



INDEXACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS EN LA LEGISLACIÓN VENEZOLANA

(Indexing tax penalties under Venezuelan law)

Recibido: 12 de enero de 2012. **Aceptado:** 02 de marzo de 2012

Añez, Yenny

Instituto Universitario de Tecnología de Maracaibo, Venezuela

Yenny_20069@hotmail.com

RESUMEN

El propósito de este estudio consistió en analizar la indexación de las sanciones tributarias en la legislación venezolana. Para tal fin, se realizó una investigación aplicada, con un enfoque descriptivo de tipo documental, y un diseño no experimental de índole bibliográfico. En cuanto a las técnicas de recolección de datos, fue la observación directa y simple de los documentos, empleando el análisis estructurado; como instrumentos de recolección de datos se emplearon, las fichas, el sistema fólder y el registro de información a través de la computadora; como técnica para el análisis de los datos, se empleó el análisis documental, y como técnica para la interpretación de los mismos, se empleó la lectura evaluativa, el análisis de los contenidos y el resumen lógico. Los resultados de la investigación arrojaron que la indexación es un método aplicado a las sanciones tributarias, su cálculo es realizado utilizando el valor de la unidad tributaria en un momento dado, para compensar la pérdida monetaria sufrida de una obligación pecuniaria, anteriormente incumplida, y por tanto la incidencia de la inflación la llevaron a depreciarla; las sanciones tributarias aplicadas por ilícitos materiales establecidas en el Código Orgánico Tributario (COT), oscilan desde el uno por ciento (1%) hasta el quinientos por ciento (500%), siendo su cuantía exagerada, constituyendo una sanción confiscatoria sin considerar la capacidad económica del contribuyente; el legislador y el operador jurídico han distorsionado el sentido y alcance del principio de irretroactividad garantizado en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), al emplear el artículo 94 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a), incurriendo en la aplicación retroactiva de la Unidad tributaria; los principios de justicia tributaria, prohibición de efecto confiscatorio y seguridad jurídica establecidos en la Carta Fundamental, son violentados cuando se imponen sanciones que aniquilan el patrimonio del contribuyente.

Palabras claves: Indexación, Inflación, Sanción, Irretroactividad, Justicia.

ABSTRACT

The purpose of this study was to analyze the indexation of tax penalties in the Venezuelan legislation. To this end, we conducted an applied research with a descriptive approach to documentary, and a non-experimental design, bibliographic in nature. In terms of data collection techniques, was simple and direct observation of the documents, using structured analysis, and data collection instruments were used, the chips, the system



folder and record information through the computer, as a technique for data analysis, document analysis was used and, as a technique for interpreting them, we used the evaluative reading, analysis of the contents and abstract sense. The research results showed that: Indexing is a method applied to tax penalties, the calculation is done using the value of the tax unit at any given time, to compensate for monetary loss suffered from a financial obligation, and previously unfulfilled therefore, the impact of inflation led to depreciable; tax penalties applied by illegal materials set out in Tax Code (COT), ranging from one percent (1%) to five hundred percent (500%), being the amount excessive, constituting a confiscatory penalty regardless of the economic capacity of the taxpayer, the legislature and the legal practitioner have distorted the meaning and scope of the principle of non guaranteed in article 24 of the Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela, by using article 94 of the COT, incurring the retroactive application of the tax unit, the principles of tax justice, prohibition of confiscatory and legal certainty set out in the Constitution, are violated when imposing sanctions which destroy the heritage of the taxpayer.

Keywords: Indexation, Inflation, Sanction, No retroactivity, Justice.

INTRODUCCIÓN

La indexación representa la actualización del valor de los bienes y deudas, intentando corregir la depreciación de la moneda por medio de índices o puntos de referencia que reflejan esta devaluación. Entonces, se puede decir que la indexación es el proceso histórico a través del cual se enlaza de forma recurrente al valor de una variable a otra. En este sentido, indexar es la actualización del valor del dinero en el tiempo, con la finalidad de evitar la pérdida del valor adquisitivo del mismo, tomando en cuenta la inflación y la devaluación monetaria.

Por otra parte, en el contexto de las sanciones tributarias en la legislación nacional, para el momento de su pago se presenta una actualización en base al valor de la unidad tributaria, cuando se realiza la acción. Es por ello que el pago de una suma monetaria debe tener un ajuste necesario, donde la persona en posición de deudor pague la totalidad del daño ocasionado por incumplimiento o retardo de la retribución. A este respecto, el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a), señala en su artículo 94 la sanción por multa, la cual debe ser expresada en unidades tributarias (UT) para el momento de cometido el ilícito y actualizada al valor de la UT vigente para el momento de su pago.

Igualmente, se establece el principio de irretroactividad de la ley, en el artículo 24 de la Carta Fundamental (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), aunado al artículo 8 del referido Código, el cual rige que: "ninguna disposición legal puede tener efectos retroactivos, a menos que favorezca al infractor".

Este Código también establece en su artículo 109 las sanciones tributarias aplicables a los ilícitos materiales, que son impuestas cuando el infractor causa una disminución ilegítima de los ingresos tributarios. En este sentido, cuando el Estado requiere de recursos financieros destinados a satisfacer las necesidades públicas, en ningún caso



puede utilizar su poder para suprimir la capacidad económica de los contribuyentes, debido a que esta se grava a través de la renta, siendo obligados constitucionalmente a contribuir con el pago de tributos.

Al respecto, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), dispuso en sus artículos 316 y 317, que el sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente y el principio de prohibición de efecto confiscatorio sobre el cual “ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

ASPECTOS TEÓRICOS

INDEXACIÓN

Atendiendo a la definición expuesta anteriormente, la indexación surge de la obligación tributaria incumplida por el sujeto pasivo, cuya regulación se encuentra en las normas tributarias, las cuales son utilizadas por Administración Tributaria para reprimir, imponiendo sanciones (penas) al infractor por el mal causado, con la finalidad de evitar futuras infracciones.

Por su parte, Villegas (2002) expone que la indexación es la operación legal y matemática calculada, en un momento dado, sobre una obligación dineraria anterior, empleada para restablecer el equilibrio económico del objeto de la prestación, el cual fue perdido por la inflación. Además, tiene como propósito la revaluación del dinero obtenidos a razón de ciertos índices oficiales, supuestos índices extraídos de intereses bancarios de tipo financiero, transformando así la actualización en una sanción más, convirtiéndose en una confiscación.

