Tributario vigente, conforme a lo previsto en el artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en concordancia con lo establecido en el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil y, por ende, la nulidad de las sanciones de multas por contravención aplicadas por la Administración Tributaria a la contribuyente, las cuales ~~se~~ determinaron con el valor de la Unidad Tributaria actual [año 2004], Bs. 24.700, de conformidad con el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, toda vez que ~~la~~ Administración Tributaria ha debido imponer sanciones, con base al valor de la Unidad Tributaria vigente para el momento en que las infracciones fueron cometidas y en ningún caso, al valor vigente para el momento en que la Resolución fue dictada, pues no se trata, en el presente caso, de una situación donde se permita la aplicación retroactiva de leyes tributarias.

õ OMISSISõ

## II DE LA DECISIÓN APELADA

*El Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, mediante sentencia Nº 095/2006 de fecha 19 de mayo de 2006, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de suspensión de efectos por los apoderados judiciales de la contribuyente, contra el acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo No. RCA-DSA-2004-00015 del 11 de marzo de 2004 y sus correlativas Planillas de Liquidación. Fundamentó su decisión en los términos siguientes:*

*(õ ) VI) En cuanto al monto sobre el cual la multa debe ser pagada, este Tribunal observa que el Código Orgánico Tributario presenta un esquema de actualización de la sanción en base a la aplicación de la Unidad Tributaria para el momento del pago conforme al Artículo 94, el cual supone que el infractor será castigado con una sanción mayor a la que le pudiese imponérsele (sic) cuando cometió la infracción, esta situación es contraria a lo que pauta el Principio de Tipicidad, porque no basta que se defina el tipo delictual de una manera clara, también es menester que la consecuencia jurídica esté perfectamente delimitada y que en ningún momento dependa de un hecho ajeno a la norma, tal es el caso del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario [de 2001], que establece una sanción en Unidades Tributarias que han aumentado en razón del tiempo y que sancionan con un monto mayor al (sic) a la cantidad expresada en bolívares para el momento de la comisión de la infracción. (Agregado de la Sala).*

*(õ ).*

*Este criterio tiene el mismo razonamiento lógico bajo las normas del Código Orgánico Tributario de 1994, si bien no existe norma igual en el Código anterior, y no sería aplicable al presente caso, cuando la Administración Tributaria pretendió aplicar la sanción al momento del pago, la Sala Político Administrativa señaló en fallo número 2179 de fecha 07 de octubre de 2004 lo siguiente:*

*(õ ).*

*Ahora bien la normativa no es la misma y el Código Orgánico Tributario de 1994 no aplica al presente caso. La situación que se presenta actualmente bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, es similar y el criterio - aunque anterior- es perfectamente aplicable para ilustrar, la forma como se debe interpretar esta situación, siendo la doctrina aplicable al presente caso.*

*Además, este criterio es favorable al infractor de conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el Código Orgánico Tributario, en sus artículos 49 y 8 respectivamente, y en consecuencia este sentenciador procede, para el presente caso, de conformidad con el Artículo 20 del Código de Procedimiento Civil y 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela a desaplicar el tantas veces mencionado Parágrafo Primero del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, por contrariar el texto constitucional especialmente el contenido del Artículo 49 en su numeral 6. Así se declara.*

#### **DISPOSITIVA**

*En razón de lo antes expuesto, este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto (õ ).*

*Se anulan las multas y se ordena emitirlas nuevamente en sujeción a los términos expuestos en el presente fallo una vez firme la presente decisión.*

*De conformidad con lo dispuesto en el Artículo 327 del Código Orgánico Tributario, no se condena en costas a las partes intervinientes en el presente proceso, ya que ninguna de ellas fue totalmente vencida+*

### **III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN**

#### **De la Contribuyente:**

*En fecha 18 de enero de 2007 los apoderados judiciales de la contribuyente, presentaron un escrito de fundamentación a su apelación, en el cual argumentan lo siguiente:*

*õ OMISSISõ*

*Manifiestan, que aún cuando el Tribunal de instancia anuló las sanciones de multa y ordenó aplicarlas a la contribuyente en su terminó medio, por considerar que la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT realizó el cálculo de manera incorrecta, conforme a lo previsto en el parágrafo primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario vigente; consideran que dichas sanciones son improcedentes, habida cuenta de que en el caso concreto se configura la eximente de responsabilidad penal*

tributaria prevista en el numeral 4 del artículo 85, en concordancia con el artículo 234 del Código Orgánico Tributario vigente.

