



LA IMPUNIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PENAL VENEZOLANO ANTE LA COMISIÓN DE ILÍCITOS TRIBUTARIOS SANCIONADOS CON PENAS RESTRICTIVAS DE LIBERTAD

(Impunity in Venezuelan criminal tax system to the committee tax offenses punishable by restriction of liberty)

Recibido: 10 de abril de 2013 Aceptado: 04 de junio de 2013

José Vicente Faría Lozada

Universidad del Zulia, Venezuela

josefaria_19@hotmail.com

RESUMEN

El presente artículo tiene como propósito analizar la impunidad en el sistema tributario penal venezolano ante la comisión de los ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad, tomando en cuenta la información y análisis en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), Código Penal Venezolano (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005), Doctrina y Jurisprudencia patria; así como revistas científicas especializadas en la materia; por lo tanto los resultados arrojaron que el COT acoge la Tendencia Tributaria con relación a las normas relativas a los ilícitos y sanciones tributarias, aplicándose los principios penales acogidos expresamente en el artículo 49 de la Carta Magna, de modo directo; y de modo supletorio los de rango legal acogidos expresamente por el Código Penal, además se pudo verificar en cuanto al régimen sancionatorio, la eliminación de la tipicidad genérica. Asimismo, se observó el respeto de los Principios Penales tanto en el procedimiento de verificación como el de Fiscalización y Determinación, cuando dentro de los mismos se pudo constatar la comisión de ilícitos tributarios por parte de los sujetos pasivos. En ese sentido, se concluyó que los ilícitos y sanciones penales tributarias constituyen una materia íntimamente ligada al proceso de creación legislativa, pues en el estamento jurídico Venezolano no está sujeta esta materia a un régimen legal particular, y es por ello que el Código Orgánico Tributario hace remisión al derecho penal común para reprimir determinados ilícitos con una sanción penal. De allí, que se recomienda establecer las bases legales para que se dé el debido proceso penal tributario, por lo cual será imprescindible la creación legislativa de normas de derecho sustantivo y de derecho adjetivo que sean leyes marco del proceso penal tributario; lo que indudablemente afianzaría la autonomía del Derecho Tributario.

Palabras clave: Delitos penales, impunidad, pena restrictiva.

ABSTRACT

The present article has like intentions analyzing impunity in the tributary system penal Venezuelan before the commission of illicit the tributary ones sanctioned with restrictive pains of freedom. Taking into account the information and analysis in the Constitution from



the Bolivariana Republic from Venezuela, Tributary Organic Code, Venezuelan Penal Code, Doctrine and Jurisprudence mother country; as well as specialized scientific magazines in the matter; Therefore the results threw that the COT welcomes the Tributary Tendency in relation to the norms regarding illicit and the tributary sanctions, being applied the welcomed penal principles specifically in article 49 of the Constitution, of direct way; and of welcomed auxiliary way those of legal rank specifically by the Penal Code, in addition could be verified as far as the sanctionary regime, the elimination of generic authenticity. Also I am observed the respect of the Penal Principles as much in the procedure of verification like the one of Control and Determination, when within the same the commission of illicit tributary on the part of the subject's liabilities could be stated. In that sense, one concluded that illicit and the tributary penal sanctions constitute a matter intimately ligature to the process of legislative creation, because in the Venezuelan legal estate this matter to particular a legal regime is not subject, and is for that reason that the Tributary Organic Code, makes remission to the penal right common to repress certain illicit with a penal sanction. Of there, that is recommended to establish the legal bases so that the due tributary process occurs penal, thus will be essential the legislative creation of norms of right noun and adjective right that are laws frame of the tributary penal process; what doubtlessly it would strengthen the autonomy of the Tributary Right.

Keywords: Penal delicts, Impunity, Restriction of liberty

INTRODUCCIÓN

El Estado, según Sarmiento (1993), tiene un deber social por cumplir en relación con las personas que habitan en su territorio, lo cual vincula a este necesariamente con la satisfacción de las necesidades de los mismos; pero que a la vez por disposición con rango Constitucional y legal le faculta para el ejercicio de un sinnúmero de atribuciones, facultades y competencias con el objeto de requerir de esas mismas personas su contribución, mediante el pago de impuestos, tasas y demás obligaciones tributarias que le permitiría el cumplimiento de su misión social, y con ello la satisfacción de sus necesidades fundamentales, las cuales son necesarias para la existencia y permanencia en el tiempo.

Dentro de esta concepción basada en la convivencia en comunidad, señala Sainz (1993), no solo es posible su desarrollo y convivencia sino también la formación de sistemas tributarios eficientes y enmarcados en verdaderos controles, redundando con ello en beneficios para todos los miembros de dicha sociedad, en aspectos como la salud, vivienda y educación.

El conjunto de obligaciones recíprocas existentes entre Estado y ciudadanos, señala Tiedemann (1993), que es la consecuencia lógica de la aplicación del principio de convivencia en una comunidad jurídicamente organizada; en la cual corresponde a los ciudadanos brindar su concurso, expresado en el pago de los tributos en sus distintas manifestaciones para la satisfacción de las necesidades comunes (educativas, laborales, de salud, de vivienda).

En este contexto, el Estado debe desarrollar un conjunto de operaciones que la



mayoría de los economistas, según Valdés (1998), han denominado: “La Actividad Financiera del Estado”, la cual consiste en el conjunto de ingresos y egresos de dinero que se producen desde las arcas de la administración tributaria nacional. Los ingresos constituyen el capital del Estado destinado al gasto público, los cuales provienen de las transferencias monetarias efectuadas por los contribuyentes de manera voluntaria o coactiva a favor del Estado en las arcas públicas, y los egresos constituyen las salidas de dinero de dichas arcas, las cuales vienen a constituir el gasto público destinado al cumplimiento de la función social de los tributos.

En virtud de las consideraciones antes expuestas, en esta investigación se plantea la siguiente interrogante: ¿Existe impunidad en el sistema tributario penal venezolano ante la comisión de los ilícitos fiscales? En este sentido, el presente análisis persigue, analizar la impunidad en el sistema tributario penal venezolano ante la comisión de los ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad. Por ello, igualmente se buscará y se determinará:

1. Identificar el hecho imponible y su relación con la obligación tributaria.
2. Determinar las diversas fuentes y elementos de la obligación tributaria.
3. Analizar la clasificación de las sanciones tributarias expuestas por la legislación venezolana.
4. Examinar los ilícitos tributarios con penas restrictivas de libertad de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario venezolano.