Por su parte, Rodner (2005) considera en cuanto a la indexación que su actuación dentro del proceso se da conforme a las mismas reglas o leyes de la economía, las obligaciones dinerarias se deprecian en proporción inversa al índice de inflación, razón por la cual estas, para poder conservar su valor real, deben ser objeto de un ajuste por inflación, o indexación, así pues, la indexación también es una máxima de experiencia. Su propósito es crear la acción orientada a actualizar el valor del daño sufrido, al momento de ordenar su pago, corrigiendo así la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, por su envilecimiento como efecto del fenómeno inflacionario. Ahora bien, en los párrafos primero y segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a), se establece:

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 estuviese vigente para el momento del pago. Parágrafo Segunda: 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.



En el artículo transcrito, se observa la figura de la indexación, lo cual es un desacato a la Sentencia de la Sentencia N° 1046 (Corte Suprema de Justicia, 1999) en cuanto a la indexación de las sanciones, donde el Tribunal decide eliminar este término. En relación a lo expuesto en el artículo anterior, en Sentencia No. 1474 (Tribunal Supremo de Justicia, 2010) se expone la figura de la indexación en materia tributaria, es perfectamente aplicable al reajuste de las sanciones de multa prevista en los parágrafos primero y segundo del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a), toda vez que dicho mecanismo encierra es una fórmula para la indexación de las sanciones.

Cabe señalar que en el segundo aparte del artículo 8 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a), se establece lo siguiente: “ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor”. Además, según el artículo 547 del Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2009), “el monto de la multa se calculará con base al valor de la unidad tributaria vigente en la fecha en que se cometió el hecho que origine la sanción”.

En este sentido, se observa como el legislador en el COT, ha distorsionado el sentido y alcance de los principios de justicia, equidad y legalidad en la tributación, cuando no toma en cuenta la obligación del Estado, de conservar una economía estable, garantizando el debido equilibrio e igualdad en el sistema tributario venezolano, permitiendo a los contribuyentes que el tributo recaiga sobre la verdadera expresión del hecho imponible. Además, que esta situación es violatoria del principio de irretroactividad de la ley establecido en el artículo 24 de la CRBV (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

SANCIONES TRIBUTARIAS

El Derecho Sancionador Tributario ha adquirido en la actualidad una gran importancia, en la medida que el sistema tributario se caracteriza por el cumplimiento masivo y espontáneo de los contribuyentes a través de las autoliquidaciones. Según, Parra (2005, p. 28), la sanción es “la pena o castigo normativamente establecido, y el cual debe aplicarse a quien comete una ilicitud”. De igual manera, la sanción se considera como toda restricción de derechos subjetivos impuesta por una norma general a un responsable y aplicada mediante un acto administrativo o jurisdiccional, de alcance individual, por una autoridad competente y conforme a un procedimiento reglado, como consecuencia de la realización de una conducta prohibida por la ley.

Para Ossorio (2001) las sanciones se definen desde dos puntos de vista, uno, del derecho procesal como la consecuencia jurídica desfavorable por el incumplimiento de un deber, producida en relación con el obligado, y otro, desde el punto de vista del derecho penal como la pena o castigo que la ley prevé para su aplicación a quienes incurran o hayan incurrido en una infracción punible.

ILÍCITOS MATERIALES

Es necesario hacer una breve referencia al concepto de los ilícitos tributarios. Según Fernández, Peláez y Fernández (2007), estos son acciones o descuidos dolosos o



culposos con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la ley.

Por su parte, Moya (2006, p. 565) considera que “los ilícitos tributarios son acciones u omisiones tipificadas en el Código Orgánico Tributario y que consisten en el quebrantamiento de una norma. Pueden ser dolosas o culposas”. Ahora bien, dentro de los ilícitos tributarios, se encuentran los ilícitos materiales, los cuales, según lo señalado en el artículo 109 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a), son todos aquellos ilícitos vinculados con la omisión del pago del tributo debido o la obtención indebida de reintegros, los incumplimientos por parte de los agentes de retención o percepción y los pagos a cuentas de obligaciones futuras.

En particular, las normas relativas a los ilícitos tributarios materiales y sus sanciones, constituye un imperativo, en virtud de la naturaleza tributaria de las obligaciones cuyo incumplimiento se pretende sancionar. En este sentido, entre los ilícitos materiales tipificados en el COT y sus sanciones, se encuentran:

Cuadro 2. Ilícitos materiales y sus sanciones

Ilícitos materiales	Sanciones
1) El retraso u omisión en el pago de tributo o de sus porciones. (Artículo 109, numeral 1).	Multa: 1% del tributo debido (artículo 110), sin perjuicio de la sanción prevista en el artículo 116, en caso que el pago se realice en el curso de una investigación o fiscalización.
2) El retraso u omisión en el pago de anticipos. (Artículo 109, numeral 2).	Por retraso en el pago de anticipos multa del 1,5% mensual de los anticipos omitidos por cada mes de retraso (artículo 112, numeral 2º). Por omitir el pago de anticipos la multa será del 10% al 20% de los anticipos omitidos (artículo 112, numeral 1º).
3) El incumplimiento de la obligación de retener o percibir (artículo 109, numeral 3).	Multa: 100% al 300% del tributo no retenido o no percibido (artículo 112, numeral 3º). Multa: 50% al 150% por retener o percibir de menos (artículo 112, numeral 4º).
4) La obtención de devoluciones o reintegros indebidos. (Artículo 109, numeral 4)	Multa: 50% al 200% de las cantidades indebidamente obtenidas (artículo 114), y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116.
5) Disminución ilegítima de los ingresos tributarios. (Artículo 111).	Multa: 25% al 200% del tributo omitido. En los casos que se acepte el reparo y se pague el tributo omitido la multa aplicada será de un 10% del tributo omitido (artículo 186).
6) No enteramiento de las retenciones dentro del plazo establecido en las normas respectivas. (Artículo 113).	Multa: 50% de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento hasta un máximo de 500 % de dichas cantidades (artículo 113), sin perjuicio del cobro de intereses moratorios y sin la sanción tipificada en el artículo 118, cuando no entere las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales.

Fuente: COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a).



En el cuadro anterior se puede observar un resumen de los ilícitos materiales tipificados en el artículo 109 del COT, donde solo se mencionan cuatro (4) con sus respectivas sanciones establecidas en los artículos 110, 112 y 114. Igualmente, los ilícitos señalados en los artículos 111 y 113, ejusdem, disponen una sanción cuyos ilícitos materiales no fueron contemplados en el artículo 109, referido ut supra.