(OMISSIS)

**Fisco Nacional:**

El 25 de enero de 2007 la representación fiscal consignó ante esta Sala su escrito de fundamentación de la apelación ejercida sobre la base de los razonamientos de hecho y de derecho que a continuación se expresan:

Aduce, que en el fallo apelado se evidencia ~~la~~ existencia del vicio de infracción de Ley por Falta de Aplicación de la norma legal o ~~la~~ aplicación de una ley vigente el cual se encuentra establecido dentro de los supuestos comprendidos en el ordinal 2° del artículo 313 y el ordinal 4° del artículo 317 del Código de Procedimiento Civil, toda vez que el Tribunal a quo desaplicó por control difuso de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela la norma contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario vigente, basándose en una supuesta violación al principio de tipicidad de las sanciones y en la excepción al principio de irretroactividad de la ley, así como en la sentencia emanada de la Sala Constitucional de este Alto Tribunal de fechas 14 de diciembre de 1999 y su correspondiente aclaratoria del 26 de julio de 2000, publicadas dichas decisiones en las Gacetas Oficiales Nos. 5.441 y 5.489 Extraordinarios de fecha 21 de febrero y 22 de septiembre de 2000, respectivamente.

En conexión con lo señalado, solicita se declare la ~~la~~ nulidad parcial del fallo apelado, por haberse desaplicado erróneamente una norma jurídica sin tenerse en cuenta que por mandato expreso del legislador, debe actualizarse el cálculo de la sanción con base a la unidad tributaria vigente para el momento de su pago.

Asimismo, advierte, que el Sentenciador de la causa no indicó en el dispositivo de la sentencia apelada, bajo cuál normativa debe realizarse el recálculo de la sanción de multa, al haber desaplicado el artículo 94 del Código Orgánico Tributario vigente, incurriendo así en el vicio de ~~la~~ falta de base legal de conformidad con lo establecido en el ordinal 2° del artículo 313, ordinal 4° del artículo 243 y el artículo 244 del Código de Procedimiento Civil.

o omisión

## V

### **MOTIVACIONES PARA DECIDIR**

*Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de las apelaciones ejercidas por la representación fiscal y por los apoderados judiciales de la sociedad mercantil The Walt Disney Company (Venezuela), S.A., contra la sentencia N° 095/2006 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 19 de mayo de 2006, por medio de la cual se declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la mencionada contribuyente conjuntamente con solicitud de suspensión de los efectos de los actos administrativos impugnados.*

*À omisissō*

*En atención a lo anterior, pasa esta Alzada a resolver los mencionados alegatos en el orden antes enunciado.*

*À omisissÀ*

**e) De la desaplicación por inconstitucional del párrafo segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001.**

*Señalan los apoderados judiciales de la contribuyente en su escrito recursivo, que la Administración Tributaria en el momento de imponer las sanciones de multa realizó una ~~%actualización monetaria+~~ al aplicar la unidad tributaria vigente para el momento en que fue emitida la ~~%Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo (24.700 UT), lo cual constituye una aplicación retroactiva del valor de la Unidad Tributaria, contraria a derecho, de acuerdo con los Artículos 44 del la Constitución Nacional y 9, 10, y 70 del Código Orgánico Tributario+~~*

*Al respecto, la impugnante destaca la inconstitucionalidad del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, y expone que la pretensión de la Administración Tributaria al cuantificar las sanciones pecuniarias con la unidad tributaria vigente para el momento en que emitió el acto administrativo, constituye una flagrante violación del principio de irretroactividad de la ley y de la reserva legal en lo que a sanciones se refiere, pues habilita al Organismo Tributario para definir la cuantía de la multa aplicable. Con base en este razonamiento, solicita la desaplicación del artículo 94 eiusdem de conformidad con lo dispuesto en el artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en concordancia con el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil.*

*Establecido lo anterior, debe la Sala determinar la aplicabilidad de las sanciones de multa por omisión del tributo en las declaraciones de impuesto al valor agregado, presentadas por la contribuyente impugnante para el período impositivo enero a diciembre de 2002, y verificar si su aplicación al caso concreto constituyó*

una infracción al principio de la irretroactividad de la ley contenido en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999.

