



**UNIVERSIDAD CATOLICA DEL TACHIRA
VICERRECTORADO ACADEMICO
DECANATO DE INVESTIGACION Y POSTGRADO
DIRECCION DE POSTGRADO**

**POSIBLES TRANSGRESIONES A PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y
JUSTICIA TRIBUTARIA CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 107 DEL COT
VENEZOLANO (NORMA PENAL EN BLANCO)**

**Trabajo presentado como requisito para optar al título de
ESPECIALISTA EN GERENCIA TRIBUTARIA**

**Autor: Maria Alejandra Prato Meza
Tutor: Luis E. Quintero C.**

San Cristóbal, 04 de Mayo de 2011

APROBACION DEL TUTOR

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado presentado por la Licenciada Maria Alejandra Prato Meza, para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, cuyo título es Posibles Transgresiones a Principios de Legalidad y Justicia Tributaria contenidas en el Artículo 107 Del COT Venezolano (Norma Penal En Blanco), considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

En San Cristóbal, a los 04 días del mes de Mayo de 2011.

Luis E. Quintero Carrero
C. I. V-8.007.623

DEDICATORIA

A Dios y La Virgen de la Consolación, por ser mis guías espirituales y los que orientan mí camino para alcanzar las metas que me propongo.

A mis padres, Silenia y Nelson, por el apoyo incondicional que me brindan, por su comprensión y confianza mi logro es de ustedes porque ustedes me han enseñado a tomar el camino correcto de mi vida. Gracias, los amo.

A mi esposo Harold Joan; quien compartió este nuevo proyecto de mi vida conmigo brindándome amor, apoyo y comprensión. Te amo brujo.

A mis hermanas, Maria Auxiliadora y Silenia Coromoto por siempre motivarme a seguir adelante para ser ejemplo para ellas, las amo.

A mis familiares, tíos, primos; por estar siempre brindando una palabra de aliento.

A mis amigos de postgrado, por compartir cada clase, merienda, trabajo y siempre apoyarnos en cada actividad, que la amistad que se sembró perdure en el tiempo.

A Casa Charcutería Alemana, en especial al Lcdo. Jakob Wanner por el apoyo que me brindó durante la realización del postgrado.

Al Profesor Luis Quintero, por su incondicional orientación y asesoría para la elaboración del trabajo.

A todos los docentes, ya que ustedes siembran los surcos de la sabiduría y conocimientos en cada uno de nosotros.

ÍNDICE GENERAL

	PP
LISTA DE CUADROS	vi
RESUMEN.....	vii
INTRODUCCIÓN.....	08
CAPÍTULO.....	10
I EL PROBLEMA.....	10
Planteamiento del problema	10
Formulación del problema.	17
Objetivos de la investigación.....	17
Justificación	18
II MARCO TEÓRICO	20
Antecedentes	20
Bases teóricas	34
Código Orgánico Tributario	35
Las Normas penales en blanco.....	37
La técnica legislativa	46
La relación jurídica tributaria	48
Principios de la imposición	49
Derecho penal general	53
Bases legales.....	56
III MARCO METODOLÓGICO	61
Tipo De investigación.....	61

Diseño de investigación	61
Técnicas e Instrumentos de recolección de datos...	62
Procesamiento de datos	63
IV CONCLUSIONES	64
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	67
CURRICULUM VITAE	71

LISTA DE CUADROS

CUADRO		PP
1	Consideraciones para decidir sentencia a DIFREVENCA	25
2	Consideraciones para decidir sentencia a DIFREVENCA	29
3	Decisión sentencia a DIFREVENCA	30
4	Resoluciones recurridas sentencia a Fondo de Comercio Golfeados Carolay.....	32

UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADEMICO
DECANATO DE INVESTIGACION Y POSTGRADO
DIRECCION DE POSTGRADO

**Posibles Transgresiones a Principios de Legalidad y Justicia Tributaria
contenidas en el artículo 107 del COT venezolano (Norma penal en blanco)**

Autor: Prato, Maria
Asesor: Quintero, Luis
Año: 2011

RESUMEN

El COT es la norma rectora del Sistema Tributario en Venezuela, éste instrumento legal fue objeto de una reforma en el año 2001, la cual se produjo en atención a la Disposición Transitoria Quinta contenida en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela del año 1999, recomendando, hacerlo más estricto en el tratamiento del sistema sancionatorio; en los cambios originados la doctrina expone que existe una tendencia muy represiva a cargo de la Administración Tributaria, que podría desequilibrar la relación de igualdad reconocida en los Códigos anteriores. Las legislaciones deben establecerse de manera clara a fin de que sean de amplio entendimiento por los ciudadanos sometidas a ellas, ante esta realidad, el propósito de la investigación es analizar las posibles transgresiones a principios de legalidad y justicia tributaria contenidas en el artículo 107 del COT venezolano (norma penal en blanco), para tal efecto se especifican los siguientes objetivos: describir los principios de Legalidad y Justicia Tributaria, determinar las normas penales en blanco. Esta investigación se desarrolla como una investigación documental, se aplicó la técnica del análisis de contenido y el instrumento utilizado fue el informe; con la realización de la investigación se puede concluir que el sistema sancionatorio debe tipificar el incumplimiento de deberes formales, evasiones y defraudaciones fiscales de manera justa y racional quedando establecido en códigos, leyes y reglamentos; los cuales deben ser escritos, concretos, claros y estrictos de modo que a través del elemento restrictivo de la norma se consiga el cumplimiento voluntario de los deberes por parte del contribuyente y no como es el caso del Art. 107 COT redactado de forma abierta que atenta contra los Principios de Legalidad y Justicia Tributaria y al aplicarse negativamente provoca desconfianza en la norma siendo esta es la mejor forma de destruir la economía de un país.

Descriptores: COT, Norma Penal en Blanco, Principios de Imposición.

INTRODUCCIÓN

El Código Orgánico Tributario es la norma rectora del Sistema Tributario en Venezuela, éste instrumento legal fue objeto de una reforma en el año 2001, la cual se produjo en atención a la Disposición Transitoria Quinta contenida en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela del año 1999, la cual recomendó, entre otras cosas, hacerlo más estricto en el tratamiento del sistema sancionatorio. Es por ello que a partir del año 1999, la regulación de los ilícitos tributarios cobró especial vigencia en el país.

En esta reforma se produjeron muchos cambios, uno de los cambios más significativos se encuentra principalmente en el sistema sancionatorio, donde según la doctrina existe una tendencia muy represiva a cargo de la Administración Tributaria, que podría desequilibrar la relación de igualdad reconocida en los Códigos anteriores.

Entre las novedades que establece el Código Orgánico Tributario reformado, es que desarrolla, cada uno de los ilícitos tributarios junto con la sanción correspondiente. Sin embargo, el conjunto de sanciones no escapa de ciertas polémicas, pues algunas de éstas se presentan de manera imprecisa. Entre ellas, están las que se establecen bajo la figura de la “norma penal en blanco” cuya aplicación en algunos casos podría atentar contra principios constitucionales y legales establecidos a través del tiempo por la doctrina lo que va en contraposición con el verdadero espíritu para el cual fueron creadas estas normas, el cual es suplir eficientemente la rigidez propia de la ley formal en la regulación de las nuevas formas de criminalidad.

Estas controversias podrían viciar las actuaciones de la administración lo que podría repercutir inminentemente en violaciones a los derechos de los ciudadanos, al verse indefensos ante las actuaciones discrecionales de la administración.

Esta investigación está orientada al estudio de la reforma del Código Orgánico Tributario del año 2001, específicamente a la norma penal en blanco contenida en el sistema sancionatorio en él establecido, con el fin de determinar posibles transgresiones a los Principios de Legalidad Tributaria y Justicia Tributaria, lo que podría desvirtuar la razón de existencia de tales normas, y que perjudicaría a los ciudadanos y a la misma Administración Tributaria.

El estudio que se presenta a continuación está realizado y dividido en cuatro capítulos que enmarcan lo siguiente:

Capítulo I. en este capítulo se realiza una descripción del problema de estudio con inclusión de las interrogantes que se le darán respuesta en la investigación, su justificación y delimitación. Asimismo, aquí se plantea el objetivo general y los objetivos específicos, los cuales conforman el propósito de la investigación.

Capítulo II. en este capítulo se establece el marco teórico de la investigación, el cual contiene el basamento fundamental que permite fijar posición al tema en estudio. Está conformado por los antecedentes de la investigación, los cuales se constituyen por trabajos de otros autores sobre las unidades de análisis de la investigación; asimismo, contiene las bases teóricas, las cuales están constituidas por los supuestos establecidos por la doctrina con relación al tema y que fundamentan la investigación; y finalmente se encuentran las bases legales las cuales conforman el basamento jurídico empleado para el presente estudio.

Capítulo III. la metodología empleada para llevar a cabo la investigación es la metodología cualitativa, documental y descriptiva, utilizando la técnica del análisis de contenido y como instrumento el resumen.

Capítulo IV. en este capítulo se desarrolla el análisis e interpretación de la información que revelan el cumplimiento de los objetivos planteados en la misma.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del problema

Los Estados establecen los sistemas tributarios para sufragar el cumplimiento de los fines que le demandan el ejercicio de su actividad. Estos Sistemas Tributarios, en parte, se basan en leyes y éstas a su vez instituyen la forma y el procedimiento de llevar a cabo la imposición y el cobro de los tributos, y cualquier otro procedimiento que favorezca a bien su obtención.

Los sistemas tributarios se originan por la obligatoriedad que tienen los ciudadanos de coadyuvar a los gastos públicos, estos atienden a los principios fundamentales de progresividad, protección de las economías de los países, elevación del nivel de vida de la población, eficiencia en la recaudación y legalidad de los tributos, de allí la máxima de que, “no hay impuesto, sino esta establecido en ley” (Espinosa, 2001), siendo este último la vía más importante para concretar su creación.

Así pues, la ley es una de las vías para establecer el sistema tributario y además los procedimientos y acciones para exigir los tributos. En la ley se encuentran todos y cada uno de los elementos que lo conforman, entre los cuales está inminentemente el marco jurídico sancionatorio aplicable al sistema, que establecerá la forma de castigar todos aquellos actos contrarios a lo legalmente señalado y permitido por ésta.