Resulta importante señalar que la sanción establecida en el artículo 113 se considera confiscatoria, por imponer una multa exagerada la cual oscila entre el cincuenta por ciento (50%) por cada mes y hasta el quinientos por ciento (500%) del monto de los tributos retenidos o percibidos, y no enterados o enterados con retraso por el contribuyente, más el cobro de intereses moratorios; lo cual constituye un deterioro de la capacidad contributiva como consecuencia del pago de una sanción confiscatoria.

MULTA

Entre las sanciones aplicables se encuentra la multa, la cual es establecida en el numeral 2 del artículo 94 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a). Es la sanción más frecuente en la legislación tributaria, que no solo priva al autor del fruto de su ilícito o de algo equivalente, a su vez lo priva de algo suplementario con el fin represivo.

Por su parte, Ossorio (2001, p. 632), define la multa como una “pena pecuniaria impuesta por una falta, exceso o delito, o por contravenir a lo que con esta condición se ha pactado. En el derecho penal constituye una de las sanciones más benignas impuesta por la misma comisión de determinados delitos”.

De igual forma, Celis (2003) expresa que la sanción de multa consiste en una pena pecuniaria por el incumplimiento de una obligación tributaria, ya se trate de un ilícito formal, material o relativo a especies fiscales o gravadas, y en su ausencia es una privación o disminución patrimonial del infractor.

A los efectos tributarios, la multa suele estar expresada en unidades tributarias o en términos porcentuales y pueden ser de dos tipos: fijos y graduables; la primera de ellas cuyos importes están establecidos y se incrementan por la continuación del ilícito y la segunda, son expresadas en términos graduables por la previsión de dos límites, uno mínimo y otro máximo, las cuales varían por la aplicación de circunstancias agravantes y atenuantes. En el artículo 95 y 96 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a), se señalan cuáles son las circunstancias agravantes y las circunstancias atenuantes, respectivamente.

Según, Celis (2003, p. 56) “las circunstancias agravantes son las causas generales de agravación de la responsabilidad, o mejor dicho el aumento de la misma por la concurrencia de situaciones fácticas que la modifican o denotan más graves y desfavorables para el infractor”.

Igualmente, Celis (2003) define las circunstancias atenuantes como aquellas circunstancias que permiten una menor graduación de la pena. Atendiendo a lo



mencionado por el autor, las circunstancias agravantes son causales cuya situación incrementan el grado de responsabilidad del infractor, mientras que las atenuantes sirven de paliativos para disminuir la pena.

En este sentido, el artículo 81 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a) dispone que cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicarán las sanciones más graves aumentadas con la mitad de la otra sanción. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad y otro delito no tipificado en el presente código.

Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de las restantes. Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con pena pecuniaria, pena restrictiva de la libertad, clausura de establecimiento, o cualquier otra sanción que por heterogeneidad no sea acumulable, se aplicarán conjuntamente.

SIGNIFICACIÓN ECONÓMICA

Para Chitty (1999) el Estado de hoy en día es un actor económico determinante y de cuyo desempeño dependerá, en proporciones la marcha de la economía por ello la significación económica debe ser considerada dentro de aquellos parámetros constitucionales dado a que es un asunto ciudadano societario, cultural, entre otros.

Según Villegas (2002), la significación económica es basada en el criterio para distribuir la carga tributaria la cual surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectúa teniendo en cuenta la misma. Siendo así, solo se logrará descubrir el verdadero sentido y alcance de la ley recurriendo a ese mismo significado económico.

Giuliani (2004) señala que este método es aceptado por la mayoría de los países, sin embargo, para poder ser aceptado existen las siguientes condiciones: a) El concepto económico debe ser uno de los métodos de interpretación y no el único; y b) Debe aplicarse a favor o en contra del contribuyente y no solamente en su contra, como suele hacer la Administración Tributaria.

En referencia a las afirmaciones hechas por los autores, en cuanto a la injerencia del Estado en la significancia económica y la capacidad económica, se debe fijar que en la primera de ellas, el estado deberá implementar las políticas económicas necesarias para asegurar el crecimiento económico de la nación y a su vez los ingresos generados en el sector privado, para luego trasladarlos al sector público a través de la recaudación de los impuestos y en ocasiones a través de las sanciones. Por tanto, la Administración tributaria no deberá atentar contra los ingresos obtenidos por el contribuyente, sino por el contrario esta siempre deberá interpretar la normativa tributaria mediante el principio de la capacidad económica. Por su parte, el Código Orgánico Tributario al referir a la interpretación económica de las normas tributarias dispone en su artículo 5:



“Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias. Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restricta” (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a).

En concordancia, con lo expuesto en el mencionado artículo, se puede señalar que el mismo consagra una discrecionalidad de parte de la Administración Tributaria, la cual antepone lo económico a lo jurídico, dejando en manos del intérprete toda forma de subterfugios, los cuales son contrarios a la seguridad jurídica conllevando a una serie de abusos y transgresión de normas fundamentales del estado de derecho.

La interpretación, según Bóveda (2007), es realizada habitualmente por cada sujeto, o finalmente quien cierra el proceso interpretativo que es el Poder Judicial. Sin embargo, no es el único llamado a desentrañar el significado de la ley, también son intérpretes la Administración Tributaria y los sujetos pasivos. La Administración Tributaria interpreta cuando crea normas y juzga sobre su aplicación, y los sujetos pasivos cuando las aplican a su caso concreto.

Al mismo tiempo, el artículo 4, numeral 18 de la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001b), tiene la potestad expresa de “asegurar la correcta interpretación y aplicación de las normas y procedimientos relativos a las funciones aduaneras y tributarias del Poder Público Nacional”.

Además, el Reglamento de Reorganización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Ejecutivo Nacional, 2000), en el artículo 3, numeral 11, atribuye la competencia al SENIAT de “evacuar las consultas sometidas a su consideración, en materia de su competencia”. Asimismo, este Reglamento en su artículo 20, crea el Consejo Asesor para la Interpretación de las Normas, cuya misión es la de establecer lineamientos de interpretación de las normas tributarias y aduaneras, a los fines de someterla a su consideración y aprobación.