En tal sentido, se puede considerar que desde el punto de vista científico-teórico, se busca resultar las cuestiones tributarias relativamente novedosas dentro de la antigua ciencia del derecho, por lo tanto se considera una necesidad dentro del medio jurídico venezolano, el estudio global de los ilícitos tributarios, a la luz de la doctrina, la legislación y la jurisprudencia, en los últimos años. De la misma manera, la visión totalizadora con que se desarrolla este artículo, planteará divergencias, nuevos cuestionamientos doctrinales y pondrá claro la necesidad de estudiar las reformas legislativas tendentes a minimizar los problemas de interpretación y de impunidad.

De tal manera que para su análisis y fundamentación se tomarán en cuenta los instrumentos legales conformados por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Código Orgánico Tributario, Ley Orgánica de Aduanas, Ley Sobre el Delito de Contrabando, Ley de Estatutos de la Función Pública, artículos, ensayos, trabajos de investigación y textos jurídicos relacionados directamente con el tema.

Del análisis cualitativo ejecutado surgieron las conclusiones y recomendaciones generales del problema de estudio, las cuales fueron evaluadas y perfeccionadas mediante un proceso de síntesis que es entendida como la recomposición de las partes o elementos de un todo, para integrarlas en una unidad coherente y con sentido pleno que conduzca a conclusiones finales, tradicionalmente fundamentadas.



Finalmente, la presente investigación estará circunscrita al ilícito tributario con penas restrictivas de libertad de acuerdo a lo establecido en el Código Organito Tributario. En este marco de ideas es pertinente a los fines de una correcta interpretación de los efectos negativos de la impunidad fiscal, realizar una semblanza sobre las Finanzas Públicas, los recursos del Estado y los recursos tributarios, para luego continuar con las causas que dan origen a la impunidad y las herramientas destinadas a combatirlas. En un lapso de estudio y comprensión, desde el mes de marzo a abril de 2011.

EL SISTEMA TRIBUTARIO

Venezuela, dentro de los principales países exportadores de petróleo, no le había dado importancia al sistema de la tributación, considerándose como uno de los países con más baja carga impositiva. Desde hace algunos años los ingresos provenientes de los recursos petroleros se hicieron insuficientes y cambiantes, por lo que los Gobiernos en los últimos periodos han buscado otras formas de financiación que le sean más efectivas.

En este sentido, y desde hace algunos años, se inició en Venezuela un esfuerzo de modernización del Estado cuyo principal objetivo consistió en procurar soluciones a la grave crisis del sistema de recaudación de las finanzas públicas. La aplicación de la primera estrategia se inició en el año 1989, con la propuesta de una administración para el Impuesto del Valor Agregado, que luego fue asumiendo paulatinamente el control de todos los tributos que conformaban el sistema impositivo nacional para ese momento.

A mediados de 1994, se estructura un programa de reforma tributaria, dentro de un esfuerzo de modernización de los ingresos de las finanzas públicas, que en Venezuela se denominó sistema de gestión y control de las finanzas públicas (SIGECOF), el cual fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando así a la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional, que culmina con la promulgación del Código Orgánico Procesal Penal.

EL ACTO ILÍCITO: CONCEPTO

La legislación venezolana califica el comportamiento ilícito como hecho. A este respecto el Código Civil en la Sección V de los Hechos Ilícitos, en su artículo 1185 considera que comete hecho ilícito quien, “con intención, o por negligencia o por imprudencia, ha causado daño a otro” (Congreso de la República de Venezuela, 1982).

También, el Código Penal Venezolano en su artículo 1º recoge el principio establecido en el artículo 49 de la Constitución Bolivariana de Venezuela. Cuando indica en los siguientes términos: “nadie podrá ser castigado por un hecho que no estuviese expresamente previsto como punible por la ley” (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005).

En cambio, Jiménez (1980, p. 210), habla de acto ilícito, porque “hecho es todo acontecimiento de la vida y lo mismo puede proceder de la mano del hombre que del mundo de la naturaleza”, mientras un “...acto supone la existencia de un ser dotado de voluntad que lo ejecuta”.



Asimismo, Mazeaud y León (1959), estiman que no se puede hablar de acto ilícito, porque jurídicamente un acto se da cuando quien lo realiza acepta las consecuencias que derivan del mismo (por ejemplo, las obligaciones derivadas de un contrato), mientras quien comete un ilícito no busca ser castigado ni obligarse a responder por daños y perjuicios, por lo cual califican la ilicitud como hecho ilícito.

No obstante, aclara Luzardo (1997, p. 11): “en definitiva, es más exacto hablar de acto ilícito que de hecho ilícito”. Y define el acto ilícito como “todo comportamiento humano que, mediante una actitud activa u omisiva, contraría el ordenamiento jurídico vigente en un determinado lugar, ocurra o no un daño por dicho acto” (p. 13).

CLASIFICACIÓN DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS

En el Título III, Capítulo I, del artículo 80 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), se establecen los hechos ilícitos tributarios en cuatro tipos genéricos. En el Capítulo II, que se denomina Parte Especial, el legislador patrio desarrolla por separado cada ilícito y a su vez sub-clasifica los mismos de acuerdo a la conducta que da origen a las diferentes sanciones atendiendo al bien jurídicamente tutelado y a la gravedad del ilícito.

La Sección Primera de la Parte Especial del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), trata del primer ilícito tributario, los ilícitos formales, los cuales enumera en el artículo 99 en ocho especies, desarrollando y especificando cada una de ellas en 8 artículos correlativos, que van del 100 al 107, determinando a su vez en cada caso, la sanción por la inobservancia de la norma tributaria en términos de unidades tributarias. Los ilícitos formales son llamados por la doctrina infracciones de peligro, es decir, no pretenden un daño o perjuicio efectivo, pero su omisión afecta la buena marcha de la administración tributaria.

De acuerdo con el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) son aquellas figuras antijurídicas derivadas del incumplimiento de los deberes formales puestos a cargo del contribuyente de acuerdo con la Ley. Dichos deberes formales consisten en obligaciones impuestas al contribuyente, responsable o tercero, tendentes a facilitar la determinación de la obligación tributaria o la verificación fiscal del cumplimiento de ella; de modo que constituyen un medio de control para la Administración Tributaria, puesto que han sido establecidos por el legislador para permitir al Fisco conocer la realización de los hechos imponibles y el monto de los tributos correspondientes, no solo con respecto al mismo contribuyente sino aún con relación a otras personas.

El Código Orgánico Tributario de 2001, a diferencia del derogado, no define la conducta delictual, sino que contiene una lista de cada uno de los deberes y con base en ello establece la pena aplicable ante su incumplimiento estableciendo además, el tipo penal en blanco, referido al incumplimiento de los deberes formales que no tengan una sanción específica.

Tales ilícitos formales están determinados en el artículo 99 del Código Orgánico



Tributario, que se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001):

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir o exigir comprobantes.
3. Llevar libros o registros contables o especiales.
4. Presentar declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir el control de la Administración Tributaria.
6. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria.
7. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales.
8. Cualquier otro contenido en el COT, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.