Los sistemas sancionatorios de las naciones en el campo tributario deben configurarse de acuerdo a las características propias de cada país. Deben atender a las exigencias jurídicas actuales, sin pretender adoptar la legislación y técnicas administrativas de otros países, (Hernández, 2002), todo esto para lograr una mejor

adaptación de las normas a los actos punibles que se presenten en virtud de las particularidades propias de cada Estado. Estas normas sancionatorias son establecidas en los instrumentos legales que sirven para desarrollar principios fundamentales y constitucionales, siendo estos generalmente los Códigos Orgánicos (CRBV, 1999).

Sol, J (1999) señala:

América Latina posee un modelo de Código Orgánico Tributario específico denominado Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina OEA/BID, diseñado por la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Éste es un instrumento de alto valor científico, en él se codifican en forma sistemática y ordenada los principios generales del derecho tributario, incluyendo normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de estos. El modelo recoge la doctrina legal latinoamericana de derecho tributario que puede reunirse en una amplia consagración de los principios de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria. Así también el modelo afirma los principios jurídicos fundamentales que son esenciales para el fortalecimiento de los sistemas tributarios de los países de América Latina.

Venezuela por pertenecer a la América Latina posee un Código Orgánico Tributario que se acoge al Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina OEA/BID. La más reciente transformación legal de este instrumento se produjo en el año 2001, en virtud del cumplimiento de la Disposición Transitoria Quinta contenida en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, la cual señala que en el término no mayor de un año a partir de la entrada en vigencia de la mencionada Carta Magna la Asamblea Nacional dictaría una reforma del mencionado ordenamiento jurídico.

Corresponde a la ley establecer la pena y demás condiciones que sean necesarias para su aplicación. En materia de ilícitos tributarios, las disposiciones del Código Orgánico Tributario son aplicables a todos los ilícitos con excepción de los aduaneros. Sin embargo, a falta de disposiciones se aplicarán supletoriamente los principios referentes al Derecho Penal.

Así pues, el Código Orgánico Tributario vigente, presenta una serie de variaciones. Uno de los cambios más significativos se encuentra principalmente en el

sistema sancionatorio, según la doctrina existe una tendencia represiva a cargo de la Administración Tributaria, que desequilibra la relación de igualdad reconocida en los Códigos anteriores (Hernández, 2002). Esto quizás porque se olvida de alguna manera que entre la Administración Tributaria y los contribuyentes la relación es de igualdad y no de poder o subordinación y que si se pierde este equilibrio se violan los derechos constitucionales del ciudadano, (Hernández, 2002).

El Código Orgánico Tributario comprende dos capítulos referidos a las penas. El primero de ellos, regula las instituciones comunes fundamentales del Derecho Penal Tributario, estableciendo reglas para la aplicación de figuras tales como la concurrencia de personas en el hecho punible, la reincidencia, la aplicación supletoria de los principios de Derecho Penal común, entre otros. Por su parte, el Capítulo II, tipifica las diversas conductas en las cuales, puede violarse el ordenamiento jurídico en su aspecto fiscal, con las respectivas sanciones aplicables a cada supuesto materialmente exteriorizado.

El Código Orgánico Tributario reformado desarrolla, cada uno de los ilícitos tributarios junto con la sanción correspondiente. Sin embargo, el conjunto de sanciones no escapa de ciertas controversias, pues algunas se presentan de manera imprecisa. Entre ellas, están las que se establecen bajo la figura de la “norma penal en blanco” cuya aplicación en algunos casos podría atentar contra principios constitucionales y legales (Weffe, 2002), en contraposición con el verdadero espíritu para el cual fueron creadas, el cual es suplir eficientemente la rigidez propia de la ley formal en la regulación de las nuevas formas de criminalidad, en donde está determinada la sanción, pero el precepto a que se asocia esta consecuencia no está formulado más que como prohibición genérica, que deberá ser definida, por otra ley, pues es una materia de Reserva Legal.

Esta vulnerabilidad se presenta en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario, que forma parte integrante del Capítulo II, específicamente de la sección primera de los ilícitos formales. Estos están referidos a los incumplimientos de deberes formales, es decir, de obligaciones de hacer que el Código, las Leyes y Reglamentos imponen a los contribuyentes y responsables para el debido control

fiscal por parte de la Administración Tributaria (Sol, 2002). Así pues la referida norma establece que “el incumplimiento de cualquier otro deber formal, sin sanción específica, establecido en las leyes y demás normas de carácter tributario, será penado con multa de diez a cincuenta unidades tributarias (10 a 50 U.T.)”.

Esta remisión tan abierta sobrepasa la misión de las leyes penales en blanco, y podría ir en contra tanto del principio de Reserva Legal Penal Tributaria como del principio de Certeza de la norma punitiva, enmarcados ambos dentro de los principios de Justicia Tributaria como del principio de Legalidad Tributaria, además que podría igualar la valoración del daño social derivado del incumplimiento de un deber formal u otro, pudiendo ser que uno sea más leve que el otro y que en virtud de esta disposición queden penados de igual manera (Weffe, 2002).

Cabe señalar que esta norma se encuentra establecida en el Código Orgánico Tributario desde su entrada en vigencia en el año 1982, específicamente en su artículo 105, y se ha mantenido a través de las múltiples reformas que ha sido objeto, en la reforma del año 1992 estaba contenida en el artículo 115, en la reforma del año 1994 estaba establecida en el artículo 108, hasta la última de ellas en el año 2001, la cual es el objeto de estudio de la investigación.

Octavio (2002:21), al comentar acerca de la transformación legal del Código Orgánico Tributario de 2001, señala

(...) merecen destacarse, con carácter negativo, las amenazas sancionatorias incluidas en varias disposiciones, no obstante que en la sección correspondiente se sanciona el incumplimiento de cualquier deber formal a cargo de contribuyentes y responsables, lo cual revela la tendencia sancionatoria seguida en la preparación y aprobación de este Código.

Asimismo, esta situación se podría agravar cuando se pone en evidencia la sobrecarga de deberes formales que establece el ordenamiento fiscal venezolano, en donde el conocimiento, por parte del contribuyente, de la totalidad de deberes formales que tiene que cumplir en muchos casos se hace imposible (Weffe, 2002), lo que podría ocasionar que el problema vaya más allá, ya que la Administración Tributaria aplica sanciones con base al artículo 107 del Código Orgánico Tributario, que son impugnadas por el contribuyente, y que luego los tribunales ratifican su

invalidez desaplicando tal norma, además de las horas hombre y costos que se invierten en esto.

Y por otro lado, la falta expresa de remisión a una o más normas complementarias precisamente determinadas, ponen en tela de juicio la validez constitucional de esta norma, en virtud que la disposición complementaria es un requisito indispensable para que la norma penal en blanco cumpla su función. Es decir, que la conjunción de ambas deba describir el hecho mandado o prohibido de tal modo que, al conocerlas, un hombre común sepa precisamente lo que debe o no debe hacer para evitar la imposición de la pena, lo que trae como consecuencia que el tipo penal tributario resultante de la integración entre la ley penal en blanco y la norma complementaria debe ser exhaustivo.

Por tanto, la aplicación de la norma penal en blanco contenida en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario, pareciera estar violando el principio de Legalidad Tributaria orientado al Principio de Reserva Legal y el Debido Proceso los cuales están establecidos en el artículo 49, numeral 6 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 y que señala lo siguiente, “ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes”, consagrado como principio general del derecho punitivo, es decir, la reserva de ley para la tipificación de ilícitos y sanciones, resumida en el aforismo latino *nullum crimen, nulla poena sine prævia lege*.

Lo que deja sin efecto el establecimiento y aplicación de delitos y faltas que no estén establecidos en leyes preexistentes al momento de la comisión del hecho socialmente reprochable, y que en materia penal general, se encuentra consagrado en el artículo 1º del Código Penal (2005), según el cual “nadie podrá ser castigado por un hecho que no estuviere expresamente previsto como punible por la ley, ni con penas que ella no hubiere establecido previamente”.

Mientras que en materia penal tributaria se entiende aplicable la disposición antes mencionada por lo dispuesto en el primer aparte del artículo 79 del Código Orgánico Tributario, el cual remite, a falta de disposiciones especiales en materia de

ilícitos y sanciones, a los principios y normas de Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario. Todo esto por dejar a la norma en un campo genérico amplio que trasgrede el sentido de las normas punitivas, las cuales deben ser previas, estrictas y escritas.

Como es de la opinión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia del 21 de noviembre de 2001, contenida en Peña (2005:123), la cual señala:

En este mismo sentido observa esta Sala, que el Principio de la legalidad en materia sancionatoria, invocado por la parte accionante como lesionado, está estrechamente vinculado a otro principio reconocido como el de la tipicidad de los delitos, conforme al cual, no existe delito sin ley previa que lo consagre, es decir, que toda conducta que constituya un delito, así como las sanciones correspondientes deben estar previamente estipuladas en una disposición normativa, general y abstracta (desde el punto de vista formal) que los defina, pues se entiende que tales sanciones afectan o inciden de manera directa e individual sobre la esfera jurídica de los ciudadanos, por lo que este caso, no le estaría dado al legislador hacer remisiones “genéricas” para que, mediante un reglamento se establezcan delitos o sanciones relacionados con la ley de que se trate.

Y asimismo, por derivación de éste, se podría quebrantar el Principio de Certeza o Principio de Tipicidad Exhaustiva de la norma sancionatoria enmarcado también dentro del Principio de Legalidad y Justicia Tributaria, ya que éstos señalan que la norma no sólo debe ser previa, sino también cierta. El cual es una exigencia de seguridad jurídica, y persigue hacer operativa la conminación abstracta que subyace en toda norma sancionatoria, de manera que el administrado conozca el hecho sancionable y tenga oportunidad de evitarlo. Y entonces, mientras no exista remisión expresa que indique los actos objeto de sanción por esta norma, la seguridad jurídica se podría seguir quebrantando, al no existir leyes lo suficientemente claras que sirvan como exhortación a no cometer el ilícito y que establezcan con suficiente especificidad los elementos de la conducta prohibida, que permita a los individuos conocer anticipadamente las consecuencias de sus actos, y determinar los límites de su libertad de actuación.