Por otra parte, el artículo 24, numeral 11 de la Resolución N° 32 del Superintendente del SENIAT (Ministerio de Hacienda, 1995), sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del SENIAT, asigna a la Gerencia General de Desarrollo Tributario “interpretar y aplicar la legislación de los tributos internos y aduaneros”. Además, el artículo 39 numeral 21 ejusdem, le atribuye a la Gerencia Jurídica Tributaria dar respuesta a las consultas que le sean formuladas por los órganos de la administración tributaria, en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas tributarias a situaciones concretas.

Partiendo de los párrafos anteriores, se evidencia que dentro de la Administración Tributaria, existen varios órganos, tanto a nivel operativo como normativo, con la función de interpretar las normas tributarias pudiendo ocasionar distintas interpretaciones llegando a transgredir el principio de seguridad jurídica establecido constitucionalmente.



En este caso es necesario mencionar la decisión tomada por la Sala Político-Administrativa, mediante Sentencia N° 01532 (Tribunal Supremo de Justicia, 2011), donde sostiene la errónea interpretación que la Administración Tributaria le proporcionó al artículo 94 del Código Orgánico Tributario, de igual forma, la mencionada Sala, toma en cuenta las Sentencias Núm. 0314 (Tribunal Supremo de Justicia, 2007a), y 0882 (Tribunal Supremo de Justicia, 2007b), y 01170 (Tribunal Supremo de Justicia, 2006), en los casos cuando se toma la decisión definitiva de la siguiente forma:

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 ese el momento cuando la Administración Tributaria determina -previo procedimiento- la comisión de la infracción que consecuentemente origina la aplicación de la sanción respectiva. Además, menciona la Sentencia N° 01426 (Tribunal Supremo de Justicia, 2008), caso: The Walt Disney Company Venezuela S.A., lo siguiente:

“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”.

Por tanto, al efectuar una interpretación errónea de la ley, anteponiendo lo económico a lo jurídico, se vulneran los principios constitucionales como son: la seguridad jurídica por su parte, cuyo fundamento se encuentra en la inviolabilidad de la certeza de los derechos y garantías de los ciudadanos al asegurar el pleno disfrute de los mismos. Y por otra parte, el principio de justicia tributaria con el cual se trata de medir la carga tributaria con la cual cada persona deba contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo a la capacidad económica del individuo, complementada con la progresividad y restringida con la prohibición del efecto confiscatorio de los tributos.

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

La determinación del momento a partir del cual son obligatorias las normas tributarias no ofrece, en principio, mayor problema porque usualmente cada ley expresa la fecha de su entrada en vigencia. Para Izquierdo (2007), la retroactividad conlleva a un peligro intrínseco, es una maniobra legislativa viene a malograr un estado de certeza ganado con voluntad por la legislación anterior. A su vez, se debe tener en cuenta que la misma, en muchas ocasiones se ha unido a períodos de cambios revolucionarios o períodos de conmoción política.



En materia tributaria, y atento al principio de unidad del orden jurídico es de aplicación el artículo 3 del Código Civil Venezolano (Congreso de la República de Venezuela, 1982), según el cual las leyes se aplicarán desde su vigencia a las relaciones jurídicas existentes. Igualmente, se debe destacar respecto a las leyes, estas no tienen efecto retroactivo sean o no de orden público, significa el reconocimiento cuando en ciertos casos el legislador puede asignar retroactividad a algunas leyes.

Sobre la retroactividad de las normas tributarias, la doctrina tampoco ha sido pacífica. En un primer momento, se consideraba que la norma tributaria no podía tener eficacia retroactiva, pues las normas tributarias se asemejaban a las normas penales o se las consideraban limitantes de los derechos individuales. Posteriormente, se generalizan otras tesis, las cuales no consideran a las normas tributarias restrictivas de los derechos individuales, pero su aplicación retroactiva o no, todavía no ha sido aceptada pacíficamente.

Para, Bóveda (2007) la nueva norma solo se aplica a situaciones nacidas luego de su entrada en vigor, esa norma no será retroactiva, pues solo tendrá efectos hacia el futuro. Pero cuando una norma jurídica puede ser aplicada a hechos perfeccionados o a relaciones jurídicas, hechos o actos nacidos pero no consolidados antes de su entrada en vigor, se considera que la norma puede ser retroactiva.

A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplicarán aún a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo que se disponga lo contrario. Según el artículo 317 de la CRBV (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), si no se fijará un lapso de entrada en vigencia, se aplicarán al vencimiento de los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial.

Cuando se trate de tributos cuya determinación o liquidación sea por períodos como el Impuesto sobre la Renta (de cálculo anual) o el Impuesto al Valor Agregado (de períodos mensuales), donde las normas a la cuantía o existencia de la obligación tributaria no se aplicará a los ejercicios en curso, sino que regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente iniciándose a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley.

En el mismo orden de ideas, Parra (2005) afirma que el Principio de Irretroactividad es un principio constitucional previsto en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), el mismo establece: "Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo", es decir, todas las leyes rigen hacia el futuro y no hacia el pasado, con la excepción establecida en el mismo artículo cuando impongan menor pena.

Por tanto, toda ley irretroactiva, rige hacia el futuro, a partir del momento en el cual la ley entre en vigencia pero, también con su excepción, la cual está establecida en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a), y expresa: "Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto



retroactivo, excepto cuando supriman o establezcan sanciones que favorezcan al infractor”.

En este sentido, con base en lo expuesto con anterioridad se afirma que este principio radica en la exigencia de conocimiento por parte del contribuyente con toda seguridad, sin necesidad de especiales conocimientos fiscales, sobre qué o por qué debe pagar el impuesto, cuánto debe pagar, cuándo, dónde, cómo y a quién debe pagarlo. Además, la ocurrencia del hecho imponible crea un derecho adquirido en el contribuyente: el derecho de quedar sujeto al régimen tributario vigente al momento en que tuvo por consumado o acaecido ese hecho imponible.

El problema de la retroactividad de las leyes surge con respecto a las relaciones jurídicas creadas durante la vigencia de una ley y cuyos efectos se prolongan durante la vigencia de una nueva ley donde se modifica la anterior. El principio general que debe regir estas situaciones dicta, las leyes deben regir para el futuro y no retrotraerse al pasado. La forma de asegurar la certeza jurídica consiste en dar a conocer a los sujetos del derecho al momento en el cual fueron cumplidos sus actos durante la vigencia de una ley, se encontraban regidos por dicha legislación la cual fue tomada en cuenta al planear y realizar esos actos.

PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA

La justicia sigue siendo el principio informador por excelencia del Derecho, su última meta y la medida de su legitimación. El Derecho, entendido objetivamente, recoge las aspiraciones de justicia de la sociedad.

Para, Fraga (2006, p. 83) la justicia es suministrar a cada quien lo que se merece. Desde el punto de vista del Derecho Tributario, la justicia significa dar a cada quien el deber “contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, según sus posibilidades”.

El artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) señala que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas. Este principio, también denominado de equidad, fija un preciso límite al poder tributario, más allá del cual el mismo resulta inequitativo o injusto. Esa equidad surge según Fraga (2006): cuando la imposición sobrepasa el marco de la racionalidad o razonabilidad, y cuando el gravamen priva el patrimonio de los contribuyentes. El principio de justicia tributaria exige que cada quien soporte la carga tributaria a la cual tiene la posibilidad de asumir de acuerdo con su capacidad contributiva.

Siguiendo con Fraga (2006), la relación entre el principio de justicia tributaria y el de capacidad contributiva es incuestionable, como al determinar cuál es la medida justa en la cual cada individuo debe contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, requiere precisar cuál es la capacidad económica del sujeto pasivo de la imposición.

Igualmente, Kirchhof y otros (1999, p. 156), expresa que los principios materiales de justicia tributaria “constituyen un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga



tributaria”; el sistema tributario justo no puede separarse en ningún caso de los principios de igualdad y progresividad y además de estar íntimamente enlazada con el concepto de capacidad económica, la progresividad y la redistribución de la renta.

Existe una estrecha relación entre el principio de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, es la forma en la cual se determina de una manera ecuánime lo que cada persona debe contribuir para el sostenimiento del gasto público, basados en la capacidad económica de la persona. En consecuencia, el sistema tributario justo distribuye de una forma equitativa la carga tributaria, tomando en cuenta la situación económica de los contribuyentes.

La justicia en el ámbito tributario, se traduce en atención a la ley, la cual en base al citado principio se da un trato por igual a todos, respetando el principio de igualdad, logrando distribuir en forma equitativa la carga tributaria entre los ciudadanos, considerando las diferentes situaciones económicas y nadie puede evadir su cumplimiento.

PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

El principio de capacidad económica en Venezuela y en la mayoría de los países tiene rango constitucional, por lo cual la carta magna lo prevé y por excelencia el tributo principalmente debe observarse en este principio y donde recaigan las garantías o incrementos del patrimonio.

En este sentido, el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), norma de gran complejidad por la variada gama de principios contenidos, establece:

“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

La capacidad económica como presupuesto de la imposición puede definirse de acuerdo con Romero (2005, p. 75) como “la riqueza disponible por el sujeto de la contribución. Se trata de la causa económica que justifica la exacción del tributo, evidenciando la capacidad de pago correspondiente como soporte técnico del mismo”.

Por otra parte, García (2002) dice que un sistema tributario, para ser justo, ha de tener un presupuesto previo; el cual dicta que los ciudadanos deberán contribuir según su capacidad económica, no es, en sí un principio de justicia tributaria más, sino el presupuesto o exigencia lógica para dar contenido a los principios de justicia fiscal propiamente, tales como: el de generalidad, igualdad, progresividad.

Los textos constitucionales como el venezolano y argentino consagran el “principio de capacidad económica” dentro de los sistemas tributarios, pero esta es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributaria. Es un prisma, un cristal, un punto de vista



sobre lo que en realidad debe entenderse por igualdad y generalidad. Un modo de aplicación hoy universalmente consagrado. No puede sino admitirse, sencillamente, como no puede hacerse pagar a quien no puede.

Por ello, si el sistema tributario debe atender a los requerimientos de la capacidad económica como criterio básico para la distribución de la carga tributaria, el gravamen donde se imponga a cada uno de sus elementos deberá establecerse en la medida que se manifieste aptitud para contribuir.

Por su parte, Fraga (2006) afirma la existencia de algunos autores los cuales diferencian la capacidad económica de la capacidad contributiva. Señalan que puede existir la capacidad económica sin la existencia de capacidad contributiva, pero jamás lo contrario. Si es aceptada esta diferencia, la capacidad económica se definiría como el reflejo de la situación patrimonial de la persona y su aptitud para atender a sus necesidades y compromisos económicos; y la capacidad contributiva admitiría la existencia de capacidad económica y además de tener posibilidad de soportar el pago de tributos.

Algunos autores como Fraga (2006) y Romero (2005) apuntan que existen ciertas diferencias entre la capacidad económica y capacidad contributiva. La primera, como presupuesto de la imposición, puede definirse como la riqueza disponible por el sujeto de la contribución. Por su parte, la capacidad contributiva es entendida como la medida de la igualdad ante el deber de contribuir, esto es como medida distributiva de la imposición.

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

Este principio hace referencia a la proporción del aporte de cada contribuyente al financiamiento de los gastos públicos, en relación con su capacidad económica y se encuentra tipificado en el artículo 316 de la Carta Fundamental (Asamblea Nacional Constituyente, 1999). De esta manera, es neutro el sistema al conservar las diferencias relativas entre los contribuyentes de mayor y de menor capacidad económica; es progresivo, cuando las reduce y es regresivo cuando las aumenta.

Según, Pérez (1979) en la aplicación de este principio, los contribuyentes de mayor capacidad económica, terminarán aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a la cual están obligados. Para ello se tomará en cuenta el crecimiento de la base imponible: cuando crece la base imponible del tributo, crece el porcentaje que se aplicará sobre la base, a los efectos de determinar el monto del gravamen a pagar por el contribuyente.

Por su parte, Kirchhof y otros (1999) exponen que a través de este principio se hace real y efectiva la distribución de la carga según la capacidad económica y el mandato de desigualdad y diferenciación demandada por la igualdad en la imposición para acercarse a un sistema tributario justo. En este sentido la progresividad tributaria constituye también una medida de igualdad.



Para Martín y otros (1996), la progresividad del sistema tributario no es sino una manera de ser del sistema, articulado técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines los cuales no son estrictamente recaudatorios, en cambio trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como lo puede ser la redistribución de la riqueza.