Los ilícitos relativos a especies gravadas y fiscales son enumerados legislativamente en el artículo 108 del mencionado código (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) del siguiente modo: ejercer la industria o importación de especies gravadas sin la debida autorización de la Administración Tributaria Nacional; comercializar o expender dentro del territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o el consumo en zonas francas, puertos libres u otros territorios sometidos a régimen aduanero especial; expender especies fiscales, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria; comercializar o expender especies gravadas, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.

Además, producir comercializar o expender especies fiscales o gravadas sin haber renovado la autorización otorgada por la administración tributaria; efectuar sin la debida autorización, modificaciones o transformaciones capaces de alterar las características, índole o naturaleza de las industrias, establecimientos, negocios y expendios de especies gravadas; circular, comercializar, distribuir o expender especies gravadas que o cumpla con los requisitos legales para su elaboración o producción, así como aquellas de procedencia ilegal o que estén adulteradas.

También configura este ilícito, comercializar o expender especies gravadas sin las guías u otros documentos de amparo previstos en la ley, o que estén amparados en guías o documentos falsos o alterados; circular especies gravadas que carezcan de etiquetas, marquillas, timbres, sellos, cápsulas, bandas u otros aditamentos, o estos sean falsos o hubiesen sido alterados de cualquier forma, o no hubiesen sido aprobados por la Administración Tributaria; expender especies gravadas a establecimientos o personas no autorizadas para su comercialización o expendio; vender especies fiscales sin valor facial; ocultar, acaparar o negar injustificadamente las planillas, los formatos, formularios o



especies fiscales.

En este caso, todos los tipos punibles enunciados tienen característica común el hecho de sancionar una serie de conductas que tienden a entorpecer los controles especiales que debe ejercer la Administración Tributaria sobre ciertas especies sujetas a gravamen, alcohol y los cigarrillos; y los efectos fiscales, los timbres y el papel sellado.

En ese sentido, los ilícitos relativos a las especies gravadas y fiscales se encuentran contemplados en el artículo 108 del vigente Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), el cual recoge todas aquellas infracciones dispersas que estaban contenidas en la Ley de Impuestos sobre Alcoholes y Especies Alcohólicas, Ley de Impuestos sobre Cigarrillos y Manufacturas del Tabaco y en la Ley de Timbre Fiscal. En ese sentido, constituyen ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas:

1. Ejercer la industria o importación de especies gravadas sin la debida autorización de la Administración Tributaria Nacional.

2. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o al consumo en zonas francas, puertos libres u otros territorios sometidos a régimen aduanero especial.

3. Expende especies fiscales, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.

4. Comercializar o expender especies gravadas, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.

5. Producir, comercializar o expender especies fiscales o gravadas sin haber renovado la autorización otorgada por la Administración Tributaria.

6. Efectuar sin la debida autorización, modificaciones o transformaciones capaces de alterar las características, índole o naturaleza de las industrias, establecimientos, negocios y expendios de especies gravadas.

7. Circular, comercializar, distribuir o expender de especies gravadas que no cumplan los requisitos legales para su elaboración o producción, así como aquellas de procedencia ilegal o que estén adulteradas.

8. Comercializar o expender especies gravadas sin las guías u otros documentos de amparo previstos en la Ley, o que estén amparadas en guías o documentos falsos o alterados.

9. Circular especies gravadas que carezcan de etiquetas, marquillas, timbres, sellos, cápsulas, bandas u otros aditamentos o estos sean falsos o hubiesen sido alterados en cualquier forma, o no hubiesen sido aprobados por la Administración Tributaria.

10. Expende especies gravadas a establecimientos o personas no autorizados para



su comercialización o expendio.

11. Vender especies fiscales sin valor facial.

12. Ocultar, acaparar, o negar injustificadamente las planillas, los formatos, formularios o especies fiscales.

Ilícitos materiales: de acuerdo con el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), los Ilícitos Tributarios Materiales no son más que la conducta de quien omite o se retrasa en el pago de los impuestos, sus anticipos por falta, inexactitud de sus declaraciones juradas, liquidaciones; también incluye el incumplimiento de la obligación de retener o percibir y la obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

Asimismo, se consideran ilícitos materiales aquellos que están vinculados con la omisión del pago del tributo debido a la obtención indebida de reintegros, los incumplimientos por parte de los agentes de retención o percepción y los pagos a cuenta de obligaciones futuras. Es decir, son ilícitos de resultados. Continuando en este orden de ideas, constituyen ilícitos materiales: según el artículo 109 Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001):

1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.
2. El retraso u omisión en el pago de anticipos.
3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir.
4. La obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

Esta tipificación pretende perseguir aquellos atentados contra el Derecho Tributario Sustantivo o Material, esto es, perseguir las acciones que intencionalmente buscan una disminución ilegítima de los ingresos fiscales. Ahora bien, tanto en los ilícitos materiales como en la defraudación se produce una disminución ilegítima e intencional de los ingresos tributarios, sin embargo, quien comete ilícito tributario no comete defraudación.

En efecto, la defraudación supone el despliegue de una serie de conductas tendentes a inducir en error, en engaño al sujeto activo, conductas que no son elementos que constituyan los tipos penales fiscales previstos como ilícitos materiales. En los ilícitos materiales, la conducta se hace a plena luz del día, el contribuyente no esconde ni engaña al sujeto activo respecto de su actuación, sino que esta únicamente disminuye el ingreso fiscal de una manera ilegítima.

RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA

Sainz (1994) afirma que el vocablo responsabilidad tributaria, aparece por primera vez en Alemania a partir de la segunda década del siglo XX, porque es allí donde la doctrina y el legislador establecen la existencia de una relación jurídica obligatoria entre el Estado y el contribuyente o responsable, por razón de los tributos; aproximando esta relación a las



relaciones jurídicas de naturaleza obligatoria conocidas por el derecho civil.

De esta forma, estas relaciones entre la Administración y el contribuyente resultaron equiparadas en su estructura a las existentes en el ámbito del derecho civil entre acreedor y deudor. Esta aproximación conllevó a los estudiosos del tributo a intentar reconstruir el fenómeno tributario a partir del modelo teórico proporcionado por la teoría general de las obligaciones. Así la teoría general del tributo, estudia el elemento subjetivo de la teoría de los sujetos de la relación tributaria obligacional, es decir, el análisis del sujeto activo y del sujeto pasivo de la relación tributaria, del acreedor y del deudor de la obligación tributaria.