En efecto, el artículo 24 de la Carta Fundamental, establece lo siguiente:

**%Artículo 24.** Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando disponga menor pena. Las Leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aún en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales las pruebas ya evacuadas se estimarán, en cuanto beneficien al reo o reas, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.

Quando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o reas.

Como puede verse claramente de la norma antes transcrita, la aplicación retroactiva de las disposiciones legislativas está prohibida por imperativo constitucional, admitiéndose excepcionalmente su aplicación hacia el pasado únicamente en casos en que beneficien al destinatario de las mismas.

En conexión con lo anterior, la doctrina ha señalado que la consagración del principio de irretroactividad de la ley en el régimen jurídico venezolano, encuentra su justificación en la seguridad jurídica que debe ofrecer la normativa legal a los ciudadanos, en el reconocimiento de sus derechos y relaciones ante la mutabilidad de aquél.

En este orden de ideas, cabe analizar lo establecido en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable al caso de autos:

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

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

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

**Quando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer**

**día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo + (Destacado de la Sala).**

*De la norma anteriormente señalada se desprende como principio general, que las leyes tributarias tendrán vigencia a partir del vencimiento del término previo que ellas mismas establezcan; sin embargo, cuando se trata de leyes que establezcan tributos que se determinen o liquiden por períodos, regirán en el ejercicio fiscal (impuesto sobre la renta) o el período impositivo (impuesto al valor agregado) inmediatamente siguiente a aquél que se inicie una vez que entre en vigencia la nueva ley.*

*Con vista a los motivos antes expuestos, precisa esta Sala realizar un análisis en relación con el valor de la unidad tributaria que debe tomarse en cuenta para el cálculo de la sanción de multa, habida cuenta que a juicio de la contribuyente, dicho valor debe ser el correspondiente al momento en que ocurrió la infracción (enero a diciembre de 2002) y no cuando la Administración Tributaria emitió la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo (11 de marzo de 2004).*

*No obstante, resulta oportuno mencionar el criterio sostenido por esta Alzada, antes de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario del año 2001, en relación con el valor de la unidad tributaria que debería aplicarse cuando ocurre una infracción tributaria, según sentencia N° 02178 de fecha 17 de noviembre de 2004, caso: Mantenimiento Quijada, C.A. la cual dice:*

**‰ constata esta Sala que el Código adjetivo de 1994 aplicable *ratione temporis* a la presente controversia, no señala de manera expresa el valor de la unidad tributaria que debe aplicarse por lo que surge la divergencia con relación a cuál es el momento que debe prevalecer para el cálculo de la multa.**

*Ante tales circunstancias, considera esta Sala que la intención del legislados de 1994 era aplicar el valor de la unidad tributaria para el momento en que se cometió la infracción. Lo anterior podría inferirse del contenido de la norma contenido en el artículo 90 del precitado Código, la cual impone para los casos de sanciones relacionadas con el valor de las mercancías y objetos en infracción, la obligación de tomar en cuenta el valor de mercado al día en que se cometió la infracción.*

**Concatenado el mandato de la norma supra referida, puede concluirse, ante la falta de previsión expresa, que en aquellos casos en que las multas establecidas en el Código de 1994 estén expresadas en unidades tributarias, deberá utilizarse el valor de la unidad tributaria vigente para el momento en que se cometió la infracción**

(õ ), la Sala considera que en el presente caso, la aplicación de las multas a la contribuyente fue realizada de manera ilegal, ya que el valor que debió tomar para la imposición de la misma atendiendo a la norma dispuesta en el artículo 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, , (õ ). (Destacado de la Sala).