Asimismo, los mencionados autores agregan que los tributos nunca deben limitar el desarrollo económico del país, por lo cual deben proscribirse de situaciones como el establecimiento de bases impositivas alejadas de la realidad y la aplicación de alícuotas impositivas desproporcionadas. Contrario a esto, la potestad tributaria debe mantenerse dentro del principio de progresividad para así tratar de garantizar el crecimiento de los distintos sectores productivos, protegiéndose de esa forma la economía nacional en general y la elevación del nivel de vida de la población.

Finalmente, el principio de progresividad aplicado al Derecho Tributario significa que los impuestos deben estar en la misma proporción de la capacidad contributiva del contribuyente; quien tiene más capacidad de pago debe abonar más y así debe ser aplicado ese dinero por parte del Estado para gastos comunes de la sociedad.

PRINCIPIO DE GENERALIDAD

De acuerdo con Ramírez, Baute y Planchart (2000), el principio de generalidad del tributo constituye sin duda una de las bases fundamentales de cualquier sistema tributario moderno, e implica la existencia de dos elementos estrechamente relacionados. Por un lado la obligación para todos los habitantes del país de contribuir con el gasto público y, por el otro, la exclusión de todo privilegio que pueda consistir en el relevo de dicho deber.

Este principio está contemplado, en el artículo 133 de la CRBV (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), el cual es del tenor siguiente: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

Como puede observarse, el artículo 133 de la Constitución menciona en forma expresa la clasificación tripartita de los tributos y que el pago del tributo al cual está obligada una persona debe encontrarse establecido en la ley. Es decir, el principio de la generalidad del tributo u obligación de contribuir con las cargas públicas constituye un requisito indispensable y necesario de la tributación, en aras de asegurar una correcta recaudación y provecho de los recursos públicos.

Asimismo, apunta Kirchhof y otros (1999), la generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, pues un sistema tributario solo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativo si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago. El principio de generalidad tributaria supone la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos.



PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE EFECTO CONFISCATORIO

El principio de prohibición de efecto confiscatorio se encuentra consagrado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), y dice: “ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”. Esta norma de rango constitucional, introduce así en el Sistema Constitucional Tributario Venezolano una limitación explícita al Poder Tributario, al prohibir los tributos confiscatorios.

En consecuencia, los tributos no deben afectar el patrimonio o capital de los administrados, atendiendo estos a la posibilidad de pago de los contribuyentes. Estos deben ser justos y pagaderos dentro de las posibilidades económicas de los administrados, con base en la igualdad contributiva de los miembros de la sociedad.

El principio de prohibición de efecto confiscatorio protege el patrimonio de los contribuyentes, garantía fundamental en un Estado democrático, de lo cual se derivan los tributos, siendo uno de los pilares que sirve de base al sistema democrático. De aquí se desprende la necesidad de evitar la transformación del indispensable poder tributario en un arma de destrucción de la economía y de la sociedad, excediendo los límites más allá de los cuales los integrantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga.

En relación a este principio, adicionalmente, el artículo 116 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), menciona lo siguiente:

“Artículo 116. No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes”.

En este sentido, se puede verificar en la Carta Magna la prohibición de confiscación de bienes en todos aquellos casos en los que no se interponga: la comisión de un delito contra el patrimonio público; las propiedades de quienes se hayan enriquecido ilícitamente y aquellos bienes relacionados al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes.

Por su parte, Fraga (2006) dice que el problema de los efectos confiscatorios de los tributos ha ocupado a buena parte de la doctrina desde hace bastante tiempo. Para algunos se trata de un asunto que se reduce a la plena vigencia de la garantía del derecho de propiedad, para otros, es un reflejo del principio de acuerdo con el cual los tributos deben recaer sobre la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo; otros ven el principio como un límite a la progresividad de los tributos; y, finalmente hay quienes restan toda importancia a esta discusión.



El principio de prohibición de efecto confiscatorio es una garantía constitucional, el cual implica que si bien el derecho de propiedad puede ser afectado por el ejercicio del poder tributario, cuando la magnitud de la prestación requerida es excesiva, el impuesto se transforma en un despojo y cae dentro de la confiscación de bienes prohibida por la República Bolivariana de Venezuela. De este modo, el límite de la confiscatoriedad está dado por la razonabilidad.

Para Moya (2006) el principio de prohibición de efecto confiscatorio, señala que un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta. Es difícil determinar la precisión y la certeza necesaria para establecer la base o límite entre lo confiscatorio y lo no confiscatorio. Hay acuerdos donde un tributo es confiscatorio si el monto de su tasa es irrazonable, ante lo cual se convierte en un verdadero despojo, y hay también consenso donde se va más allá de la razonabilidad cuando el quantum del tributo absorbe una parte sustancial de la renta o del capital; considerando de esta manera que los tributos no pueden menoscabar el derecho de propiedad del contribuyente.

De lo anterior se desprende que el principio de prohibición de efecto confiscatorio es un límite a la progresividad, y como pretenda esa progresividad atiende, al sistema tributario, igualmente este principio, debe armonizarse dentro del Sistema Tributario Constitucional, independientemente del caso donde el principio se refiera a un tributo específico.

De igual forma, Menéndez (2010) expresa que el principio de prohibición de efecto confiscatorio, asimismo el de capacidad económica, puede oponerse a la retroactividad de las normas tributarias o al retraso en el cobro de los tributos por el ente público respecto del momento en el cual dicho tributo resultó exigible, puesto que puede estarse gravando una capacidad económica inexistente de manera confiscatoria.

Visto así entonces, el principio de prohibición de efecto confiscatorio constituye un límite al ejercicio de la potestad tributaria en orden al establecimiento de tributos en general y de recargos en particular; y este principio es aplicable tanto a un efecto conjunto del sistema tributario, como a cada uno de los tributos que lo forman.

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

En cuanto al principio de seguridad jurídica, el hombre posee una serie de derechos los cuales le han sido reconocidos por el Estado desde el nacimiento de esta figura de organización social. La finalidad última del Estado es asegurar los medios para que los habitantes de su territorio, gocen de la plena estabilidad y la seguridad de no sufrir violaciones a sus facultades, a sus posesiones y a su persona, sino por procedimientos regulares, establecidos dentro de un sistema de derecho positivo vigente, general, heterónomo y equitativo.

De acuerdo con Kirchhof y otros (1999), este principio, aunque no tiene en el Derecho Tributario una vigencia especialmente reforzada de la que goza en otros sectores del ordenamiento, como el Derecho Penal, presenta una particular relevancia en materia



tributaria por el enorme volumen y la extremada variabilidad de la legislación fiscal, sometida a un continuo proceso de adaptación y cambio.

