







Aula Magna UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA

Es el auditorio más importante de esta casa de estudio debido a que, no sólo es el auditorio de mayor aforo de la Ciudad Universitaria con una capacidad aproximada de 2700 personas (existen asientos removibles); sino que además es el edificio principal del proyecto de Síntesis de las Artes llevado a cabo por el arquitecto Carlos Raúl Villanueva. En ella se han llevado a cabo eventos académicos, artísticos y políticos; algunos de ellos de gran importancia para el país y que han sido referencia histórica del acontecer nacional.

NOTA: Las ideas expresadas en esta publicación son obra exclusiva de su autor. Por lo tanto, el Instituto no se solidariza por los contenidos allí expresados.

Correo del Instituto de Ciencias Penales

Año 2013 ENERO



El concurso de ilícitos tributarios en el Código Orgánico Tributario Dra. Carmen Luisa Borges 1

Dia. Carifieri Luisa Borges

Instituto de Ciencias Penales

cpenales@gmail.com

twitter:@cpenalesucv

En el concurso de infracciones tributarias la jurisprudencia venezolana había tenido una posición pacífica que consistía en apoyarse en el Código Penal como norma supletoria por aplicación del artículo 79 del COT que así lo prevé, y aplicar a las varias infracciones de una norma las reglas que rigen el delito continuado, por supuesto cuando se dieran las condiciones del Código Penal en su artículo 99. De acuerdo con esta posición se consideró vicio de falso supuesto de derecho, cuando la Administración Tributaria aplicaba al contribuyente varias sanciones mensuales ante el incumplimiento de un deber formal en forma reiterada, especialmente en el impuesto al valor agregado. De acuerdo con la jurisprudencia lo correcto era considerarlo una infracción continuada, y aplicar una sola sanción con un incremento como si fuera una sola infracción.

Esta posición lógica y pacifica cambia en julio de 2008 con la Sentencia Distribuidora y Bodegón Costa Norte, C.A., cuando la misma sala argumentó, entre otras razones, que ya no es aplicable el artículo 99 del Código Penal porque esto fue posible mientras estuvo vigente el COT de 1994, pero que con la entrada en vigencia del COT en el año 2001 y concluida su *vacatio* (el 17 de enero de 2002), el tratamiento debe ser el previsto en el artículo 101 del COT, el cual establece un método más represivo. Los argumentos de la Sala los podemos resumir de la siguiente manera:

- 1) La aplicación de sanciones mensuales no viola el principio de *ne bis in ídem*, porque el período fiscal es de un mes; y al aplicar la sanción por incumplimiento de deberes formales en forma mensual, se castiga a conductas infractoras que fueron determinadas y acaecidas en distintos períodos de imposición, y este argumento desemboca en que esta *circunstancia permite verificar el cumplimiento o no de las obligaciones que deben soportar los contribuyentes por su misma condición de sujeto pasivo.*
- 2) Que *la transgresión se circunscribe únicamente para el ejercicio respectivo*, no pudiendo extenderse los efectos del ilícito a diversos períodos fiscales.
- 3) Que cada período mensual es autónomo, aislado uno del otro y genera sus propias consecuencias, por lo *que no puede considerarse que exista una única intencionalidad del contribuyente infractor*, dada la manera en que se verifica la temporalidad del hecho imponible en este tipo de impuesto.
- 4) Que el hecho punible y la forma de imponer la sanción han sido adecuadas a los términos previstos en el artículo 101 del COT, con apego a los elementos en que ocurre el hecho imponible en el mencionado tributo, es decir, por períodos mensuales.
- 5) *Que no hay vacío*, ya que de acuerdo con el artículo 101 del Código Orgánico Tributario la aplicación de las sanciones por ilícitos formales se realiza por cada período o ejercicio fiscal.
- 6) Que la aplicación del Código Penal conlleva en el caso de incumplimiento de deberes formales, a una injusta aplicación de las sanciones, ya que la repetición en el tiempo de una conducta antijurídica, sólo trae como consecuencia que se aumente la pena de una sexta parte a la mitad, sin tomar en cuenta la cantidad de períodos consecutivos en que haya sido infringida la norma por la contribuyente, y agrega la Sala que en el caso del IVA pudiera conllevar a una desnaturalización de la temporalidad de su hecho

imponible, debido a que los contribuyentes están obligados a cumplir con determinados deberes formales por cada uno de los períodos impositivos mensuales, los cuales son distintos uno del otro y generan sus propias consecuencias

Con respecto a la argumentación anterior tenemos que hacer los siguientes comentarios: En primer lugar debemos tener presente que el Derecho Penal Tributario es parte del Derecho Penal Económico, y

que tiene fines que le son propios y que son distintos de los fines del Derecho Tributario.