Ahora bien, a la luz de la promulgación del Código Orgánico Tributario de 2001, se previó un conjunto de normas las cuales vinieron a llenar los vacíos en torno al valor de la unidad tributaria para la aplicación de las sanciones tributarias, que son del tenor siguiente:

**%Artículo 111.** Quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un veinticinco por ciento (25%) hasta el doscientos por ciento (200%) del tributo omitido.

(õ )+

**%Artículo 94.** Las sanciones aplicables son:

(õ )

2. Multa

(õ )

**PARÁGRAFO SEGUNDO:** Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago. (Resaltado de la Sala).

(õ )+

De la normativa citada se puede inferir que el legislador del 2001, previó de manera taxativa cuál es el valor de la unidad tributaria que debe aplicarse cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria de que se trate incurriera en ilícitos tributarios; bajo dos (2) supuestos a saber: i) que las sanciones de multas establecidas en la ley adjetiva tributaria que se hallaren expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente en unidades tributarias; y ii) que las referidas multas serán pagadas por el contribuyente utilizando el valor de la misma cuando se materialice el cumplimiento de dicho pago.

Así, esta Sala de manera reiterada ha establecido que a los efectos de considerar cuál es la unidad tributaria aplicable para la fijación del monto de la sanción de multa con las infracciones cometidas bajo la vigencia del Código Tributario de 2001, ha expresado que debe tomarse en cuenta la fecha de emisión del acto administrativo, pues es ése el momento cuando la Administración Tributaria determina -previo procedimiento- la comisión de la infracción que

consecuentemente origina la aplicación de la sanción respectiva. (Vid. Sentencias Nos. 0314, 0882 y 01170 de fecha 06 de junio de 2007; 22 de febrero de 2007, y 12 de julio de 2006, respectivamente.).

En atención al señalado criterio jurisprudencial, observa esta Alzada que la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT, emitió el 11 de marzo de 2004 la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° RCA-DSA-2004-000156, momento en el cual estableció que la contribuyente incumplió la obligación de enterar al Fisco Nacional las obligaciones tributarias con ocasión de sus actividades comerciales, por lo que realizó una fiscalización en la que formuló un reparo para los períodos de imposición enero a diciembre de 2002 y ordenó pagar la diferencia de impuesto al valor agregado, los intereses moratorios y la sanción de multa respectiva al valor de Veinticuatro Mil Setecientos Bolívares (Bs. 24.700), expresados hoy en Veinticuatro Bolívares con Setenta Céntimos (Bs. 24,70), fijado según Providencia N° 0048 de fecha 09 de febrero de 2004 suscrita por el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, publicada en Gaceta Oficial N° 37.876 del 10 de febrero de 2004 y reimpresa mediante Gaceta Oficial N° 37.877 del 11 de febrero de 2004, cuya aplicación resulta procedente, por cuanto era la unidad tributaria vigente para la fecha de determinación de la obligación tributaria. Así se declara

No obstante, resulta oportuno acotar, que distinto es el caso cuando el contribuyente paga de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido, cuya sanción de multa debe ser calculada a la unidad tributaria vigente para el momento en que realizó el pago de la obligación principal, pues la tardanza que pueda ocurrir por parte del organismo recaudador en la emisión de las planillas de liquidación respectiva no debe ser imputada al contribuyente, por cuanto dicha actuación sería contraria a la intención del legislador, habida cuenta que el pago a que hace referencia el legislador debe ser considerado como el momento del pago de la obligación tributaria principal, cuya falta de cumplimiento genera el hecho sancionador. Así se declara.

Igualmente, expresó el contribuyente que la actualización monetaria en materia sancionatoria es inconstitucional, toda vez que ~~las~~ multas son accesorias a la obligación tributaria.