Esta influencia se registró en la ordenanza tributaria alemana de 1919, manteniendo la simetría entre la teoría del tributo y el derecho de obligaciones, sobre los conceptos como la exigibilidad de la deuda tributaria, su extinción, a través del pago, compensación o prescripción, la solidaridad pasiva, la cesión. Posteriormente, este concepto fue asumido por otras legislaciones como la italiana, española y latinoamericana.

Explica Jiménez (1980), que el efecto jurídico constituido por la obligación de reparar el daño causado por la acción u omisión de actos ejecutados por un sujeto pasivo imputable, culpable o carente de excusa voluntaria, cuya ejecución realiza actos penados por estar calificado como delito por la ley mediante disposiciones jurídicas que reflejan el ejercicio del poder sancionador preventivo del Estado.

Señala Mendoza (1999) que en derecho penal, imputabilidad es sinónimo de responsabilidad y la palabra imputable es utilizada para designar la persona a quien se puede o debe atribuir un acto determinado. Imputar una acción a alguien significa atribuírsela como a su verdadero autor, ponérsela en su cuenta y considerarlo o hacerlo responsable de dicha acción. La noción de imputar implica por tanto una relación básica con la idea de obligación.

En sentido inverso, esto significa que partiendo de las obligaciones de reparar o de soportar la pena, consubstanciales a la noción de retribución, debe llegarse al juicio de valor de atribución del hecho a su autor, al agente; juicio que constituye el núcleo del juicio de imputación, por el que se pone en la cuenta de alguien un hecho reprochable.

Según Morillo (1996), la responsabilidad penal persigue la imposición de una pena o castigo corporal contra el autor de un delito (presidio, prisión, arresto, multa), además, está establecida de oficio por los órganos jurisdiccionales actuando en nombre del Estado y la sanción es personal.

Para Weffe (2004), la responsabilidad penal tributaria es eminentemente personal, lo cual consagra positivamente el principio de personalidad en el Derecho Penal Tributario. Efectivamente, la pena debe ser referida al sujeto cuya exteriorización volitiva consciente y libre produjo el hecho susceptible de sanción, sin que pueda predicarse al respecto que el hecho es imputable a persona distinta de aquella de quien emanó el hecho sancionable.

En este sentido, tal como se enunciara al momento de desarrollar lo relativo al



principio de personalidad de la pena, el artículo 44, numeral 3 de la Constitución (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), señala que “la pena no puede trascender de la persona condenada”, así como el artículo 84 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), dispone que “la responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones contempladas en este Código”.

Afirma Moya (2003) que la responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo algunas excepciones contempladas en la ley. Son responsables personalmente de los ilícitos tributarios los autores, coautores, cómplices y encubridores. Se le aplica la misma sanción que al autor principal del ilícito, sin perjuicio de la graduación de la pena: (se aplica la pena del delito más grave aumentada con la mitad de la otra en caso de concurso de delito).

Expresa Zornoza (2000) que el carácter finalista de la acción se basa en que el ser humano, gracias a su saber causal, puede prever, dentro de ciertos límites, las consecuencias posibles de su conducta, la acción constitutiva de infracciones tributarias deberá ser acción final, pues no cabe concebir una violación de tales obligaciones y deberse como fruto del puro acontecer causal, esto es, como resultado causal de una constelación de causas presentes en un momento dado.

En cuanto a la tipicidad mantiene el autor arriba citado, que es uno de los elementos básicos de la noción de infracción tributaria, de modo que no basta con que una conducta viole las leyes tributarias para que pueda ser considerada como infracción y sancionarse, sino que es preciso que la conducta en cuestión se encuentre correctamente tipificada, mediante la enumeración y acotación de los elementos que diferencian y delimitan el supuesto previsto en la norma respecto de cualquier otro.

Asimismo, señala en cuanto a la culpabilidad, que el legislador exige un grado de culpabilidad para sancionar las infracciones tributarias, cuestión que solo puede resolverse para ser coherentes con la aplicación en esta materia, acudiendo a los análisis de la dogmática penal respecto de las determinadas formas de culpabilidad.

Celis (2005) señala que la responsabilidad se refiere a las consecuencias del ilícito tributario, o lo que es lo mismo, se concreta en la aplicación de una pena por la acción u omisión dolosa o culposa de su autor, coautor, o participe. La responsabilidad es sujeción a la sanción, ya sea esta de carácter pecuniario, de privación de la libertad o de cualquier otra especie.

Es por regla general personal, fundada en el principio penal clásico: *nemo puniter pro alio delicto*, que aplicado a la ilicitud tributaria se entiende que nadie puede ser sancionado por un ilícito cometido por otro, salvo las excepciones existentes.

La responsabilidad penal tributaria es la consecuencia jurídica que resulta de la imputación de una acción u omisión, típica y antijurídica, al contribuyente o responsable para hacerle cumplir las penas que la ley tributaria señala de modo preciso para cada especie delictiva que le es imputable. De esta definición se desprende los elementos



esenciales de la responsabilidad penal tributaria, a saber:

Una conducta activa u omisiva: la conducta es un hacer voluntario y consciente que mediante acción, realiza lo prohibido por una norma tributaria o que, por omisión, deja de cumplir con lo ordenado, es decir, con su obligación tributaria.

Tipicidad: la tipicidad es la adecuación de la conducta con el tipo penal; tal adecuación debe darse tanto sobre el tipo objetivo (acción, nexo causal y resultado) como sobre el tipo subjetivo (dolo y elementos especiales del ánimo).

Antijuricidad: la antijuricidad es la contradicción de la conducta con el ordenamiento jurídico tributario. La conducta típica y antijurídica conforma el ilícito penal tributario.

Culpabilidad: la culpabilidad es el reproche formulado al autor del ilícito tributario por no haberse motivado en la norma cuando le era posible hacerlo.

Penalidad: la conducta típica, antijurídica y culpable, solo es delito cuando está conminada con una pena.

Esto es así, por regla general, y por eso un sector de la doctrina considera que la penalidad es la consecuencia y no un elemento integrante del delito.

LA EVASIÓN FISCAL

La economía de la evasión impositiva puede ser vista desde diferentes perspectivas: como un problema de finanzas públicas, enforcement legal, diseño de organizaciones, ofertas de trabajo, ética o una combinación de todas. La evasión de impuestos tratada desde el ángulo de las finanzas públicas puede mostrar los efectos que produce en las nociones de equidad, eficiencia e incidencia. Es decir, la economía informal puede producir consecuencias, tales como que agentes que antes de la introducción de un impuesto tenían una condición equivalente en términos de utilidad, luego dejen de tenerla porque algunos decidieran no pagar sus obligaciones tributarias.

Por otro lado, existirá la posibilidad de que la evasión altere los efectos distorsivos de los impuestos. Es decir, dada una recaudación exigida, la evasión significará que serán necesarios impuestos mayores y más distorsivos sobre la riqueza reportada, mientras que la no declarada se escapará de la carga imponible y sus costos de eficiencia.