Así pues, en virtud del carácter tan amplio de la norma penal en blanco contenida en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario y debido a la falta de remisión a otras normas específicas para tipificar de manera expresa los ilícitos a sancionar, ésta se podría considerar inconstitucional (Weffe, 2002). Ya que posiblemente viola en primer lugar el principio de Legalidad Tributaria orientado al Principio de Reserva Legal y el Debido Proceso y a su vez el Principio de Certeza o Principio de Tipicidad Exhaustiva de la norma sancionatoria enmarcado también dentro del Principio de Legalidad y Justicia Tributaria. Lo que podría ir en contra de la misma Carta Magna, y de las normas y principios fundamentales contenidos en el Código Penal Venezolano y en el propio Código Orgánico Tributario.

Esta problemática ha sido generada por el interés de ampliar las penas y la severidad de las sanciones en el nuevo Código Orgánico Tributario, en la búsqueda de un Sistema Tributario más represivo, así como por la redacción del Código Orgánico Tributario, norma rectora del mencionado sistema, de manera desventajosa para el contribuyente, con el propósito de obtener mayores ingresos para la nación.

Así mismo en la redacción del instrumento legal antes mencionado, se obviaron algunas recomendaciones provenientes de organismos especialistas en la materia, como la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y la Asociación Venezolana de Derecho Financiero, las cuales son de la opinión de que el mencionado ordenamiento jurídico posee un carácter totalmente represivo ante el contribuyente (ASOVEDEFI, 2001). En el mismo orden de ideas, la falta por parte de la Asamblea Nacional de sancionar las normas de remisión expresa de la ley penal en blanco contenida en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario, es la principal causa para que estas normas se consideren constitucionalmente inválidas.

Esto posiblemente perjudique al contribuyente, ya que éste tiene que acogerse a los lineamientos legales existentes, tal y como están establecidos, y si éstos últimos están definidos de manera subjetiva e imprecisa, y violando requerimientos obligatorios para su validez, siempre quedará la posibilidad de que surjan malas interpretaciones, y que al carácter punitivo y enmendador de estas normas no se le de el uso y propósito para el cual fueron concebidas por la ley, sino a un criterio muy

amplio ejercido por las administraciones tributarias encargadas de ejercer la función sancionadora del sistema.

Formulación del problema

Por esta razón se desprende el interés de realizar un estudio para ubicar las posibles debilidades que poseen las normas penales en blanco contenidas en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario reformado, por ello la necesidad de plantearse las siguientes interrogantes:

1. ¿Cuáles son las posibles transgresiones al principio de Legalidad Tributaria y Justicia Tributaria contenida en el Art. 107 del COT?
2. ¿Cuál es la descripción de las normas penales en blanco, como técnica legislativa dentro de la materia penal?
3. ¿Cuál es el alcance y justificación de la norma contenida en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario, bajo la figura de la norma penal en blanco?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General.

Analizar las posibles transgresiones a los Principios de Legalidad Tributaria y Justicia Tributaria de la norma penal en blanco contenida en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario Venezolano Vigente.

Objetivos Específicos.

1. Describir los principios de Legalidad Tributaria y Justicia Tributaria de las normas punitivas como preceptos rectores de la materia tributaria y penal.
2. Determinar las normas penales en blanco, como técnica legislativa dentro de la materia penal.
3. Estudiar el alcance el alcance y justificación de la norma contenida en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario, bajo la figura de la norma penal en blanco.

Justificación

Las legislaciones deben establecerse de manera clara a fin de que sean de amplio entendimiento por los ciudadanos sometidas a ellas, para que se cumplan los principios de seguridad jurídica y certeza.

Por la importancia de la materia sancionadora dentro del sistema tributario surge la siguiente investigación, la cual tiene como propósito dejar claro el problema existente en la redacción y aplicación de la norma penal en blanco contenida en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario Venezolano.

Para lograr este cometido es de hacer notar que se cuenta con gran cantidad de material bibliográfico que coadyuvarán al logro de los objetivos planteados, entre los cuales se encuentran: Weffe Carlos (2002), Hernández Richards Félix (2002) y Sol Jesús (1999), entre otros, que desarrollan ampliamente el tratamiento de la materia penal en el sistema de ilícitos en la última reforma del Código Orgánico Tributario Venezolano.

También es importante resaltar que para la realización de la investigación se cuenta con el aporte de las opiniones emanadas de los órganos especializados en la materia tributaria y penal los cuales han realizado importantes estudios sobre el caso para el mejoramiento de la aplicación de las mismas.

La siguiente investigación pretende demostrar posibles injusticias que presenta la norma penal en blanco establecida en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario Venezolano, en base a su contenido genérico y hasta ambiguo, utilizada para sancionar cualquier clase de incumplimiento así no este tipificado como tal en la ley.

Por otra parte es importante destacar que la siguiente investigación puede ser abordada a través del método científico, mediante un estudio descriptivo.

Y por último la realización de esta investigación es de gran importancia y conveniencia ya que permitirá fijar una posición frente a lo contenido en artículo 107 Código Orgánico Tributario y su aplicación, que se constituirá en un aporte sustancial en la materia tributaria y penal que servirá como antecedente para otros autores o tesis, así como también para enriquecer la información disponible en el estudio de este tema en el ámbito tributario y que permitirá hacer las recomendaciones pertinentes para el mejoramiento del sistema sancionatorio en materia tributaria y más específicamente en el uso de la norma penal en blanco como parte de éste.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación

El Código Orgánico Tributario y las normas penales en blanco han sido investigados previamente por diferentes autores, entre ellos Carpio, Borges y Ollarves y Castillejo y Mora, a través de sus trabajos de grado, los cuales servirán como antecedentes de la investigación. Dichos estudios van a servir de referencia para el desarrollo de este estudio, constituyendo de esta manera un basamento fundamental para la misma, dichos trabajos se presentan seguidamente.

El autor Carpio realizó una investigación en el año 1996 titulada “Estudio de los conceptos básicos referidos al COT y de los requisitos generales de los medios probatorios de la Defraudación con particular referencia al Resguardo Nacional”, aquí el referido autor señala que el Código Orgánico Tributario vigente desde 1982 y reformado parcialmente en 1992 y 1994 constituye un instrumento legal de extraordinaria importancia para la adopción de un patrón uniforme en la interpretación y aplicación de todos los tipos de tributos en el país. Este autor plantea que esta es una Ley marco de referencia obligatoria, tanto para los contribuyentes como para los funcionarios representantes del fisco nacional, dependencias e institutos oficiales, Estados y Municipios, aunque para estos dos últimos su aplicación sea supletoria, por ejemplo a su autonomía. Esta reforma de 1994 se mantuvo vigente hasta el año 2001. En este trabajo la metodología se basó en una investigación documental y aporta al trabajo de investigación la certeza de que el COT es la norma que rige los ilícitos tributarios en el país a través de los tiempos.

Asimismo, es importante destacar los trabajos de grado realizados por los autores Borges y Ollarves en el año 2002 y Castillejo y Mora en el año 2003, que aunque los mismos son trabajos especiales de grado a nivel de pregrado, su contenido está íntimamente relacionado con el objeto de estudio, por ello la importancia de reverenciarlos posteriormente.

Los autores Borges y Ollarves en el año 2002 llevaron a cabo una investigación titulada “Un análisis de los ilícitos formales y sus sanciones establecidas en el nuevo Código Orgánico Tributario Venezolano”, cuyo objetivo era la descripción de la parte sancionatoria de los ilícitos formales contenida en el Código Orgánico Tributario reformado en el 2001, la metodología fue una investigación documental; en este estudio las autoras dejaron claro que el Código Orgánico Tributario reformado en Octubre de 2001 lejos de convertirse en un marco jurídico tributario dirigido a promover la reactivación económica tan necesaria en el momento, constituye una reforma eminentemente represiva con propósitos recaudatorios a ultranza, para cubrir los gastos públicos dejando al margen el elemento económico como esencia misma de la tributación.

Asimismo, plantean la necesidad de llevar a cabo una revisión cuidadosa de este instrumento legal, a fin de corregir las indebidas tendencias fiscalistas, los errores y las deficiencias, así como para desarrollar nuevas disposiciones que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reduzca, en lo posible, la evasión de los tributos, para el mejor cumplimiento de las funciones del Estado. Y en donde se sugiere que la Administración Tributaria debe ir mas allá y basar su recaudación en la implementación de unas adecuadas políticas tributarias, acorde con la realidad económica y social que actualmente presenta el país y no en aumentar las sanciones por las faltas que comete el sujeto pasivo, llevando esto, a que dicho sujeto reincida, cada vez mas, en el incumplimiento de sus obligaciones, debido a que no contaría con los medios para extinguir su deuda para con la Administración.

Y por último, dejan entrever que la Administración Tributaria en su labor de aumentar los ingresos tributarios, ha faltado al principio constitucional de no confiscación a la propiedad privada, por cuanto al recaer unas sanciones tan elevadas

sobre el sujeto pasivo, por el incumplimiento de sus deberes formales, el mismo se vería afectado dentro de su economía y tendría que responder ante la administración con sus bienes. Es importante destacar, que en la investigación no se justifica la conducta ilícita del sujeto pasivo sólo se hace hincapié en esa relación jurídica tributaria que es primordial dentro de un adecuado sistema tributario. El aporte para el presente trabajo de investigación es en que se mantiene el concepto de que la Administración Tributaria aplica la norma de manera represiva atentando contra los derechos de los contribuyentes.

En el mismo orden de ideas, Castillejo y Mora realizaron una investigación en el año 2003 titulada “Análisis comparativo del Código Orgánico Tributario de 1994 con la reforma efectuada en el año 2001 y su incidencia en la aplicación de sanciones por ilícitos formales, cuyo objetivo era el estudio entre sí de estas normas jurídicas, y el tratamiento en ambos del aspecto sancionatorio sobre los ilícitos formales. Su marco metodológico se enmarco en una investigación bibliográfica, se concluyó que la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001 en comparación con el del año 1994 atenta contra los principios de justicia y equidad por la imposición de sanciones, además de vulnerar el derecho a la defensa de los contribuyentes, deshaciendo la relación de igualdad que mantenían los Códigos anteriores y careciendo de racionalidad algunos de los ilícitos y sanciones tipificadas en él. Asimismo, recomiendan realizar modificaciones al Código Orgánico Tributario de 2001 a fin de solucionar y aclarar las dudas de las que pueda ser objeto el procedimiento de cálculo de sanciones por ilícitos formales. La relación de este antecedente con la presente investigación es en aseverar en que deben tipificarse las sanciones por parte de el legislador para así evitar caer en la violación a los principios constitucionales tributarios.