En sintonía con lo anterior, es preciso hacer referencia a lo expresado por esta Máxima Instancia en lo atinente a las unidades tributarias, respecto a lo cual ha sostenido que ~~en~~ modo alguno se infringe el principio de legalidad, pues simplemente constituye un mecanismo de técnica legislativa que permite la adaptación progresiva de la sanción representada en unidades tributarias, al valor real y actual de la moneda. Por otra parte, tal actualización no obedece a una estimación caprichosa realizada por la Administración Tributaria, sino que se realiza con base al estudio y ponderación de variables económicas, (Índice de

*Precios al Consumidor (IPC) del Área Metropolitana de Caracas), que representan la pérdida del valor real del signo monetario por el transcurso del tiempo. Así, las providencias dictadas por el Superintendente Nacional Tributario, de conformidad con lo previsto en el artículo 121, numeral 15 del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No. 37.305 del 17 de octubre de 2001, sólo se limitan a actualizar anualmente el valor de las unidades tributarias, lo cual, a su vez, como en el caso de autos, incide en las sanciones ya previstas en normas de rango legal, como lo es la contenida en el artículo 94, eiusdem. (Vid. Sentencia N° 2813 y 01310 de fechas 27 de noviembre de 2001 y 06 de abril de 2005).*

***Se trata, ha afirmado la Sala I como antes se indicó, de un mecanismo del cual se vale el legislador para evitar que el transcurso del tiempo invalide o disminuya los efectos de la sanción que ha pretendido fijar como consecuencia de un ilícito tributario, razón por la cual se desestima el alegato presentado por la contribuyente en cuanto a la desaplicación de la precitada norma, con relación al cálculo efectuado a las sanciones de multas formuladas por el organismo fiscal nacional recaudador con base a la unidad tributaria de Veinticuatro Mil Setecientos Bolívares (Bs. 24.700), expresados hoy en Veinticuatro Bolívares con Setenta Céntimos (Bs. 24,70). Así se declara. (õ )+***

Ahora bien, la Administración Tributaria, en atención a las sentencias mencionadas, adaptó su criterio y reiteradamente señala con respecto a la Aplicación del Parágrafo Primero y Segundo del artículo 94 del COT de 2.001, a las multas derivadas de los procedimientos de fiscalización y determinación, en cuanto al valor de la unidad tributaria con el que se deben convertir las multas para efectos de su liquidación, lo siguiente:

*En sentencia N° 135/2004, emitida por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, se procedió a desaplicar el referido Parágrafo Primero por contrariar el texto constitucional.*

*Dicho lo anterior, resulta conveniente aclarar que, si bien es cierto que todos los jueces de la República, pueden por vía de control difuso desaplicar disposiciones legales que violenten el sistema de constitucionalidad en casos concretos, no es menos cierto que dichos precedentes judiciales no son vinculantes en sede administrativa, ya que no tienen efectos erga omnes y porque de conformidad con lo establecido en el artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, corresponde exclusivamente a la Sala Constitucional del TSJ, declarar la nulidad de las leyes, desaplicación de normas y demás actos de los órganos*

que ejercen el Poder Público dictados en ejecución directa e inmediata de la Constitución o que tengan rango de ley, cuando coliden con ésta.

A tal efecto el artículo 335 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, atribuye al Tribunal Supremo de Justicia garantizar la supremacía y efectividad de las normas constitucionales. El segundo elemento está en la afirmación de que las interpretaciones de la Sala Constitucional sobre el contenido y alcance de las normas o principios constitucionales, son vinculantes para las otras Salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás Tribunales de la República.

Por tales razones, siempre que una norma jurídica esté vigente en el ordenamiento jurídico, debe ser aplicada por el operador de la misma, toda vez que no le está atribuido al funcionario dentro de su ámbito competencial, la discrecionalidad de acatar o no el dispositivo de ley, salvo como se indicare *supra* que tal dispositivo estuviere derogado por el órgano legislativo o fuere declarado inconstitucional por ejercicio del control concentrado por el Tribunal Supremo de Justicia como único órgano controlador de la constitucionalidad de las normas jurídicas.

Al quedar evidenciado que en el presente caso no se ha configurado ninguno de estos dos supuestos, vale decir, ni la derogatoria del Parágrafo Primero del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, ni la declaratoria de su inconstitucionalidad por el órgano judicial competente, circunstancia ésta que hace forzoso confirmar la vigencia y obligatoriedad de la aplicación de la norma contenida en el mencionado Parágrafo Primero del artículo 94, por los funcionarios adscritos a la Gerencia a su digno cargo, así como a las Dependencias que conforman la Administración Tributaria Nacional, es decir, que cuando las multas establecidas en el Código Orgánico Tributario estén expresadas en unidades tributarias, se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago.