En cuanto al enforcement impositivo es importante decir que la combinación de penas y probabilidades de detección son centrales para la decisión económica individual de la evasión. Los agentes evaluarán al aparato legal para hacer su declaración impositiva. Desde el punto de vista del comportamiento del mercado de trabajo, la evasión alterará aún más las decisiones de elección ocupacional, inversiones en capital humano, y oferta de trabajo.

Por su lado, los gastos del gobierno venezolano pueden ser financiados mediante el cobro de tributos derivados de los dividendos de Petróleos de Venezuela Sociedad Anónima (PDVSA) o del Banco Central de Venezuela (BCV), por utilidad cambiaría u



operaciones de mercado abierto. No obstante, la administración pública requiere disciplina fiscal, porque si el estado gasta más de lo que recauda en impuestos, puede recurrir a préstamos del público nacional o extranjero para finalmente tener que pagar, de igual forma, sus deudas e intereses correspondientes.

Según indica Evans (2001, p.25), “un hecho indudable es que los países ricos son los que pueden darse el lujo de gastar una porción importante de sus recursos en el funcionamiento de sus gobiernos, y de hecho lo hacen, sea cual fuere la fuente de sus ingresos”; entonces, son aquellos países menos ricos los que enfrentan problemas de ajuste cuando sus gastos exceden sus limitados ingresos.

La política económica de un país persigue tanto la eficiencia como la equidad económica; la primera consiste en asignar recursos escasos en aquellas áreas donde se genere la mayor cantidad de producto al menor costo, en procura del principio de equidad y bienestar colectivo; es entonces como en la medida en que se logre mejorar el bienestar de al menos una persona sin empeorar a otra se estarán asignando los recursos productivos de un país de manera eficiente; la segunda política económica se logra al alcanzar una distribución menos desigual de la riqueza.

La recaudación de impuestos tiene efectos sobre ambos campos, ya que es necesario balancear la eficiencia en el uso de los recursos con la equidad en su distribución; esta es la razón por la que existen diferencias entre los países en cuanto a los impuestos que recaudan y la forma de hacerlo. Al hacer una comparación internacional a nivel de impuestos se aprecia que no existe un modelo único de financiamiento entre los gobiernos, y aunque la mayoría de los países se financian a través de los impuestos, existen casos en los que estos representan menos de un tercio de sus ingresos totales.

Cabe denotar que los beneficios del gravamen son importantes para que el impuesto sea aceptado y si el Estado no retribuye al ciudadano los recursos recaudados en servicios públicos indispensables como empleo, seguridad social, servicios de salud y educación de calidad, entre otros, el contribuyente tenderá cada vez más a la evasión fiscal. De este modo, a medida que el Estado mejore las deficiencias existentes en su política tributaria interna, en ese mismo sentido estará colaborando tanto con la lucha contra la evasión fiscal interna como con la internacional.

A pesar de ello, tanto en el ámbito interno como en el internacional, la lucha contra el fraude no puede acometerse eficazmente de forma aislada, a riesgo de incurrir en debilidades o de establecer niveles diferenciales de fraude que pueden desembocar en desigualdades de trato por razón del ámbito en que actúan las diversas autoridades administrativas. Es aquí donde el intercambio de información, tanto en el plano interno como en el internacional, cumple un papel relevante, dada la necesidad que poseen las distintas Administraciones Tributarias en desempeñar eficazmente sus funciones.

Dentro de este orden de ideas, es importante mencionar que el concepto de intercambio de información se está usando para combatir la evasión y elusión tributaria desde el mismo instante en que se incorporó en los modelos de convenio para evitar la doble tributación internacional a través de cláusulas específicas a la materia.



Por otra parte, vale la pena destacar conceptualmente la distinción entre defraudación, evasión y elusión fiscal. Se entiende por “fraude a la ley fiscal”, a la evasión que reviste formas sofisticadas mediante el encadenamiento de actos o contratos formalmente válidos que persiguen un objetivo evasista, y que, de haberse realizado dichas actividades de la manera correcta, el impuesto resultante sería superior.

En este sentido se dice que existe Defraudación al Fisco cuando se evidencia la realización de actos o maniobras por parte del contribuyente o su representante para burlar el pago del impuesto o contribución que se deba; por otro lado quien no declara sus bienes o rentas cuando lo manda la ley o quien olvida sus deberes tributarios, se dice que comete Evasión de impuestos, y por último, la Elusión consiste en realizar actos para no pagar impuesto o pagar menos, pero actuando dentro de la ley, motivado por una laguna.

CAUSAS DE EVASIÓN FISCAL

El examen del fenómeno de evasión fiscal permite razonar su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo, todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo.

En este marco de complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen, en ese sentido se pueden mencionar las siguientes:

1. Carencia de una conciencia tributaria: cuando se habla de carencia de conciencia tributaria, ello implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado. No se considera que el Estado lo conformen todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos deben contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, la cual es prestar servicios públicos. Ello es así, y los ciudadanos saben que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por sí solos no pueden lograrlo.

Por su parte, la Constitución y la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia. Como lo expresa la doctrina, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. En el primero de ellos, el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece. El segundo, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrade al resto de la sociedad.

2. Sistema tributario poco transparente: en este aspecto se dice que la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la administración tributaria en relación a



las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro. Además, no escapa a la conciencia generalizada que donde exista una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal.

3. Administración tributaria poco flexible: es importante resaltar que al hablar de la administración tributaria, se debe hablar de sistema tributario, y uno de los principales aspectos que se debe tener en cuenta cuando se hace referencia al sistema tributario, es el de la simplificación, que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización.

4. Bajo riesgo de ser detectado: el contribuyente al saber que no se lo puede controlar se siente tentado a incurrir en esa conducta de tipo fiscal, esta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad horizontal y vertical. Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva. Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego analizar las medidas a implementar para la corrección de las conductas detectadas. Lo que se debe hacer es aumentar el peligro de ser detectado por aquellos que tienen esta conducta. El organismo debe marcar una adecuada presencia en el medio a través de una utilización correcta de la información que posee, exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso.

CONSIDERACIONES FINALES

Al identificar el hecho imponible y su relación con la obligación tributaria, se concluyó que los tributos son las prestaciones en dinero, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Estos se clasifican en impuestos, tasa y contribuciones.

Bajo esas premisas, resulta imposible ignorar la difícil realidad que los empresarios venezolanos deben enfrentar para poder sobrevivir y alcanzar el éxito en una economía marcada por factores de desequilibrio e incertidumbre, los cuales se han venido acumulando durante los últimos veinticinco años, estos han gestado un tenso clima de inestabilidad política, aunado a una política fiscal restrictiva, regulación de precios insostenible, altas tasas de interés, un prolongado control del tipo de cambio, un gasto público que aumenta cada día más, aunado a la aplicación de estrategias gubernamentales que lejos de ser una salida a la crisis han conllevado a diversidad de problemas económicos, como la inflación, distorsión en los precios, desabastecimiento.