Asimismo, los mencionados autores agregan, en el ámbito tributario, que la relación entre el principio de seguridad jurídica y los efectos retroactivos de la Ley tiene su fundamento cuando el contribuyente debe poder orientarse con base en la normativa vigente en cada momento, por tanto el conocimiento y certeza acerca del Derecho vigente, la previsibilidad sobre su relativa permanencia frente a cambios sorpresivos constituyen un elemento imprescindible de la tributación según el Estado de Derecho. Por su parte, la CRVB (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) en su artículo 299 dice:

“El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática participativa y de consulta abierta”.

Basado en lo anterior, la autora opina que la seguridad jurídica es el principio máspreciado y garantizado por el Estado. Una de las principales justificaciones de la existencia del Estado ha sido precisamente mediante el monopolio de la violencia, asegurando la existencia de la sociedad y la paz interior. No solo esto, sino también la observancia general de las normas jurídicas y mandatos de autoridad asintiendo a los individuos moverse dentro de un marco legal con igual de libertad y autonomía permitiéndole realizar sus planes de vida.

En el mismo orden de ideas, para Ossorio (2001) la seguridad jurídica es la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran. La misma representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, siendo así, los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones evitando así perjuicios por parte de los gobernantes impulsados por el capricho, la torpeza o la mala voluntad.

En este sentido, de acuerdo con lo mencionado anteriormente, la seguridad jurídica es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o dado el caso, si estos llegaran a producirse le serán asegurados por el Estado, quedando bajo su protección y reparación. Dicho en otras palabras, la seguridad jurídica es la certeza poseída por el individuo de no ser modificada su situación jurídica y de serlo, se toma como única vía legal por medio de los procedimientos regulares, establecidos previamente.



El legislador fija como uno de los principales objetivos para conseguir a través de la seguridad jurídica tributaria, reforzar las garantías de los contribuyentes, con el fin de facilitar al retribuyente un incentivo con el cual responder pecuniariamente de sus irregularidades, llegando así a una solución inequívoca, más aún, cuando esta pretende participar al contribuyente, que este puede estar pendiente de ser inspeccionado en el tiempo establecido por la propia ley.

CONCLUSIONES

La indexación tributaria, a pesar de que su procedimiento no está claramente especificado por la ley tributaria pero sí contenida en ella, es utilizada por la Administración Tributaria como mecanismo de actualización de las obligaciones tributarias incumplidas por el sujeto pasivo y sancionado por los ilícitos señalados en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a), las cuales perdieron su valor con el transcurso del tiempo y la única forma de restablecerlo es a través de este método.

En consecuencia, para el Estado la solución más acertada para subsanar los problemas de las obligaciones dinerarias incumplidas, en una economía con altos niveles de inflación, es el procedimiento de implementación legal llamado indexación tributaria, logrando de este modo preservar su valor en el tiempo, así como resarcir los daños ocasionados por el deudor al acreedor, viéndose disminuido el patrimonio del primero.

En este contexto, se afirma que las sanciones tributarias señaladas por la normativa del COT, como consecuencia de ilícitos materiales llevados a cabo por el sujeto pasivo, constituyen multas expresadas de manera porcentual y determinadas en los términos establecidos en los párrafos primero y segundo del artículo 94 de la referida norma, siendo convertidas en unidades tributarias cuya cuantía es de cuando ocurrió el hecho y canceladas al valor de la unidad tributaria para el momento del pago de la obligación tributaria principal.

Por consiguiente, las sanciones tributarias más repetitivas son las multas, y las más severas o exageradas son las establecidas en el artículo 113 del COT, oscilando entre el cincuenta por ciento (50%) y el quinientos por ciento (500%) por cada mes de retraso en su enteramiento, además, de los intereses moratorios, constituyendo para el contribuyente una sanción confiscatoria que aniquila la renta, utilidad y capital del infractor, quebrantando igualmente su capacidad contributiva.

Igualmente, se observó, que la Administración Tributaria ha aplicado e interpretado los párrafos primero y segundo del artículo 94, ejusdem, de manera errónea, siendo corregida tal situación por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 01532 (Tribunal Supremo de Justicia, 2011) .

Por otro lado, siendo el principio de irretroactividad, un principio general del derecho consagrado en el artículo 24 de la CRBV (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), se prestó atención a que el legislador y el operador jurídico han distorsionado el sentido y alcance de esta norma, cuando ha previsto en los párrafos primero y segundo del



artículo 94 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a) la figura de la retroactividad de la Unidad Tributaria aplicada a las sanciones de multas establecidas en términos porcentajes (%) y en Unidades Tributarias.

Por lo tanto, se afirma que el Estado se beneficia con los efectos causados por la inflación, primero, al mantener o preservar sus ingresos, y segundo, al premiar la ineficacia de la Administración Tributaria al ejercer de forma extemporánea sus funciones de control y fiscalización, y su poder sancionador.

Vale destacar que el principio de prohibición de efecto confiscatorio es uno de los principios fundamentales dentro de todo sistema tributario, protector del patrimonio del contribuyente, prohibiendo el establecimiento de tributos o sanciones tributarias, siendo esta última, una forma coercitiva para intentar la efectiva recaudación de las contribuciones de los particulares a las cargas públicas, las cuales absorben una parte sustancial del derecho a la propiedad, de la renta y de la capacidad patrimonial del contribuyente, cuya consecuencia negativa conlleva a extinguir la fuente generadora del tributo y posterior daño ejercido en la hoy mermada economía del país.

Por último, se afirma que el principio de seguridad jurídica articulado conjuntamente con los principios de legalidad, irretroactividad y la justicia tributaria proporcionan confianza y certeza del ordenamiento jurídico-tributario, permitiendo al contribuyente planificar sus ingresos, costos, gastos e inversiones, además, de hacer reservas para el pago de impuestos y ser prudente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Este principio es vulnerado por el legislador y la Administración Tributaria al momento de emplear el artículo 94 del COT, incurriendo en la aplicación retroactiva de la ley.

RECOMENDACIONES

Se exhorta a la Asamblea Nacional, incluir en forma precisa el procedimiento de la indexación tributaria, en el próximo Proyecto de Reforma del Código Orgánico Tributario venezolano para cubrir el vacío existente en la norma, y también para brindarles a los contribuyentes la información necesaria en referencia a la utilización de este método en el cálculo de las multas.