Por todo lo expuesto anteriormente, se concluye que la liquidación de las sanciones pecuniarias que deben ser impuestas a los contribuyentes por los ilícitos tributarios derivados de los procedimientos de fiscalización y determinación, debe seguir los lineamientos expuestos en la norma contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario+ (CONSULTA Nº 30.341-361 7, de fecha 03-08-2006).

## CONCLUSIONES

Luego de evaluar los aspectos jurídicos relacionado con la inconstitucionalidad o no de los parágrafos primero y segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, podemos concluir lo siguiente:

La Administración Tributaria tiene atribuida la potestad de perseguir y castigar las conductas antijurídicas tributarias que, de acuerdo con el artículo 89 del C.O.T, no están sancionadas con penas privativas de libertad. Como potestad administrativa, el *ius puniendi* de la Administración Tributaria está sometido a los límites propios de dichas potestades y posee idénticas características.

Asimismo, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), tiene a su cargo ejercer el control fiscal en materia tributaria, mediante el procedimiento de verificación y el procedimiento de fiscalización y determinación, establecidos en el Código Orgánico Tributario (COT). Sin embargo, este ejercicio ha provocado la intervención del Poder Judicial, para lograr los objetivos fundamentales de recaudación y control.

La finalidad primordial de la sanción tributaria es proteger el mandato constitucional que consagra el deber de contribuir al sustento de los gastos públicos, según la capacidad económica los contribuyentes en un sistema eficiente de recaudación de los tributos (Art. 316.CRBV), mediante sanciones administrativas o el uso de mecanismos de represión penal.

La realidad político-económica constituye factor fundamental para establecer el alcance de la sanción de un ilícito tributario en un determinado momento histórico de un país. Entonces, obligatoriamente, hay que tomar en cuenta a la inflación que, para los comerciantes representa el incremento continuo del nivel general de precios y para el Estado, impacta directamente sobre las sanciones que pueda aplicar, creando una diferencia sustancial de lo que debe percibir a lo realmente ingresado.

Así la mayoría de los países hispano hablantes, utilizan el sistema de actualización monetaria, para resarcir la pérdida de valor de la deuda monetaria como consecuencia de esa inflación.

La actualización monetaria, regulada en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, determinaba la posibilidad de que una deuda tributaria puede ser nuevamente ajustada al momento de la sentencia definitiva, dejando abierta la posibilidad, al declararse la procedencia de un reparo, el contribuyente se vea obligado a pagar sumas de dinero que excedan con creces su capacidad contributiva.

En esos términos, la actualización monetaria llegó a ser también violatoria del derecho de defensa, pues los contribuyentes a quienes se les aplicó, se encuentran ante la interrogante de cómo comportarse al momento en el que se les formule un reparo, abstracción hecha de la legalidad o ilegalidad de los mismos.

En efecto, se coloca al contribuyente en la disyuntiva de ejercer los recursos previstos en la ley, o pagar las sumas que le hayan sido determinadas por la Administración Tributaria, aun cuando excedan con creces el monto de la deuda original, ante el temor de que esta deuda pueda reproducirse de forma indeterminada durante el tiempo que duren los procesos.

Adicionalmente, bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, no se señalaba de manera expresa el valor de la unidad tributaria que debía aplicarse en el momento del cálculo de la multa.

Es por ello que la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia, hoy Tribunal Supremo de Justicia, en fecha 14 de diciembre de 1999, declaró inconstitucional el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, pues el mecanismo de actualización monetaria, lejos de expresar la obligación tributaria a valores

actuales, expresaba la misma actualización, con un efecto distorsionante que supera de manera excesiva la legítima compensación perseguida por el Fisco.

Una vez declarada la inconstitucionalidad parcial del mencionado artículo 59 del extinto Código Orgánico Tributario de 1994, podemos concluir que en Venezuela existe, en consecuencia, la imposibilidad legal del Fisco Nacional de determinar y exigir el pago de los conceptos de Actualización Monetaria.