Adicionalmente hacemos referencia a sentencias emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia en materia tributaria.

La primera de ellas, En fecha 20 de junio de 2008, este tribunal dió entrada al Recurso Contencioso Tributario interpuesto por el ciudadano, Harden Pauselino Rojas Márquez, venezolano, titular de la cédula de identidad N° V- 9.199.824, quien

actúa con el carácter de Director Administrativo de la Sociedad Mercantil Distribuidora Frehander de Venezuela C.A (DIFREVENCA), identificada con el Registro de Información Fiscal N° J-30027257-1, domiciliada en la calle 10, Barrio La Inmaculada N° 14-57 Edificio Difrevenca el Vigía, inscrito en el Registro de Mercantil Segundo del Estado Mérida, de fecha 16 de julio de 1992, bajo el Nro 50, tomo A-2, asistido por la abogada María del Carmen Bustamante Porras, contra el acto administrativo contenido en la Resolución de Imposición de Sanción Nro SNTA/INTI/GRTI/RLA/DF-SV-2797-2008-00191 de fecha 21 de mayo de 2008, emitida por la División de Fiscalización del Servicio de Administración Aduanera y Tributaria de la Región los Andes, (F46)...

HECHOS Y FUNDAMENTOS DEL RECURSO. El recurrente indicó su disconformidad con el acto contenido en la Resolución de Imposición de Sanción Nro SNTA/INTI/GRTI/RLA/DF-SV-2797-2008-00191 de fecha 21 de mayo de 2008, emitida por la División de Fiscalización del Servicio de Administración Aduanera y Tributaria de la Región los Andes a través de las siguientes defensas: Considera que de ser cierto los incumplimientos cometidos por su representada lo que procede es una sola multa, en virtud, de que se trata de un solo ilícito formal tributario, para lo cual, incurre la Administración Tributaria en un error de interpretación del artículo 102, numeral 2, segundo aparte del Código Orgánico Tributario. Alega, que el presente caso se trata de un solo ilícito tributario, ya que el numeral 2, no especifica que clase de libros y registros se deben llevar. Por otro lado expone que el acto administrativo se encuentra viciado de falso supuesto, y fundamenta el alegato con sentencia de la Sala Político Administrativa, para lo cual, concluye que las resolución recurrida se fundamenta en una situación de hecho y derecho que no ocurrió, por interpretar la administración tributaria que su representada había cometido dos infracciones, “cuando en realidad, mi representado no incurrió en ninguna infracción tributaria, ya que se evidencia del acta de recepción y verificación que en la misma no aparece el incumplimiento de ningún deber formal relacionado con el hecho de que el libro de ventas no cumpla con los requisitos y que el resumen del referido libro de

ventas del IVA no coincide con la declaración de pago del Impuesto”. En virtud de todo lo anterior, solicita se anule el acto administrativo tributario aquí impugnado...

RESOLUCION RECURRIDA. La Administración Tributaria, en virtud, del procedimiento de verificación practicado a la Sociedad Mercantil “Distribuidora Frehander de Venezuela C.A (DIFREVENCA)”, emitió Resolución de Imposición de Sanción N° SNAT-INTI-GRTI-RLA-DF-SV-2797-2008-00191, fundamentándose en los siguientes términos: QUE EL CONTRIBUYENTE PRESENTÓ EL LIBRO DE VENTAS DEL IVA, QUE NO CUMPLEN CON LOS REQUISITOS, en contravención a lo establecido en el artículo 56 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, y 70, 72, 76, 77 Y 78 de su reglamento, correspondiente al periodo comprendido entre 01/03/2008 y 31/03/2008, en consecuencia esta administración procede aplicar la sanción prevista en el artículo 102 Numeral 2 segundo aparte del Código Orgánico Tributario vigente por concepto de multa en la cantidad de 75 unidades tributarias equivalentes a tres mil cuatrocientos cincuenta bolívares (Bs. 3.450,00) por cuanto se trata de la tercera infracción de esta misma índole cometida por la contribuyente, tal como consta en Acta (s) Fiscal (es) levantadas como resultado de la (s) Providencia (s) Administrativa (s) Nro 2792 de fecha 01/06/2006. (Resaltado del tribunal) QUE EL CONTRIBUYENTE PRESENTÓ EL LIBRO DE VENTAS DE IVA CUYO RESUMEN NO COINCIDE CON LOS DATOS QUE INDICAN EN EL FORMULARIO DE LA DECLARACION Y PAGO, en contravención a lo establecido en el artículo 56 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, y 72 de su reglamento, correspondiente al periodo comprendido entre 01/03/2008 y 31/03/2008, en consecuencia esta administración tributaria procede aplicar la sanción prevista en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario vigente por concepto de multa en la cantidad de treinta (30) unidades tributarias equivalente a tres mil trescientos ochenta bolívares (Bs. 1.380,00), calculada en su termino medio, conforme a lo establecido en la mencionada norma, en concordancia a lo previsto en el articulo 37 del Código Penal, en virtud de no existir circunstancias atenuantes y/o agravantes que considerar en el presente caso...

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR. Vistos los términos en que fue emitido el acto administrativo recurrido, los argumentos y defensas expuestas por el recurrente, observa este despacho que la controversia se circunscribe a revisar si las sanciones impuestas por la Administración Tributaria a la Sociedad Mercantil Distribuidora Frehander de Venezuela C.A (DIFREVENCA), se encuentran ajustadas a derecho, y si procede en el presente caso se encuentra configurado el vicio de falso supuesto, el cual, para ello es preciso realizar las siguientes consideraciones: 5.1.- En cuanto a las sanciones aplicadas. Considera que de ser cierto los incumplimientos cometidos por su representada lo que procede es una sola multa, en virtud, de que se trata de un sólo ilícito formal Tributario, para lo cual, incurre la Administración Tributaria en un error de interpretación del artículo 102, numeral 2, segundo aparte del Código Orgánico Tributario. Asimismo, expone que el presente caso se trata de un solo ilícito tributario, ya que el numeral 2, no especifica que clase de libros y registros se deben llevar.

N°	Incumplimientos	Normas COT	Sanción
1	El contribuyente presentó libro de ventas del IVA que no cumple con los requisitos	102 #2 segundo aparte	75 UT
2	El contribuyente presentó el libro de ventas de IVA cuyo resumen no coincide con los datos que se indican en el formulario de la declaración y pago	107	15 UT (conurrencia)

(Elaboración propia)

Ahora bien, conforme se aprecia de las actas procesales que conforman el expediente administrativo inserto a los folios 60 al 146, producto de la verificación fiscal practicada a la Sociedad Mercantil se evidenció que ésta incumplió con los deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario, motivo por el cual,

impone multa, tal como se muestra a continuación: Tal como se observa en el cuadro que antecede la Administración Tributaria aplicó la sanción prevista en el artículo 102 y artículo 107 del Código Orgánico Tributario, para dichos incumplimientos. Pues bien, el primer incumplimiento se originó en virtud de la omisión del deber formal de transcribir en el libro de ventas el número de comprobante de retención, siendo este un requisito formal exigido por la Ley que regula el Impuesto al Valor Agregado, para lo cual procede sanción establecida en el artículo 102 del Código Orgánico Tributario, sin embargo, conforme se aprecia en la Resolución de Imposición de Sanción, la Administración Tributaria impuso multa, por la cantidad de 75 U.T, fundamentándose en que es la tercera infracción cometida por el contribuyente, según Providencia Administrativa No 2792 de fecha 01/06/2006, que dio origen al procedimiento de verificación detallado en el acta de recepción y verificación Nro 2006/2742/02, el cual corre inserta al folio 82, y donde se desprende que en efecto el recurrente ha sido objeto de una verificación previa, para lo cual, la Administración Tributaria detectó incumplimientos de deberes formales de la misma índole, es decir, en materia de Impuesto al valor específicamente por el incumplimiento del deber formal de llevar los libros de compras y ventas con omisión de los requisitos establecidos en la Ley. Ahora bien, a los efectos de la aplicación al caso de autos es necesario traer a la motiva de esta sentencia un hecho notorio judicial, como es que este tribunal en fecha 07 de febrero de 2007, emitió sentencia Nro 120-2007, donde se revisaron los actos administrativos recurridos que dieron origen a multas por los incumplimientos verificados en el procedimiento previo iniciado mediante providencia administrativa Nro 2792 de fecha 01/06/2006, en el cual, determinó la nulidad de dichos actos administrativos, por tal motivo, el ilícito formal que aquí se estudia, viene a ser la primera infracción de la misma índole cometida por el recurrente, de esta suerte, la multa aplicable es de veinticinco (25 U.T) y no de setenta y cinco 75 U.T, como lo pretende la Administración Tributaria, y así se decide. En cuanto al incumplimiento del deber formal “El contribuyente presentó el libro de ventas de IVA cuyo resumen no coincide con los datos que se indican en el formulario de la declaración y pago, la Administración Tributaria luego

de examinar el libro de ventas, observó irregularidades y determinó que existe diferencia entre la declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado, con la relación del libro de ventas tal y como se evidencia a los folios 44 y 48 al 50, de ahí que, es preciso traer a colación lo que establece el artículo 72 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado: Artículo 72: En los Libros de Compras y de Ventas, al final de cada mes, se hará un resumen del respectivo período de imposición, indicando el monto de la base imponible y del impuesto, ajustada con las adiciones y deducciones correspondientes; el débito y el crédito fiscal, así como, un resumen del monto de las ventas de bienes y prestaciones de servicios exentas, exoneradas y no sujetas al impuesto y del monto de las exportaciones de bienes y servicios. En el caso de operaciones gravadas con distintas alícuotas, deberán indicarse dichos bienes separadamente, agrupándose por cada una de las alícuotas. Estos resúmenes deberán coincidir con los datos que se indicarán en el formulario de declaración y pago, medios y sistemas autorizados por el Ministerio de Hacienda para la declaración y pago mensual del impuesto. (Subrayado del tribunal). Tal como lo indica el artículo previamente citado, es de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes realizar un resumen al final de cada mes, del respectivo período de imposición, donde se indique el monto de la base imponible y del Impuesto, el cual, deben coincidir con los datos que se indicarán en el formulario de declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado. Así pues, establecido lo anterior, no cabe duda que la exigencia por parte del legislador debe ser cumplida, cosa que en el presente caso no sucedió, por cuanto, de la comparación hecha por este despacho entre el resumen de ventas del mes de marzo 2008, con la declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a dicho periodo fiscal, se observó una diferencia en los montos registrados en la declaración, que efectivamente no coinciden con los montos registrados en el resumen de ventas, configurándose así un ilícito de deber formal, que trae como consecuencia multa. Ahora bien, tal como ya se indicó, en el presente caso, existe un incumplimiento de deber formal cometido por el recurrente, sin embargo, se observa que la administración ha incurrido una vez más en una errónea aplicación de la norma, al imponer multa de conformidad con el artículo 107 del