De esa forma, se concluye que el Hecho Imponible es el presupuesto legal, que una vez producido o verificado, da nacimiento a la obligación tributaria. Hay que destacar que la Ley Impositiva tributaria, debe ser preexistente a los Hechos a los cuales se debe aplicar o gravar. Por lo tanto, no hay impuesto sin Ley. Precisamente, los Hechos solo serán Imponibles cuando exista una ley que los grave.

Así, los hechos existen desde siempre, pero luego de que se crea o nace una ley será imponible, ya que grava y que se encuentra en la ley; entonces todo sujeto que realiza el hecho imponible, nace para este una deuda fiscal, y si nace esta, existe la obligación tributaria de cumplimentar esa deuda.

En ese sentido, se concluye que la Evasión Fiscal es un factor o fenómeno que siempre ha estado presente en el país, independientemente del gobierno que este de turno, pues ninguno ha tomado correctivos adecuados, estrategias y políticas fiscales que la combatan.

Asimismo, es innegable que en este gobierno se han sumado factores que han acentuado la evasión fiscal, es también evidente que la desconfianza en el gobierno y la forma en la cual este maneja los fondos del Estado, desestimula al contribuyente a pagar impuestos y más aún a aquellos “evasores de oficio” que toman como una excusa este factor para justificar lo que siempre han hecho, que es defraudar al Estado venezolano a través de la evasión fiscal.

Por su lado, se encuentra que la inseguridad jurídica es una herramienta que está dando el gobierno, a los contribuyentes para que no paguen impuestos, pues de manera voluntaria e involuntariamente el contribuyente corre el riesgo de evadir, por el desconocimiento de la ley en algunas oportunidades, pues se crea confusión al reformar las leyes de una manera tan frecuente y además se limita el desarrollo del sector empresarial y por ende aumenta la recesión económica.

Ahora bien, al determinar las diversas fuentes y elementos de la obligación tributaria, se pudo concluir de acuerdo con las opiniones transcritas, que aun cuando es indudable que la obligación tributaria presenta características propias, como por ejemplo, el hecho de que no solo la obligación sino también su cuantía nace con el acaecimiento del hecho imponible (artículo 136 del Código Orgánico Tributario), es imposible desligar el Derecho Tributario, y en particular, la obligación tributaria del derecho común; y mucho menos, de la teoría de las obligaciones. El Código Orgánico Tributario reconoce tal principio al afirmar, en su artículo 17, lo siguiente: "En todo lo no previsto en este Título, la obligación tributaria se regirá por el derecho común, en cuanto sea aplicable" (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

Por consiguiente, de ser válida la conclusión sostenida en este trabajo, de que la mora del deudor, en el caso de las obligaciones de dinero, da derecho al acreedor de exigir la actualización monetaria, debido a la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, dicha conclusión también será válida respecto a las obligaciones tributarias que, a los efectos prácticos, también son obligaciones de dinero, máxime cuando el acreedor de dichas obligaciones es el Estado u otro de los órganos estatales, y su finalidad es satisfacer



alguna necesidad pública.

Seguidamente, al analizar la clasificación de las sanciones tributarias contempladas por la legislación venezolana, se llegó a la conclusión de que los principios que sustentan el *Ius Puniendi* del Estado, tanto a nivel administrativo como penal, tienen su sustento normativo en la Carta Magna (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), consagrados básicamente en el artículo 49 *eiusdem*, constituyéndose en postulados que tutelan de manera preeminente los derechos de los ciudadanos en materia sancionatoria.

En consecuencia, al estar estatuidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por constituir dicho texto normativo la norma fundamental del Estado, los mismos tienen aplicación directa en los procedimientos administrativos tributarios, es decir, rigen en materia tributaria de modo principal, no supletorio, pues al ser consagrados por la Carta Magna se convierten en normas rectoras de la materia.

En consecuencia, los postulados penales que ordena aplicar de modo supletorio el artículo 79 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), estarán referidos a aquellos supuestos no regulados por su Título III, pero que se encuentran desarrollados en el Código Penal, que es una norma de orden legal, no de orden constitucional, tal es el caso de la norma relativa a la aplicación de la pena establecida entre dos límites prevista en el artículo 37 *eiusdem*, postulado que no se encuentra previsto en la norma marco tributaria, por lo cual aplica de manera supletoria el Código Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005).

Además de las normas referidas a las eximentes de responsabilidad, las circunstancias atenuantes y agravantes de la pena, concurso de delitos, ya que el Código Orgánico Tributario, al acoger dichas instituciones no consagra todos los casos previstos en la normativa del Código Penal, sin embargo su aplicación supletoria dependerá de su concordancia con la materia tributaria, es decir, que no contradigan sus principios y normas.

De modo que, de conformidad con el estudio realizado por el investigador, se constató que las normas penales que aplican de modo supletorio al derecho tributario son las estatuidas en el Código Penal, siendo aplicables de modo directo a la materia tributaria los principios penales de orden constitucional.

En relación a la naturaleza jurídica de las normas que conforman el Régimen Sancionatorio Tributario, de acuerdo con el tratamiento jurídico que le ha otorgado la legislación venezolana, son normas de naturaleza tributaria, por cuanto constituyen una institución propia del Derecho Tributario, pues ellas forman parte de esta rama autónoma.

El Código Orgánico Tributario acoge la tendencia tributaria, reconociendo la autonomía de las normas sancionadoras tributarias al darle carácter supletorio a los principios del Derecho Penal en su régimen represivo. En este sentido, se evidenció en el estudio que a pesar que las normas sancionadoras tributarias guarden características o elementos que permitan vincularlas con la tendencia penalista como lo es su carácter



represivo y no resarcitorio, y con la Tendencia Administrativa como lo es el bien jurídico tutelado por dichas normas como lo es la ejecución de la actividad administrativa, son instituciones propias del Derecho Tributario inherente a la Potestad Tributaria del Estado.

Respecto a los Principios del Derecho Penal aplicables al Derecho Tributario, se constató de dichos postulados que de conformidad con la Carta Magna, regulan o sustentan la actividad represiva del Estado, no solo en el ámbito penal, sino que constituyen las bases del sistema sancionatorio del Estado en general, es decir, tanto judicial penal como en el campo administrativo sancionador. Por lo cual, se constató que los mismos no son principios penales propiamente dichos, pues no son exclusivos del Derecho Penal, pues el *Ius Puniendi* del Estado también se manifiesta en el Derecho Administrativo Sancionador, son principios que pertenecen a la Potestad Sancionadora penal y administrativa Estatal.