Se sugiere a la Asamblea Nacional la revisión de los instrumentos legales donde se establecen las sanciones pecuniarias, dando especial atención al artículo 113 del Código Orgánico Tributario, por su quantum exagerado, para no aniquilar el patrimonio del contribuyente y evitar que sanciones como esta sea confiscatorio y atenten contra el derecho de propiedad del contribuyente.

Se recomienda al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), hacer énfasis en la interpretación de la realidad económica, "atendiendo a su fin y significación económica", para que unifiquen y fijen criterios conjuntamente con todos los Órganos de la Administración Tributaria encargados de ello, en cuanto a la aplicación de párrafos primero y segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario.



Se induce a la Asamblea Nacional, la revisión de la normativa jurídica y tributaria, tanto en leyes sustantivas como en adjetivas donde se establece el principio de irretroactividad de la ley, para que el legislador y el operador jurídico le den sentido y alcance a esta norma reforzando igualmente los principios de justicia tributaria, igualdad, equidad y legalidad en la tributación.

Se propone al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), ejercer sus funciones de control y fiscalización de forma reiterada, para que las sanciones sean impuestas de manera oportuna y al mismo tiempo, no sean confiscatorias atentando contra el derecho de propiedad del contribuyente incumplido.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.453, de fecha 24 de marzo de 2000. Caracas, Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001a). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001. Caracas, Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001b). Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Gaceta Oficial N° 37.320, de fecha 08 de noviembre de 2001. Caracas, Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2009). Código Orgánico Procesal Penal. Gaceta Oficial N° 5.930 Extraordinario, de fecha 04 de septiembre de 2009. Caracas, Venezuela.

Bóveda, M. (2007). Jornadas Internacionales Cuestiones Actuales de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Ediciones Funeda.

Celis, A. (2003). La Ilícitud Tributaria y Medios de Extinción de la Obligación Tributaria. Caracas, Venezuela. Editorial Destino.

Chitty, J. (1999). Historia del Pensamiento Económico y Fiscal. Caracas, Venezuela. Academia Nacional de Ciencias Económicas.

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

Corte Suprema de Justicia (1999). Sentencia N° 1046 del 14-12-99. Caso: Inconstitucionalidad de los Intereses Compensatorios y de la Actualización Monetaria del artículo 59 del Código Orgánico Tributario. Magistrado: Hildegard Rondón de Sanso. Caracas, Venezuela.



- Ejecutivo Nacional (2000). Reglamento de Reorganización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Gaceta Oficial N° 36.892 del 15 de febrero de 2000. Caracas, Venezuela.
- Fernández, M.; Peláez, J. y Fernández, M. (2007). Todo procedimiento tributario. Primera edición. Madrid, España. Edición Fiscal CISS.
- Fraga, L. (2006). Principios Constitucionales de la Tributación. Jurisprudencia. Caracas, Venezuela. Editorial Torino.
- García, L. (2002). Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de tributación. Madrid, España. Editorial Dykinson.
- Giuliani, C. (2004). Derecho Financiero. Obra actualizada por Navarrine, S., y Asorey, R., Volumen 4, 9º edición. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma.
- Izquierdo, B. (2007). La Irretroactividad: Problemática General. Caracas, Venezuela. Editorial Panapo.
- Kirchhof, P.; Cardoso, J.; Di Prieto, A.; García J. y Rodríguez, A. (1999). Garantías Constitucionales del Contribuyente. Segunda Edición. Valencia, España. Editorial Tirant lo Blanch.
- Martin, J.; Lozano, C.; Casado, G. y Tejerizo, J. (1996). Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid, España. Editorial Tecno.
- Menéndez, A. (2010). Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de cátedra. Valladolid, España. Lex Nova.
- Ministerio de Hacienda (1995). Resolución N° 32 sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT. Gaceta Oficial N° 4.881 extraordinario, de fecha 29 de marzo de 1995. Caracas, Venezuela.
- Moya, E. (2006). Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 5ª edición. Caracas, Venezuela. Editorial Mobilibros.
- Ossorio, M. (2001). Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta.
- Parra, M. (2005). Ilícitos Tributarios y Penas Privativas de Libertad. Maracaibo, Venezuela. Editorial Astrea.
- Pérez, J. (1979). Explicación de la Técnica de los Impuestos. Tercera Edición. Madrid, España. Editoriales de Derecho Reunidas.
- Ramírez, A.; Baute, P. y Planchart, A. (2000). Análisis del Régimen Tributario en la nueva Constitución. Caracas, Venezuela. Editorial Torres, Plaz & Araujo.



- Rodner, R. (2005). El Dinero Obligaciones de Dinero y de Valor, la Inflación y La Deuda en Moneda Extranjera. Caracas, Venezuela. Editorial Anauco.
- Romero, H. (2005). La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal. Caracas, Venezuela. Editorial Jurídica Venezolana.
- Tribunal Supremo de Justicia (2006). Sentencia N° 01170 del 12-07-2006. Sala Político-Administrativa. Caso: Nilda María Zambrano de González. Magistrado: Evelyn Marrero Ortiz. Caracas, Venezuela.
- Tribunal Supremo de Justicia (2007). Sentencia N° 0882 del 06-06-2007. Sala Político-Administrativa. Caso: Corpomedios G.V. Inversiones, C.A. Magistrado: Evelyn Marrero Ortiz. Caracas, Venezuela.
- Tribunal Supremo de Justicia (2007a). Sentencia N° 0314 del 22-02-2007. Sala Político-Administrativa. Caso: Banco Federal, C.A. Magistrado: Emiro García Rosas. Caracas, Venezuela.
- Tribunal Supremo de Justicia (2008). Sentencia N° 01426 del 12-11-2008. Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Caso: The Walt Disney Company (Venezuela), S.A. Magistrado: Evelyn Margarita Marrero Ortiz. Caracas, Venezuela.
- Tribunal Supremo de Justicia (2010). Sentencia N°. 1474 del 17-03-2010. Tribunal Superior Tercero en lo Contencioso Tributario. Caso: OGILVY & MATHER ANDINA, C.A. Magistrado: González. Caracas, Venezuela.
- Tribunal Supremo de Justicia (2011). Sentencia N° 01532 del 17 -11- 2011. Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Caso: C.A. Macosarto. Magistrado: Emiro García Rosas. Caracas, Venezuela.
- Villegas, H. (2002). Curso de Finanzas, Financiero y Tributario. Octava Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Astrea.