Para el año 2001, se realizó en el Código Orgánico Tributario, diversas modificaciones con respecto a la tipificación de los incumplimientos de las distintas normas tributarias, en la cual se incluyó el artículo 94, que enumera las sanciones aplicables a los ilícitos tributarios, a saber: prisión, multa, comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito utilizados para cometerlo, clausura temporal del establecimiento, inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones y suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

En el Parágrafo Primero, se establece, para la imposición de multas, que el valor de la unidad tributaria a aplicar **será el vigente para el momento del pago**. Asimismo, el Parágrafo Segundo establece para el caso de multas expresadas porcentualmente, su conversión al equivalente de Unidad Tributaria correspondiente al momento de comisión del ilícito, **más deberán ser canceladas utilizando el valor de la misma, vigente en el momento del pago**, y el Parágrafo Tercero prohíbe la conversión de sanciones pecuniarias a penas restrictivas de libertad.

Estableciendo por primera vez, el valor de la unidad tributaria que se debe aplicar en cada caso específico.

Estos grandes cambios han acarreado diversas posturas en la jurisprudencia venezolana, pues en la mayoría de las sentencias analizadas, se ratifica que la

norma prevista en los Parágrafo Primero y Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, no viola el principio de irretroactividad de la Ley, confirmando el valor de la Unidad Tributaria aplicada en el momento en que se emitió el acto administrativo.

En otras se procede a desaplicar el tantas veces mencionado Parágrafo Primero y Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario, por contrariar el texto constitucional especialmente el contenido del Artículo 49 en su numeral 6.

Sin embargo, estas sentencias son emanadas de los distintos tribunales de Instancia. Es importante recordar que, si bien es cierto que todos los jueces de la República, pueden por vía de control difuso desaplicar disposiciones legales que violenten el sistema de constitucionalidad en casos concretos, no es menos cierto que dichos precedentes judiciales no son vinculantes en sede administrativa, ya que no tienen efectos erga omnes y porque de conformidad con lo establecido en el artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, corresponde exclusivamente a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, declarar la nulidad de las leyes, desaplicación de normas y demás actos de los órganos que ejercen el Poder Público dictados en ejecución directa e inmediata de la Constitución o que tengan rango de ley, cuando coliden con ésta.

En efecto hasta hoy, la sala Constitucional del Máximo tribunal, no ha declarado, tal inconstitucionalidad, más sin embargo, la sala Político Administrativa se ha pronunciado respecto a lo estipulado en el primero y segundo parágrafo del artículo 94 y ha establecido *en modo alguno se infringe el principio de legalidad, pues simplemente constituye un mecanismo de técnica legislativa que permite la adaptación progresiva de la sanción representada en unidades tributarias, al valor real y actual de la moneda. Por otra parte, tal actualización no obedece a una estimación caprichosa realizada por la Administración Tributaria, sino que se realiza con base al estudio y ponderación de variables económicas, (Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Área Metropolitana de Caracas), que representan*

*la pérdida del valor real del signo monetario por el transcurso del tiempo. Así, las providencias dictadas por el Superintendente Nacional Tributario, de conformidad con lo previsto en el artículo 121, numeral 15 del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No. 37.305 del 17 de octubre de 2001, sólo se limitan a actualizar anualmente el valor de las unidades tributarias, lo cual, a su vez, como en el caso de autos, incide en las sanciones ya previstas en normas de rango legal, como lo es la contenida en el artículo 94, eiusdem. (Vid. Sentencia N° 2813 y 01310 de fechas 27 de noviembre de 2001 y 06 de abril de 2005).*

***Se trata, ha afirmado la Sala Í como antes se indicó, de un mecanismo del cual se vale el legislador para evitar que el transcurso del tiempo invalide o disminuya los efectos de la sanción que ha pretendido fijar como consecuencia de un ilícito tributario.***