Los principios de legalidad, tipicidad, retroactividad de la ley más beneficiosa al reo, *non bis in idem*, presunción de inocencia, tienen sustento constitucional, su aplicación en materia tributaria no es supletoria; también los principios de territorialidad, imputabilidad y de responsabilidad de la pena son de aplicación directa pues se encuentran consagrados en el Código Orgánico Tributario, en tanto que rigen supletoriamente los principios penales de culpabilidad, y proporcionalidad de la pena por encontrarse consagrados solo en el Código Penal.

Como consecuencia de la aplicación de los principios penales en materia sancionadora tributaria, se tiene que todas las conductas violatorias de los deberes tributarios y sus respectivas sanciones deben estar claramente descritos y expresamente consagradas en una ley formal, sin tener cabida la analogía en dicha materia; dichas tipologías consagradas en la ley tendrán vigencia desde la publicación de esta en Gaceta Oficial hacia el futuro, a menos que la reforma comporte una disminución en el quantum de la sanción.

Además, las sanciones tributarias solo deben imponerse a las personas responsables de su comisión, siempre y cuando dicha responsabilidad haya sido demostrada a través de un proceso bien sea administrativo o penal; sin embargo en el caso de las personas jurídicas donde las sanciones penales (pena restrictiva de la libertad e inhabilitación en el ejercicio profesional), han de aplicarse en la persona natural que participó en el hecho punible.

En consecuencia, en virtud de dicha responsabilidad, una vez cumplida la sanción, el sujeto no puede ser sometido a un nuevo procedimiento administrativo o penal por los mismos hechos por los cuales ya cumplió su castigo, lo cual también impide que un mismo hecho pueda ser sancionado simultáneamente en vía penal y administrativa, en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento.

Y finalmente, al examinar los ilícitos tributarios con penas restrictivas de libertad de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario venezolano, se concluyó, en virtud de dicha responsabilidad, una vez cumplida la sanción, el sujeto no puede ser sometido a un nuevo procedimiento administrativo o penal por los mismos hechos por los



cuales ya cumplió su castigo, lo cual también impide que un mismo hecho pueda ser sancionado simultáneamente en vía penal y administrativa, en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento.

En cuanto al Régimen Sancionador establecido en el Código Orgánico Tributario a la luz de los Principios Penales aplicables a la materia tributaria, se detectó que el Código Orgánico Tributario consagra casi de modo casuístico cada uno de los ilícitos tributarios, eliminando la tipificación genérica como infracción de cualquier incumplimiento de obligaciones o deberes establecidos en las normas tributarias, dividiendo los ilícitos según el deber infringido en cuatro categorías a saber: los ilícitos formales, materiales, referidos a especies fiscales y gravadas y los sancionados con pena restrictiva de la libertad.

Sin embargo, consagra en el caso de los ilícitos formales una norma penal en blanco, a juicio de Crespo (2006) constituye una transgresión al principio de tipicidad, pero que en opinión del investigador, es una norma necesaria en materia tributaria, por cuanto, los deberes formales no configuran una lista única y taxativa, a los efectos de configurar con cada uno de ellos tipos sancionables, por el contrario, en el devenir de las reformas tributarias y la creación de nuevos tributos, emergen nuevos deberes no especificados en el artículo 145 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), cuya violación no puede quedarse sin sanción.

En cuanto a las sanciones correspondientes a cada ilícito, se observó la acogencia del principio de proporcionalidad en el caso de los ilícitos materiales, los referidos a especies gravadas y fiscales y los sancionados con pena restrictiva de la libertad, cuyas penas se establecen entre dos límites, pudiendo aplicarse del límite medio hacia el límite mínimo o máximo dependiendo las circunstancias atenuantes o agravantes del caso, en proporción al daño cometido.

Mientras que en el caso de los ilícitos formales la pena se establece en un monto pecuniario único, lo cual bajo determinadas circunstancias pudiera constituir una violación al Principio de Proporcionalidad de la sanción. En relación al ilícito de falta de enteramiento consagrado en el artículo 113 y 118 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), es posible afirmar en cuanto a su tipificación que se sanciona la misma conducta, configurada por la omisión de enteramiento dentro del plazo consagrado en la ley.

La diferencia entre ellos la marca un elemento interno, representado por la intención en su comisión, el cual debe estar presente en el ilícito sancionado con pena restrictiva de la libertad (art.118 COT) (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), lo cual pudiera acarrear como consecuencia abuso en su interpretación por parte del operador jurídico, por ello se hace necesario la revisión de la tipificación de ambas normas.

En ese sentido, siendo la culpabilidad la ejecución de un hecho típico y antijurídico por el contribuyente o responsable de la obligación tributaria, se presentan dos tipos: una que conlleva a la responsabilidad a título de dolo cuando se da la intención de cometer el ilícito tributario, y otra por culpa cuando se comete un ilícito sin intención de producirlo,



pero se produce por imprudencia, negligencia, impericia o incumplimiento de las normas legales, por lo que en ambos casos se produce un resultado típicamente antijurídico.

De esa forma, los sujetos infractores tributarios, ya sea en su calidad de autor, coautor, instigador, cómplice o encubridor, devienen de su participación de una serie de ilícitos tributarios, que se encuentran tipificados en el Código Orgánico Tributario, con su respectiva consecuencia jurídica representada en las sanciones; observando el carácter represivo de estas en los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad y sobre los cuales el legislador ha prestado una gran atención, por la gravedad del perjuicio fiscal causado al Estado.

Por ende, la punibilidad de los ilícitos tributarios, expresan las sanciones que conllevan cada conducta antijurídica, por lo que el juzgador, al momento de valorar su aplicación, dispone de un margen de discrecionalidad, para lo cual tiene como directrices las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes, al momento de ponderar la pena en función de la conducta de mayor gravedad.

La aplicación de la pena en los ilícitos tributarios, de conformidad con el Código Penal aplicable supletoriamente, por mandato del artículo 79 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), se enmarca dentro del denominado sistema de individualización del delito, adoptando el sistema de límites extremos, es decir, cuando la ley establezca un delito con pena comprendida entre dos límites, se entiende que la pena aplicable normalmente será el término medio, que se obtiene sumando los dos extremos y dividiendo el resultado entre dos.

RECOMENDACIONES

Con base en las conclusiones expuestas, se recomienda lo siguiente:

1. Proponer al Poder Legislativo Nacional, a través de la iniciativa popular para la reforma al Código Orgánico Tributario, la modificación de la regulación correspondiente al Procedimiento de Verificación de deberes formales, que permitan adaptarlo a las exigencias propias de los Principios Penales de Presunción de Inocencia y de Culpabilidad, a través de la inclusión de una fase procesal donde el administrado tenga la oportunidad de manifestar sus alegatos en defensa de sus derechos antes que se produzca la imposición de la sanción.