Código Orgánico Tributario (norma genérica), existiendo otra que es realmente correcta de acuerdo a la situación fáctica ocurrida en el caso concreto como lo es el artículo 103 del Código Orgánico Tributario a saber: Artículo 103: Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones: ...omisis... 3. Presentar otras declaraciones que contengan la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera del plazo. (Subrayado del tribunal). ...omisis... Quien incurra en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 3, 4 y 5 será sancionado con multa de cinco unidades tributarias (5 U.T.), la cual se incrementará en cinco unidades tributarias (5 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de veinticinco unidades tributarias (25 U.T.). Como bien puede observarse, la norma encuadra perfectamente con el ilícito formal arriba descrito, de ahí que, es preciso recalcar que en materia de sanciones el principio de legalidad debe ser respetado, pues, el recurrente en la declaración y pago, registró en forma incompleta el monto de las ventas, lo que originó a su vez disminución del monto de la alícuota, que se clasifica como un ilícito formal en materia de declaraciones y no de libros. Por las razones que anteceden, la multa que procede para el ilícito formal identificado como “El contribuyente presentó el libro de ventas de IVA cuyo resumen no coincide con los datos que se indican en el formulario de la declaración y pago” es de cinco (5 U.T), de conformidad a lo establecido en el artículo ut supra y el artículo 81 del Código Orgánico Tributario, y así se decide. 5.2. Sobre el vicio de falso supuesto. Resueltos los aspectos anteriores, cabe considerar que en el presente caso lo que hubo fue una errónea interpretación de la norma por parte de la Administración Tributaria, ya que los supuestos de hechos se encuentran configurados, es decir, los ilícitos se cometieron, pero se sancionó un ilícito con fundamento en un artículo que no correspondía para tal hecho, el cual, fue modificado por este despacho en los párrafos anteriores, de manera que, considera esta juzgadora que el alegado vicio de falso supuesto debe ser debidamente probado, cosa que no hizo el recurrente, razón por la cual, debe rechazarse, y así se decide. Por último, este tribunal juzga necesario destacar que en virtud de la violación por parte del recurrente de dos normas distintas establecidas en el Código Orgánico

Tributario, como lo son el artículo 102, numeral 2 y 103 numeral 3, que sancionan dos hechos distintos, no procede la aplicación de una sola sanción, ya que no se configura, el supuesto de un solo ilícito tributario, en este caso, aplica es el artículo 81 del Código Orgánico Tributario, debido a la concurrencia de ilícitos tributarios, y así se decide. En conclusión se resume el presente fallo de la siguiente manera:

1. Se anula la Resolución de Imposición de Sanción identificada con el número: Nro de resolución Incumplimientos SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/SV/2797/2008-00191. El contribuyente presentó libro de ventas del IVA que no cumple con los requisitos, el contribuyente presentó el libro de ventas de IVA cuyo resumen no coincide con los datos que se indican en el formulario de la declaración y pago.
2. Se ordena a la administración tributaria emitir planillas de liquidación

Incumplimientos	Cantidad	U.T. Total a pagar
El contribuyente presentó libro de ventas del IVA que no cumple con los requisitos	25	25 UT
El contribuyente presentó el libro de ventas de IVA cuyo resumen no coincide con los datos que se indican en el formulario de la declaración y pago	10	5 UT Concurrencia

(Elaboración propia)

En lo atinente a las costas procesales el artículo 327 del Código Orgánico Tributario señala: “Declarado totalmente sin lugar el recurso contencioso, o en los casos en que la Administración Tributaria intente el juicio ejecutivo, el tribunal procederá en la respectiva sentencia a condenar en costas al contribuyente o responsable, en un monto que no excederá del diez (10%) de la cuantía del recurso o de la acción que de lugar al juicio ejecutivo, según corresponda”...omissis. En consecuencia al ser el juicio contencioso declarado parcialmente con lugar, no puede haber condenatoria en costas...

DECISION. Por las razones precedentemente expuestas, ESTE TRIBUNAL SUPERIOR DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA REGION LOS ANDES EN NOMBRE DE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY SE DECLARA: 1. PARCIALMENTE CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario, interpuesto por el ciudadano, Harden Pauselino Rojas Márquez, venezolano, titular de la cédula de identidad N° V-9.199.824, quien actúa con el carácter de Director Administrativo de la Sociedad Mercantil Distribuidora Frehander de Venezuela C.A (DIFREVENCA), identificada con el Registro de Información Fiscal N°J-30027257-1, domiciliada en la calle 10, Barrio la Inmaculada N° 14-57 Edificio Difrevenca el Vigía, inscrito en el Registro de Mercantil Segundo del Estado Mérida, de fecha 16 de julio de 1992, bajo el Nro 50, tomo A-2, asistido por la abogada María del Carmen Bustamante Porras, contra el acto administrativo contenido en la Resolución de Imposición de Sanción Nro SNTA/INTI/GRTI/RLA/DF-SV-2797-2008-00191 de fecha 21 de mayo de 2008, emitida por la División de Fiscalización del Servicio de Administración Aduanera y Tributaria de la Región los Andes. 2. SE ANULA, la Resolución de Imposición de Sanción Nro SNTA/INTI/GRTI/RLA/DF-SV-2797-2008-00191 de fecha 21 de mayo de 2008, emitida por la División de Fiscalización del Servicio de Administración Aduanera y Tributaria de la Región los Andes, con sus respectivas planillas de liquidación. 3. SE ORDENA, a la Administración Tributaria emitir dos planillas de liquidación por concepto de multas por los incumplimientos de deberes formales que a continuación se mencionan:

Incumplimientos	Cantidad U.T.	Período fiscal
El contribuyente presentó libro de ventas del IVA que no cumple con los requisitos	25	01/03/2008 31/03/2008
El contribuyente presentó el libro de ventas de IVA cuyo resumen no coincide con los datos que se indican en el formulario de la declaración y pago	5	01/03/2008 31/03/2008

(Elaboración propia)

Otra sentencia que se tomo en cuenta para la siguiente investigación es, En fecha 06 de octubre de 2009, este tribunal dio entrada al Recurso Contencioso Tributario interpuesto por el ciudadano Domingo Méndez Monsalve, titular de la cédula N° V-9.231.220, quien actúa con el carácter de propietario del FONDO DE COMERCIO GOLFEADOS CAROLAY, inscrita en el Registro de Información Fiscal V-09231220-4, y Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Táchira, bajo el Nro 81, tomo 19-B, en fecha 28 de octubre de 2004, asistido por la abogada Blanca Esperanza Méndez Monsalve, contra las Resoluciones de Imposición de Sanción Nros GRTI/RLA/DF/1590/2009-01048 de fecha 13 de mayo de 2009 y Nro GRTI/RLA/DF/2545/2009-01064 de fecha 18 de mayo de 2009, emitidas por el Jefe de División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos Región los Andes, Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), (F 77)...

HECHOS Y FUNDAMENTOS DEL RECURSO... Tercero: Vicio de errada aplicación del derecho para sancionar el deber formal de exhibir el certificado del registro de información fiscal. Arguye que para el ilícito de no exhibir en un lugar visible de su oficina o establecimiento copia del certificado de registro de información fiscal aplica el artículo 104 del Código Orgánico Tributario y no el 107 ejusdem por ser una norma genérica, es decir, que procede sanción de 10 U.T y no de 30 U.T, por tratarse de la primera sanción de la misma índole...

RESOLUCIONES RECURRIDAS... La Administración Tributaria emitió Resoluciones de Imposición de Sanción Nros GRTI/RLA/DF/2545/2009-01064 y GRTI/RLA/DF/1590/2009-01048, fundamentándose en los siguientes términos: B) GRTI/RLA/DF/1590/2009-01048 del 13 de mayo de 2009

Incumplimientos	Artículo	Multa U.T.	Concurrencia
El contribuyente o responsable no exhibe en un lugar visible de su oficina o establecimiento copia del certificado de registro de información fiscal (RIF)	107	30	15

(Elaboración propia)

...CONSIDERACIONES PARA DECIDIR... Tercero: Vicio de errada aplicación del derecho para sancionar el deber formal de exhibir el certificado del registro de información fiscal. Arguye que para el ilícito de no exhibir en un lugar visible de su oficina o establecimiento copia del certificado de registro de información fiscal aplica el artículo 104 del Código Orgánico Tributario y no el 107 ejusdem por ser una norma genérica, es decir, que procede sanción de 10 U.T y no de 30 U.T, por tratarse de la primera sanción de la misma índole. Por otra parte, el representante legal de la república expone “no se trata de una obligación de exhibir a requerimiento, sino que por el contrario es una exhibición permanente de su RIF en un lugar visible de su oficina o establecimiento, y para mejor ilustración, es por ello que en las correspondientes Actas de Recepción y Verificación, y en el caso que nos ocupa, allí es donde se aparta la recepción, para darle cabida a la verificación de ciertos deberes formales de cumplimiento inmediato, cuando la funcionaria actuante registra en dicha acta “se encuentra exhibido en un lugar visible del establecimiento el certificado de inscripción en el Registro de Información Fiscal Si___ No_x_”,es por ello que nuestra defensa como representantes de la república, va en función a explicar a este Superior Tribunal, la ocupación del fiscal actuante durante el procedimiento de verificación, la cual es de OBSERVAR si el contribuyente cumple con este deber formal de exhibir permanentemente un documento en su establecimiento, tal es el caso del RIF o de las declaraciones de ISLR. Por lo tanto...siendo que el incumplimiento antes referido deviene de la aplicación del artículo 10 literal “b” de la providencia administrativa Nro 0073 del 06/02/2006, que dispone la creación y funcionamiento del Registro Único de Información Fiscal, la cual dentro de su