Es el caso que en Venezuela nuestro legislador al incluir el artículo 79 del COT nos ha dicho que al Derecho Penal Tributario le son aplicables los principios y las normas penales, es decir, que el Derecho Penal Tributario es parte del Derecho Penal, y más aún, no ha discriminado entre sus ilícitos, con lo cual es forzoso que concluyamos que ha buscado que los principios garantistas que rigen al Derecho Penal sean trasladados al Derecho Penal Tributario, tanto a sus ilícitos esencialmente penales (delitos dentro del COT) como a aquellos que se resuelven en sede administrativa y judicial no penal.

El legislador en el artículo 81 del COT, consagró el concurso real, el objeto de una norma como esta es poner un límite a las sanciones aplicables cuando sean varias y distintas las infracciones cometidas. Ahora bien, una norma genérica que recoja el supuesto de concurrencia cuando se trate de infracciones de igual naturaleza no existe en el COT., de manera que lo que dice la Sala (no hay un vacío) no es verdad, hay un vacío de norma genérica, que en el Código Penal, sí se encuentra regulado y con un criterio político criminal: cuando las infracciones son de diversa naturaleza la rebaja es menor y cuando son de la misma naturaleza la rebaja es mayor, por una razón: en el segundo caso la resolución infractora una sola. No es lo mismo cometer varias infracciones cada una de las cuales requiere una resolución o decisión, que cometer varias infracciones producto de una misma decisión o de un único plan de actuación.

Si este es el criterio del legislador en materia penal, que es de aplicación supletoria en materia tributaria, no resulta para nada lógico pensar que el legislador tributario ha querido castigar con mayor rigor las infracciones de igual naturaleza que aquellas que lo son de distinta y que requieren de varias decisiones infractoras, cosa que ocurre cuando se aplica el artículo 101 del COT de la forma que la Sala ha decidido hacerlo Desde el punto de vista político criminal eso es una incoherencia, ya que es obvio que la sanción mes a mes viola los principios de legalidad tributaria, reserva legal, capacidad económica y contributiva, progresividad y no confiscatoriedad.

La Sala obvia analizar el requisito determinante que configura el vacío normativo. ¿Qué pasa cuando el hecho que viola una misma disposición varias veces es el producto de una sola resolución? El COT no tiene una norma que regule esta situación. La Sala hace una ficción que resulta muy arbitraria en materia sancionatoria, dice *que no puede considerarse que exista una única intencionalidad del contribuyente infractor*, que cada período mensual es autónomo, aislado uno del otro y genera sus propias consecuencias, dada la manera en que se verifica la temporalidad del hecho imponible en este tipo de impuesto.

Yo me pregunto ¿por qué no puede considerarse que exista una única intencionalidad del contribuyente infractor? En qué se basa esta afirmación que niega la realidad. En qué principio se fundamenta esta ficción que termina menoscabando los derechos de los contribuyentes y colocándolos en una situación más gravosa frente a la Ley. Si ha sido posible hacer esta ficción para aplicar las normas en perjuicio de los contribuyentes menoscabando normas básicas de interpretación ¿por qué no ha sido posible hacer una interpretación de principios que vaya más allá de lo exegético y ponga cierta lógica donde el legislador ha dejado un vacío?

¿Quiere decir entonces que en Venezuela la unidad de resolución desapareció del Derecho Penal Tributario? ¿La realidad se resuelve negándola? Si un criterio como ese fuese llevado a la materia penal tendríamos, por ejemplo, que interrumpir todos los delitos continuados el 31 de diciembre y comenzar a contarlos de nuevo el primero de enero.

En nuestro criterio los parámetros de los artículos 101 y 102 deben aplicarse para el primer ejercicio fiscal y después de este deben regirse por el artículo 99 del Código Penal a fin de moderar y racionalizar el incremento de la sanción. Recordemos que finalmente nosotros los consumidores finales de una manera u otra recibimos el impacto de estas arbitrariedades.

1 Doctora en Derecho, UCV; especialista en Ciencias Penales y Criminológicas, UCV; especialista en Derecho Tributario, UCV; profesora de Derecho Penal General, UCV; Investigadora de Derecho Penal Económico, Instituto de Ciencias Penales UCV.