2. Aunado a ello, además proponer para dicha reforma la revisión en el Código Orgánico Tributario, de la valoración o quantum de las sanciones aplicables ante la comisión de ilícitos formales, las cuales se encuentran establecidas mediante la aplicación de multas expresadas en un monto único, dicha modificación propuesta consistiría en la consagración de multas cuyo quantum oscile entre dos límites (máximo y mínimo), que permita su aplicación de modo proporcional a la conducta sancionada, es decir, que permita su aplicación dependiendo de las circunstancias atenuantes y agravantes que rodean a cada contribuyente.

3. Como otro aspecto recomendado a proponer en dicha reforma al Código Orgánico



Tributario, es el establecimiento de parámetros que permitan deslindar lo que ha de entenderse por el elemento intencional inmerso en la tipificación del ilícito relativo a la falta de enteramiento de las retenciones, sancionado con pena restrictiva de la libertad, a los fines de establecer un criterio más claro para el operador jurídico de la norma que le permita diferenciarlo con el ilícito material referido también a la falta de enteramiento de retenciones, sancionado este último con pena de multa.

Ello en aras del respeto al principio de tipicidad penal, con la finalidad de otorgar seguridad jurídica y tutelar los derechos subjetivos de los contribuyentes al momento de subsumir los supuestos de hechos reales dentro de la norma por el órgano administrador de justicia.

4. Seguidamente, en aquellos casos de ilícitos tributarios, en los cuales no exista una calificación expresa que regule la calificación de dichos ilícitos y las sanciones, producto de esos ilícitos, deberán imponerse acudiendo a la normativa y a los principios establecidos en el Código Penal, aplicable supletoriamente, por mandato del artículo 79 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

5. Igualmente, revisar algunos criterios relacionados con la aplicación de las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes de responsabilidad penal, para aquellos ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, a fin de dictaminar una adecuada penalización al momento de sancionar al infractor tributario, permitiendo tanto al infractor como al juzgador disponer de una gama de condiciones que pueden favorecerlo en un momento determinado, de acuerdo a la conducta.

6. En este sentido, se recomienda que los funcionarios tributarios encargados de determinar las sanciones, al imponer la pena, deben, en principio, acoger como regla el resultado del término medio, el cual se obtiene conforme a lo establecido en el artículo 37 del Código Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005), sumando los dos límites: máximo y mínimo, y dividiéndolos entre dos, y no se realice de manera arbitraria.

7. En los casos de concurrencia de circunstancias atenuantes o agravantes previstas en los artículos 85 y 86 respectivamente del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), la autoridad administrativa tributaria dispone de una discrecionalidad valorativa para graduar la pena, de tal manera que, con base en esa discrecionalidad, deberá aumentar o rebajar la pena. Exponiendo los hechos constitutivos de las circunstancias atenuantes o agravantes, de manera que se indique el supuesto fáctico que, en su criterio, configura la agravación o atenuación de la pena, derivada del ilícito tributario que se haya imputado.

8. En caso de concurrir circunstancias eximentes, corresponde a la Administración Tributaria o a los Órganos Jurisdiccionales, valorar los supuestos fácticos que excluyen la responsabilidad penal del ilícito tributario.

9. En cuanto a los contribuyentes o responsables, se recomienda tener muy presente,



al momento de solicitar mediante el sistema recursivo, algún beneficio de ley, si lo favorecen circunstancias atenuantes y/o eximentes, y sobre todo si la sanción que le ha sido aplicada presenta dos límites; es decir, un mínimo y un máximo; porque de ser un ilícito con sanción única resultaría infructuoso el requerimiento.

10. Por la autonomía estructural y orgánica del derecho tributario, es inminente el conocimiento del derecho tributario por parte del juzgador en dicha materia, ya que este posee estructuras jurídicas distintas de las del resto del derecho y por tanto posee conceptos y definiciones propias para determinadas figuras jurídicas diferentes de las que le asigna el resto del derecho.

11. Fomentar y fortalecer el sector empresarial es mejor estrategia para reactivar la economía de un país, que fortalecer y fomentar la economía informal, que no paga impuesto ni contribuciones.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial No. 5.453, de fecha 24 de marzo de 2000. Caracas.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial No. 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001. Caracas.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2005). Código Penal Venezolano. Gaceta Oficial N° 5.763 Extraordinario, de fecha 16 de marzo de 2005. Caracas.

Celis, R. (2005). La ilicitud tributaria y medios de extinción de la obligación tributaria. Caracas. Ediciones Betanzos.

Congreso de la República de Venezuela (1982). Código civil. Gaceta Oficial N° 2.990, de fecha 26 de julio de 1982. Caracas.

Crespo, M. (2006). La potestad sancionadora de la administración tributaria. Venezuela. Ediciones Jurídica Venezolana.

Evans, R. (2001). Introducción al régimen impositivo municipal venezolano. Venezuela. Editorial McGraw-Hill.

Jiménez, L. (1980). La ley y el delito. Principios de derecho penal. Buenos Aires. Editorial Sudamericana.

Luzardo, R. (1997). Las infracciones y sanciones en el derecho tributario venezolano. Maracaibo. Editorial Maracaibo S.R.L.

Mazeau, H. y León, J. (1959). Lecciones de derecho civil. Primera Parte. Volumen I. Madrid. Ejea.



- Mendoza, E. (1990). Lecciones de derecho penal. Venezuela.
- Morillo, A. (1996). Las sanciones tributarias. De la teoría penal a la práctica administrativa. España. Ediciones Tirant lo Blanch.
- Moya, E. (2003). Elementos de finanzas públicas y derecho tributario. Caracas. Mobil-Libros.
- Sainz, F. (1993). Lecciones de derecho financiero. Madrid. Universidad Complutense.
- Sainz, F. (1994). Lecciones de derecho financiero. Madrid. Universidad Complutense.
- Sarmiento, G. (1993). La administración y los derechos de los contribuyentes. Venezuela. FUNEDA.
- Tiedemann, H. (1993). Sistema Tributario en la Constitución. Artículo realizado para el Premio Nacional Universitario sobre el futuro de Venezuela. Valencia, Junio del 2002.
- Valdés, A. (1998). Principios del derecho tributario venezolano. Caracas. Editorial Legis.
- Weffe, C. (2004). Breves anotaciones sobre la parte general del Derecho Penal Tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001. Caracas – Venezuela. Revista de Derecho Tributario N° 95. Órgano Divulgativo de la asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Zornoza, J. (2000). El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador). Madrid. Editorial Civitas, S.A.