normativa no establece una sanción específica para este incumplimiento, es por lo que se aplicó correctamente el Artículo 107 del Código Orgánico Tributario, y con esa normativa sancionatoria solicitamos sea mantenida y confirmada en todas y cada una de sus partes en la sentencia definitiva. A tal efecto, considera necesario esta juzgadora citar lo que a la letra establecen los artículos objeto de discusión: PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA NRO 0073 ARTÍCULO 10. Sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes, reglamentos y demás formas de carácter tributario, los sujetos pasivos inscritos en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), tendrán la obligación de: ...omissis... a) Exhibir copia fotostática del Certificado de Registro en lugar visible de sus oficinas, sucursales o establecimientos. Artículo 104 Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria:...omissis... 4. No exhibir, ocultar o destruir carteles, señales y demás medios utilizados, exigidos o distribuidos por la Administración Tributaria. Quienes incurran en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 1 al 8 será sancionado con multa de diez unidades tributarias (10 U.T.), la cual se incrementará en diez unidades tributarias (10 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.). Además quienes incurran en los ilícitos descritos en los numerales 5, 6, 7 y 8, le será revocada la respectiva autorización. Art 107 El incumplimiento de cualquier otro deber formal sin sanción específica, establecido en las leyes y demás normas de carácter tributario, será penado con multa de diez a cincuenta unidades tributarias (10 a 50 U.T.).(subrayado del tribunal). Tal como se lee de la providencia administrativa 0073 es de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes exhibir copia fotostática del Certificado de Registro en lugar visible de su oficina, sucursal o establecimiento. El incumplimiento de dicho deber indudablemente acarrea sanción, pero es el caso que nos encontramos frente a dos artículos, el primero prevé condición de control (Art 104) y el segundo como bien puede observarse es genérico, es decir, se aplica en el caso de cualquier otro incumplimiento de deber formal sin sanción específica o la llamada norma penal en blanco, el cual, considera la Administración Tributaria es el artículo que debe utilizarse para el ilícito aquí estudiado. Ahora bien; el presente caso se circunscribe a

un incumplimiento de deber formal de exhibición y en razón a ello a juicio de quien aquí decide es preciso reiterar el criterio sostenido por este tribunal sobre que el ilícito verificado debe ser encuadrado dentro del supuesto de hecho previsto en el numeral 4 del artículo 104 del Código Orgánico Tributario que regula el control fiscal, y no como lo hizo la Gerencia Regional otorgándole al hecho una sanción que no le corresponde (artículo 107) incurriendo así en un error en la aplicación de la norma. En este orden de razonamientos procede este despacho a aplicar la norma que se considera pertinente a los efectos de cuantificar la sanción analizada, en el cual, establece sanción de 10 U.T, que de conformidad a el Artículo 81 del Código Orgánico Tributaria se reduce a la mitad, es decir, a 5 U.T, por lo tanto se anula la planilla de liquidación 0510012227001445 de fecha 17 de julio de 2009, y así se decide.

Estas sentencias aportan al trabajo de investigación una visión de la forma negativa en que se a estado aplicando la norma con respecto a las sanciones establecidas en el COT, en especial con el Artículo 107 al cual se le esta dando una interpretación errada estableciendo sanciones por un monto aleatorio cuando en realidad existen artículos que regulan el incumplimiento de estos deberes formales.

Bases Teóricas

De la misma forma, los autores Octavio, J (2002), Sol Gil, J (1999), Hernández, F (2002), Montilla Varela, A (2001), Weffe, C (2002); han investigado acerca del Código Orgánico Tributario, las Normas Penales en Blanco y las demás unidades de análisis del presente trabajo en el desarrollo de sus libros, estos trabajos servirán como antecedentes históricos de la investigación. Dichos estudios se presentan seguidamente.

Código Orgánico Tributario

El Código Orgánico Tributario, es el instrumento legal que contiene las normas que regulan el Sistema Tributario en Venezuela. Este recibe la denominación de Código porque sistematiza las normas relativas a una determinada materia y tiene rango de Ley Orgánica debido a que este sirve para desarrollar los derechos constitucionales y de marco normativo a otras Leyes de acuerdo al artículo 203 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, y en él están contenidas de forma ordenada y sistemática los principios y normas generales del Derecho Tributario que garantizan los derechos individuales y permiten una adecuada aplicación de la ley tributaria.

Este instrumento legal se fundamenta en el Modelo de Código Orgánico Tributario OEA/BID preparado por la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

Según Sol (1999) el Modelo de Código Orgánico Tributario OEA/BID fue el resultado de una lucha constante en las primeras, segundas y cuartas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en los años 1956,1958 y 1970 respectivamente, en donde se logró la autonomía del Derecho Tributario y la unificación y codificación de las normas que regulan los Principios Generales del Derecho Tributario en América Latina. Este modelo es considerado por todos los tributaristas de la región como un instrumento de alto valor científico en el sentido de codificar en forma sistemática y ordenada las premisas fundamentales del Derecho Tributario. Asimismo este modelo recoge amplia doctrina latinoamericana elaborada a lo largo de los años y en él se afirman los principios jurídicos fundamentales que son esenciales para el fortalecimiento de los Sistemas Tributarios de los países de América Latina, con miras a su desarrollo económico y social. Este modelo fue concluido en el año de 1967.

El mismo autor señala que en el año de 1977 y con motivo de un conjunto de reformas fiscales en Venezuela, el Ejecutivo Nacional presentó al Congreso Nacional el proyecto de Código Orgánico Tributario venezolano, fundamentado en el Modelo

de Código Orgánico Tributario OEA/BID. Así fue que tras constantes estudios, el primer Código Orgánico Tributario con rango de Ley orgánica se promulgó el 3 de agosto de 1982, con vigencia desde el 31 de enero de 1983, bajo el Imperio de la Constitución Nacional de 1961, esta norma se caracterizó por su alto valor en el estudio y desarrollo del Derecho Tributario venezolano debido a una meritoria labor desempeñada por la comisión redactora del mismo integrada por distinguidos especialistas en la materia, a su amplitud con los sectores económicos y a los valiosos aportes de destacados tributaristas latinoamericanos.

Este instrumento legal tuvo su primera reforma el 11 de septiembre de 1992, entrando en vigencia el 11 de diciembre del mismo año.

Según Ramírez (1993) esta reforma surge por la experiencia adquirida, en el área tributaria, por los legisladores del país y su fin es la armonización de la normativa tributaria, a las realidades económicas del país, así como también el de ser pieza fundamental en el cambio estructural de la reforma tributaria de Venezuela.

De acuerdo con Sol (1999) en el año de 1994 el Código Orgánico Tributario tuvo una nueva reforma contenida en el Decreto Ley N° 189 del 25 de mayo de 1994 dictado por el Presidente de la República en ejercicio de la Ley Habilitante del 14 de abril de 1994 vigente desde el 1 de julio del mismo año. Esta reforma reafirmó la seguridad jurídica de los contribuyentes, por cuanto en ella se recogen los principios fundamentales contenidos en la Carta Magna en materia tributaria, entre ellos el principio de legalidad, la protección del derecho a la defensa al contemplar los efectos suspensorios de los actos administrativos en materia tributaria con la interposición de los recursos administrativos y contenciosos tributarios, las facultades y limitaciones de la Administración Tributaria, así como el régimen sancionatorio y las normas de procedimientos administrativos y jurisdiccionales.

Siguiendo con la exposición y de acuerdo con Montilla (2001) el 17 de octubre de 2001, y en virtud del cumplimiento de un mandato constitucional, como lo es la disposición transitoria quinta, prevista en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 30 de diciembre de 1999 en donde se establece que a un año de la entrada en vigencia del texto, a la Asamblea Nacional le

correspondía haber aprobado un nuevo Código Orgánico Tributario, se aprueba la más reciente reforma del Código Orgánico Tributario.

Todo lo anterior muestra que esta reforma se realizó con el propósito de armonizar el conjunto de normas del sistema tributario y asegurar una mayor recaudación, adaptando los procedimientos, a las complejas y sofisticadas modalidades que presenta la realidad de la economía actual.

En contraposición a esto es importante acotar que Sol (2002:91) considera que:

La reforma en materia de ilícitos y sanciones muestra una tendencia restrictiva que rompe la relación de igualdad que mantenían los Códigos anteriores, careciendo de racionalidad entre el daño que puedan causar algunos de los ilícitos y las sanciones tipificadas... sanciones éstas que a nuestro juicio rompen con esa relación de igualdad y racionalidad, atentando contra los derechos fundamentales de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

Este autor nos confirma que esta reforma reprime los derechos de los contribuyentes por parte de la Administración Tributaria ya que no mantiene la racionalidad de las sanciones porque no las tipifica y por tanto rompe el esquema de la relación justa que debe existir entre las leyes, sujeto pasivo (contribuyentes), sujeto activo (Administración Tributaria).

Las Normas Penales en Blanco

Por otro lado y como parte integrante de la investigación se tienen las normas penales en blanco, las cuales surgen según Weffe (2002), como técnica de reenvío para la estructuración de tipos penales, con la finalidad de suplir eficientemente la rigidez propia de la ley formal en la regulación de las nuevas formas de criminalidad, tales como la llamada delincuencia de cuello blanco. En este sentido, esta técnica de tipificación punitiva se ha vuelto hartó común, especialmente en la materia tributaria. Sin embargo, a pesar de sus evidentes ventajas, el reenvío normativo en materia penal tributaria enfrenta evidentes dificultades, como lo son su adecuación con el principio de reserva legal punitiva, el principio de retroactividad de la norma penal más

benigna al reo y el problema no menos importante del conocimiento de la norma penal, a los efectos de la configuración del dolo necesario para que haya culpabilidad en la realización del hecho ilícito tributario.

Asimismo, según Weffe (2002), fue Karl Binding quién, por primera vez, esbozó el concepto de leyes penales en blanco o de leyes abiertas, definiéndolas como aquellas leyes penales en las que está determinada la sanción, pero el precepto a que se asocia esta consecuencia no está formulado más que como prohibición genérica, que deberá ser definida por un reglamento o por una orden de la autoridad, incluso por una ley presente o futura.