## IX.- BIBLIOGRAFÍA

- ANDEREGG, E. (1982). *Introducción a las Técnicas de Investigación* (19<sup>na</sup> ed.). Editorial Humanitas. Buenos Aires . Argentina.
- ARTEAGA, Alberto. (1998). *Derecho Penal Venezolano*. Caracas: Ediciones Series Jurídicas McGrawHill.
- ARIAS, F. (1999). *El proyecto de investigación. Guía para su elaboración* (3<sup>ra</sup> ed.). Editorial Episteme. Caracas- Venezuela.
- ARI, D., Jacobs, L. y Razavieh, A. (1990). *Introducción a la investigación pedagógica* (2<sup>da</sup> ed.). México: McGraw-Hill.
- Balestrini, Miriam. *Cómo se Elabora un Proyecto de Investigación*. (6<sup>o</sup> Ed.) Caracas, Consultores Asociados.
- BECCARIA, Cesar. (1982). *De los delitos y de las penas*. Madrid: Ediciones Aguilar.
- BREWER-CARÍAS, Allan R. (1992). *Reflexiones sobre la Revolución Americana (1776) y la Revolución Francesa (1789) y sus aportes al Constitucionalismo Moderno*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana 2001.
- CARRANZA TORRES, Luis R. *Derecho Tributario de la teoría a la práctica*. (2006) Buenos Aires. 1ra edición.
- CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. (2000). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.453 (Extraordinario) 24 de marzo de 2000.
- CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO. (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37.305 (Ordinaria) 17 de noviembre de 2001.
- CÓDIGO PENAL. (2000). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.494 (Extraordinario) 26 de julio de 2000.
- FRAGA PITTALUGA, Luis, (2006) *Principios Constitucionales de la Tributación*. Caracas-Venezuela.
- FRAGA P., Luís. (2000). *La Incompetencia en el Derecho Administrativo*. Caracas: Editorial Torino.
- FERNÁNDEZ C., Juan. (1998). *Derecho Penal Fundamental*. Bogotá: Temis.

- FOLCO, Carlos María, ABRALDES, Sandro y LOPEZ BISCAYART, Javier. **Ícitos Fiscales**. Buenos Aires-Argentina.
- GARCÍA, B. Horacio A. (1985). **Derecho Tributario Penal**, Buenos Aires: Desalma.
- GARCÍA DE ENTERRIA, E y FERNANDEZ, T. (1998). **Curso de Derecho Administrativo**. Madrid: Civitas.
- HERNÁNDEZ B., Cesar. (2002). **El SENIAT y la Determinación Tributaria**, 2° Edición, Caracas. Edición Vadell Hermanos Editores, 2002.
- JARACH, Dino. (1993). **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**, (6<sup>ta</sup> ed.) Buenos Aires: Cangallo.
- JIMÈNEZ DE ASÚA, Luís. (1984). **La Ley y el Delito. Principios de Derecho Penal**. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.
- LUZARDO B. Rodrigo. (1997). **Las Infracciones y Sanciones en el Derecho Tributario Venezolano**. Maracaibo.
- PARRA R., Rose. (2006). **Ícitos Tributarios y Penas Privativas de Libertad**, Caracas: DJ Ediciones, C.A.
- SAINZ, Fernando. (1961). **Nota sobre la Naturaleza Jurídica de la Infracción Tributaria**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT). [www.seniat.gob.ve](http://www.seniat.gob.ve).
- SOLER, Sebastián. (1976). **Derecho Penal Argentino**. Buenos Aires: Ediciones Buenos Aires.
- TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA. [www.tsj.gob.ve](http://www.tsj.gob.ve).
- VAN DER VELDE, Ilse. (2001). **In Memoriam Ilse van der Verde Hedderich**. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- VILLEGAS, Héctor. (1999). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Séptima edición. Buenos Aires-Argentina.
- WEFFE H., Carlos, (2002). **Breves Anotaciones sobre la Parte General del Derecho Penal Tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001**. (Ponencia en la Revista de Derecho Tributario No. 95), Caracas: Legis Editoriales, S.A.
- WEFFE H., Carlos, (2004). **El Ícito Tributario: Naturaleza Jurídica**, Caracas: Paredes.

WEFFE H., Carlos, (2004). ***La Verificación y los Derechos de los Contribuyentes en el Procedimiento Penal Tributario.*** (Ponencia en las VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario), Caracas: asociación Venezolana de Derecho Tributario.

UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA. ***Manual para la Elaboración del Trabajo Especial de Grado.***