Además señala Weffe (2002:344), que:

La ley penal en blanco es, por definición, un tipo punitivo incompleto, cuyo complemento vendrá dado por una disposición distinta, ley material, que puede estar contenida en una ley formal o en un acto administrativo de efectos generales; así para nosotros la ley penal en blanco será el dispositivo penal especial, (tipificador de hechos punibles) que, para la completa determinación del tipo o de la pena aplicable al delito debe recurrir a otro dispositivo, de cuya integración surgirá una norma penal completa que debe adecuarse a todas las exigencias derivadas del principio de reserva legal en materia punitiva.

En adición a esto el mismo autor comenta que la necesidad de tipos penales en blanco viene dada, por el creciente dinamismo y complejidad de los campos de actividad humana que deben ser regulados penalmente, a lo cual se aúna la tradicional lentitud del Poder Legislativo y la dificultad técnica que para éste entraña, aún trabajando con la celeridad necesaria, la adecuada normativización penal en tales disciplinas.

Características de las normas penales en blanco

El mismo autor señala que las normas penales en blanco se caracterizan por:

1. Ser únicamente leyes tipificadoras de delitos o faltas, lo cual excluye del campo de tal técnica normativa las normas de la parte general y aquellas de la parte especial que no se dirijan, directamente, a la consagración de conductas como ilícitas. En efecto,

las normas penales que no establecen hechos punibles son, por su naturaleza, carácter y finalidad, ontológicamente distintas a las normas que tipifican delitos, lo cual justifica su exclusión.

2. La Ley penal en blanco lo es en blanco sólo en la medida en la que ésta confía a otra norma jurídica la determinación de la conducta punible o de su resultado.

3. Utilizar como técnica para el diseño del tipo punitivo, al reenvío, pudiendo ser éste expreso o tácito. En efecto, la ley penal en blanco, para ser catalogada como tal, supone que ésta remita al interprete a una norma distinta, sea ésta de naturaleza penal o extrapenal, esté o no contenida en la misma ley, venga o no de la misma autoridad.

4. Y por ultimo, en observancia al Principio de Reserva Legal, resulta fundamental que de la integración completa entre la norma penal en blanco y la norma de complemento salga como resultado una norma penal completa, a la que le puedan ser plenamente aplicables los principios propios del Derecho penal, y muy especialmente las exigencias del Principio de Reserva Legal Punitiva.

Podemos concluir que las normas penales en blanco se dirigen específicamente a conductas ilegales, estas confían a otra norma jurídica la determinación del castigo o pena ya que para que tome esta imagen debe hacer referencia a una norma diferente ya sea penal o extrapenal; de modo que al unir estas de cómo resultado una norma penal completa que conserve y aplique los principios penales.

Clasificación de las normas penales en blanco

Asimismo, este autor comenta que las normas penales en blanco pueden clasificarse en función de la ubicación formal de la norma de complemento, según un criterio bipartito o tripartito.

Una clasificación bipartita divide a las leyes penales en blanco en propias e impropias. En donde las leyes penales en blanco propias son las que confían la complementación del precepto a una instancia legislativa de inferior jerarquía, como puede serlo una disposición reglamentaria e incluso un acto emanado de la

Administración Tributaria, mientras que las leyes penales en blanco impropias serán, en todo caso e independientemente de si este precepto complementario las que están en el mismo o distinto cuerpo legal, aquellas cuyo precepto es complementado por la disposición emanada del mismo órgano legislativo.

La clasificación tripartita clasifica a las normas penales en blanco de la siguiente forma:

1. Aquellas cuya norma de complemento se halla en la misma ley;
2. Aquellas que se complementan por otras leyes emanadas de la misma instancia legislativa, y;
3. Las leyes penales en blanco *stricto sensu*, que son las complementadas por disposiciones emanadas de instancias normativas inferiores.

Y por otro lado un tercer criterio de clasificación es el que distingue entre leyes penales en blanco en sentido estricto y las leyes penales en blanco al revés. En las primeras, la conducta punible, o alguna de sus partes, queda para la fijación de la norma de reenvío; mientras que, por su parte, las segundas confían al reenvío la fijación de las penas (Weffe, 2002).

Constitucionalidad de las normas penales en blanco

La validez constitucional de las leyes penales en blanco según Weffe 2002, pasa por la adecuación del reenvío normativo en materia penal tributaria al Principio de Reserva Legal en materia punitiva, y a las tres vertientes del mencionado principio.

La ley penal para tener validez como tal, debe ser previa al hecho que pretende ser sancionado en virtud de su mandato. Así, podrá la ley penal cumplir con su función preventiva y motivadora, conminando al potencial sujeto agente del delito, por medio de la advertencia contenida en el tipo penal, a abstenerse de desplegar la conducta en éste a fin de no hacerse acreedor de la consecuencia jurídica, pena, que ésta prevé para su acaecimiento, para resguardar el principio de certeza de las normas punitivas.

Asimismo, la ley penal, para tener validez, debe ser estricta, es decir, la determinación clara y precisa de los elementos que componen la conducta a punición, sin imprecisiones que pueden afectar la función motivadora de la ley penal o vaguedades en algunos casos o en integraciones analógicas de las normas en otros.

Y finalmente, para que la ley penal tenga validez debe ser escrita, esto contiene la exigencia de que la norma penal emane del órgano representativo del poder popular el cual tenga la tarea de legislar y dictar las normas bajo las cuales están sometidos los ciudadanos, ya que no pueden haber delitos ni penas que no sean previamente consentidas por el pueblo.

En vista de lo anteriormente comentado, la doctrina se divide entre quienes aceptan y quienes niegan la validez constitucional de las leyes penales en blanco. Las posiciones contrarias a los tipos penales en blanco se basan, principalmente, en las objeciones anotadas respecto de la vigencia del *nullum crime, nulla poena sine lege*. Es decir, que el principal reparo tiene como fundamento la exigencia de la ley escrita y, como consecuencia, las de la ley cierta y previa; ya que la certeza de la ley penal en blanco y el carácter previo de la ley están ciertamente influenciados por la fuente de origen de la norma complementaria.

Por otro lado, existe otra parte de la doctrina que apoya la aplicación del reenvío en materia punitiva, partiendo de la integración de la norma de complemento al tipo penal en blanco, proceso del cual resultará una norma penal completa que deberá ser sometida al control de constitucionalidad para determinar su validez. Así, toda norma penal en blanco será válida en la medida en que la norma completa que emane de la integración entre ley penal en blanco y norma complementaria cumpla con las exigencias derivadas del principio de reserva legal punitiva, para lo cual ambas normas, la penal en blanco y la complementaria deben cumplir con ciertos requisitos, que garantiza el carácter previo, escrito y estricto de la ley penal resultante y, en consecuencia, su adecuación a la reserva legal y como garantía de la seguridad jurídica de los ciudadanos.

Requisitos de Validez de las normas penales en blanco

Según el mismo autor las normas penales en blanco así como su norma de complemento deben cumplir con ciertos requisitos necesarios para adecuar su formulación a los imperativos derivados de la legalidad en la materia penal, sin los cuales estarán irremisiblemente viciadas de inconstitucionalidad. En primer lugar, la norma penal en blanco debe, para ser constitucionalmente válida, describir la conducta sancionada. Para cumplir con esta exigencia, comúnmente la ley penal en blanco utiliza un verbo, que al indicar la acción señala cual es el hacer del sujeto que motiva la represión penal, más deja en la norma complementaria la fijación de las condiciones en las que tal hacer puede resultar punible. En este sentido la ley en blanco tiene que describir la acción u omisión de tal manera que ella, por sí misma, esté en condiciones de cumplir con la función de un tipo de garantía *nullum crimen, nulla poena sine lege previa et stricta* y, además, de informar sobre la naturaleza del bien jurídico que este tipo, una vez completo, está destinado a proteger.

Es igualmente importante que la norma penal en blanco fije, expresamente, los elementos subjetivos que corresponden a la naturaleza del tipo y precisan su contenido de injusto. La norma penal en blanco debe fijar, por sí sola y sin dejar lugar a la norma de complemento para que cumpla esta tarea, las modalidades en las que la voluntad criminal debe manifestarse para que sea susceptible de punibilidad, esto es, el dolo y la culpa. En efecto, a la ley penal en blanco le corresponde determinar el dolo y la culpa, así como los elementos subjetivos calificantes del tipo distintos del dolo, cuya concurrencia decidirá sobre el carácter injusto de la conducta típica, esto es, lo que tradicionalmente se conoce como elementos subjetivos del tipo legal.

Otro requisito se tiene que la ley penal en blanco debe fijar indubitablemente, la pena correspondiente al hecho. Ya que si bien la norma de complemento puede fijar los elementos determinantes de la conducta punible o de su resultado, la pena es campo estrictamente reservado al arbitrio del Legislativo.

Finalmente, la norma penal en blanco debe determinar el reenvío, por medio de la remisión a una o más normas complementarias precisamente determinadas, y no a una reglamentación completa de extensión variable.

Por otro lado y siguiendo con los antecedentes históricos que sustentan esta investigación se tiene a De La Mata (2000) que expresa que la norma penal en blanco no contiene una delimitación cerrada del supuesto de hecho típico, sino que representa una norma incompleta de contenido preceptivo que ha de ser llenado por otra instancia legislativa o reglamentaria. Esta expresión puede entenderse en sentido amplio, abarcando a toda norma en la que exista una remisión a otro precepto, aun cuando sea de igual rango. Las principales objeciones, sin embargo, se plantean respecto a la norma en blanco en sentido estricto, en que la determinación de la conducta antinormativa queda encomendada a una disposición de rango inferior a la ley penal. Como señala Bacigalupo (1994):

Las opiniones se dividen en torno a si el concepto de ley penal en blanco puede alcanzar a todos los supuestos en que el legislador recurre a la técnica de la remisión. Sin embargo, ello no parece tener especial trascendencia práctica, pues ninguno de los autores que toman parte en la discusión extrae de la ampliación del concepto de ley en blanco ninguna consecuencia que esté vinculada con tal discusión. El problema estará en los preceptos que se remiten a normas de rango inferior, por la quiebra que puede producirse del principio de legalidad en sus diversos aspectos. (Sin Pág.)

El mismo autor también señala que las leyes penales en blanco, en sentido amplio o estricto, despiertan objeciones en relación con otro aspecto del principio de legalidad, el que se refiere a su dimensión de garantía de la seguridad jurídica. En relación con el mandato de determinación se ha alegado que las normas que no contienen la descripción completa del presupuesto de hecho dificultan la certeza de la norma y, con ello, el conocimiento de la prohibición por parte de sus destinatarios.

La norma penal en blanco presenta, ventajas e inconvenientes. Entre las ventajas destacan su mayor flexibilidad y agilidad en orden a la adaptación del Derecho Penal a los cambios de la realidad social, y a la vez, una mayor estabilidad y continuidad a tal rama jurídica. Sin embargo, esta técnica también presenta ciertos

inconvenientes relevantes. El más destacable se podría referir al hecho de que no se le diera la remisión necesaria y vital para el cumplimiento de su función sancionatoria.

Existen distintas posiciones doctrinales para el empleo de la norma penal en blanco. Para alguna parte de la doctrina esta técnica es seriamente objetable, en virtud de que:

1. Contiene una grave inobservancia de las exigencias de seguridad y certeza jurídica que han de presidir la tipificación de la leyes penales;
2. Se plantea como inadmisibles que las normas completadoras del vacío, sean generalmente de rango inferior;
3. Esta práctica excluye las posibilidades motivadoras de la norma penal, genera problemas en la relación Derecho Penal – Derecho Administrativo y parece llevar a pensar que, más que castigar la lesión del medio ambiente, se responde a la desobediencia a una decisión de la Administración;
4. Teniendo en cuenta la habitual abundancia, y a menudo confusión, de la normativa administrativa al respecto, puede no responder a los ideales de claridad y de tipificación de las conductas más gravemente lesivas o peligrosas para los bienes jurídicos, que corresponderían al Derecho Penal.
5. De esta forma se concede al principio de legalidad una flexibilidad incompatible con la esencia del mismo, generando inseguridad jurídica para el ciudadano, ya que su conducta será punible o no punible dependiendo de la voluntad cambiante del ejecutivo.

Por otro lado existe otra parte de la doctrina que presenta argumentos a favor del uso de esta técnica normativa, en virtud de que:

1. Es perfectamente admisible el empleo de esta técnica siempre que sean observadas las reglas generales en materia de ley penal en blanco, esto es, que se trate de un mero complemento técnico y ejecutivo de la ley penal. Tesis de la admisibilidad;
2. Aunque por un lado se pueda rozar el principio de legalidad, por otro las leyes penales en blanco son convenientes, sobre todo en hipótesis como las que plantea el

medio ambiente, en las que existen innumerables opciones legales, imposibles de detallar en el texto codificado. Tesis de la Conveniencia;

3. La remisión a la norma administrativa “reglamento” sólo servirá para precisar los contornos específicos, lo que jamás podría hacerse por la ley, la técnica legislativa es adecuada, pues de otro modo la tipificación carecería de determinación y se prestaría a arbitrariedades. Tesis de la Adecuación;

4. Hace hincapié la doctrina en la necesidad de utilizar esta técnica en el marco de referencia, atendiendo que ella parece imprescindible. Así, la referida remisión normativa, obligada en este caso, estaría encaminada a que el Código Penal se pronunciara sobre los aspectos principales y esenciales, dejando a otras normas la completación de los aspectos no determinantes. Tesis de la inevitabilidad.

Es por todo esto que las normas penales en blanco son normas que se remiten a una norma distinta. Sin embargo, el problema surge cuando tal remisión no existe o es a una norma de rango inferior al de la propia ley penal, pudiendo de estar forma quedar infringida la reserva de ley. Para solventar esto en alguna forma, se admite la colaboración reglamentaria, pero estableciendo límites, exigiéndose que en la ley queden suficientemente determinados los elementos esenciales de la conducta, de forma que sólo sean infracciones las acciones y omisiones subsumibles en la norma con rango de ley.

Las normas penales en blanco han estado contenidas en el Código Orgánico Tributario, desde que éste entró en vigencia en 1983, sin embargo no siempre han servido para el fin para el cual fueron creadas ya que nunca se les ha dado el tratamiento necesario para su uso adecuado, todo esto en virtud de la falta de la ley de remisión necesaria para que la norma penal en blanco cumpla su función dentro de la materia sancionatoria.

Basándose en los autores antes señalados se presume la existencia de ciertas deficiencias en la norma penal en blanco contenida en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario reformado en Octubre de 2001, ya que ellos sustentan que deben existir una serie de requisitos para que este método dentro de la materia sancionatoria sea válido, requisitos éstos que en su mayoría no se cumplen en la normativa actual.

Sol (2002) comenta que las normas tributarias que establezcan sanciones por incumplimientos de deberes formales deben tipificarse atendiendo primordialmente a los elementos que exteriorizan la conducta del sujeto infractor, esto por cuanto el incumplimiento de los deberes de hacer que impone el propio Código, las leyes y reglamentos, no constituyen por sí solo evasión o defraudación fiscal ni mucho menos contravención, razón por la cual debe imperar la racionalidad en las penas pecuniarias que impongan a quienes voluntariamente no cumplan con estos deberes formales, pues su objetivo no puede ser represivo sino mas bien lograr a través del elemento coercitivo de la norma jurídica el cumplimiento voluntario de estas obligaciones.

La Técnica Legislativa

Para López (2000) la técnica legislativa es “la actividad encaminada a construir un ordenamiento jurídico bien estructurado en sus principios e integrado por normas correctamente formuladas”. El interés por la misma refleja la preocupación que se tiene hoy por mejorar un mundo jurídico complejo en el que proliferan el número y especialización de sus fuentes normativas haciendo peligrar, entre otras cosas, el principio de seguridad jurídica. Es importante aplicar correctamente las reglas de la técnica legislativa al elaborar las leyes, ya que de éstas derivará no sólo su pronta aprobación, sino que su cumplimiento y aplicación serán siempre bien acatados por los destinatarios. El objeto de la técnica legislativa es el de mejorar la calidad de las normas. Aun cuando se tenga toda la preparación especializada y la práctica en el ámbito de cualquier materia, no debe dejarse de lado el manejo de los elementos técnicos para el diseño del anteproyecto correspondiente.

La técnica legislativa consiste en un conjunto de medios y de procedimientos más o menos artificiales destinados a hacer práctica y eficaz la norma jurídica en el medio social a que se la destina. La técnica convierte el contenido y los propósitos del derecho en palabras, frases y normas a las cuales da una arquitectura sistemática. Es la diferencia que existe entre la idea y su realización, entre el fondo y la forma. El estudio científico y la política sólo dan la materia prima de la norma “la técnica la

moldea, la adapta y la transforma para lograr la realización práctica de esos propósitos”.

El legislador tiene la obligación de mejorar y de readaptar las leyes, puesto que éstas deben someterse a las exigencias de adecuación, necesidad, proporcionalidad, claridad y exigibilidad, y en cuanto una ley determina defectuosamente los supuestos de hecho y establece precisiones defectuosas, reconocibles ex ante o a posteriori, está fallando en su esencia, en su finalidad, pierde su razón de existir frente a la regulación que pretende, deviene inapropiada y “no es susceptible ni digna de constreñir derechos”.

El concepto de técnica legislativa generalmente es abordado de forma imprecisa porque no se analiza el proceso de creación normativa con sus diversos componentes y con ello se pierde claridad y precisión. En consecuencia, es conveniente tratar de desmenuzar el fenómeno jurídico de creación normativa, así se acerca la investigación al contenido del objeto a tratar. En un primer momento, el conocimiento puede servir para distinguir dos ámbitos a saber: el técnico y el político.

Es evidente que la iniciativa, la discusión, la aprobación y la publicación de una norma jurídica tienen un carácter político y uno técnico. Habrá que reconocer que en ocasiones no es sencillo distinguir entre lo político y lo técnico. Por ejemplo, la claridad con la que se redacta una norma es de carácter técnico, sin embargo aprobar una norma con redacción oscura con el propósito de no hacerla aplicable implica que lo técnico sea a la vez político. Bajo la distinción entre lo político y lo técnico podemos señalar lo siguiente:

1. Lo estrictamente político contiene las posiciones ideológicas de los partidos políticos y grupos de interés.

2. Lo técnico se refiere a las características formales que debe tener un texto normativo, como son: el uso del lenguaje, su estructura lógica, brevedad, claridad; y la inserción armónica dentro del sistema jurídico, es decir, de su cumplimiento con las reglas de reconocimiento (constitucionalidad y legalidad).

El mismo autor presenta algunos contenidos del concepto de técnica legislativa, entre ellos se tienen los siguientes:

1. Para Sáinz Moreno la técnica legislativa consiste en el arte de redactar los preceptos jurídicos de forma bien estructurada, que cumpla con el principio de seguridad jurídica y los principios generales de derecho.

2. En tanto que para Bulygin, Atienza y Aguiló Regla, la técnica legislativa constituye el conjunto de recursos y procedimientos para elaborar un proyecto de norma jurídica, bajo los siguientes pasos: primero, la justificación o exposición de motivos de la norma y, segundo, la redacción del contenido material de manera clara, breve, sencilla y accesible a los sujetos a los que está destinada. Al señalar que la técnica legislativa es un instrumento para la creación normativa, nos referimos a la inserción armónica de nuevos ordenamientos y que toma en cuenta el ámbito de validez:

a. Territorial o espacial: se refiere a la distribución de competencias, según la forma de Estado que se adopte; federal, unitaria, regional o confederada.

b. Temporal: abarca la entrada en vigor, la modificación, la abrogación o derogación de una norma.

c. Material: aquí es necesario que se considere el objeto de la norma. Para aclarar este supuesto, se puede señalar que la materia puede ser fiscal, penal, civil mercantil, electoral, entre otras. Por todo lo anterior, la técnica legislativa no es sólo un instrumento del Poder Legislativo, también puede ser útil para que el Poder Ejecutivo y el propio Poder Judicial creen adecuadamente normas jurídicas.

Cabe señalar que la técnica legislativa puede o no coincidir con la parte de los valores de la axiología jurídica porque pueden darse en el uso del método y reglas para legislar intereses que no atiendan necesariamente a la justicia ni a la equidad, pero que sean claras, concretas, sencillas y accesibles al conocimiento de la población y cumplan con los requisitos de reconocimiento del sistema legal al que pertenecen.

La Relación Jurídico Tributaria

Según Villegas (1980) la relación jurídico tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entable entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión

de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que esta obligado a la prestación. Tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado y las diferencias que surgen de su objeto (la prestación que un sujeto pretende del otro) y que es el tributo. De modo que surgen relaciones sociales que deben ser disciplinadas por normas jurídicas, las cuales indicarán el deber ser. Así bien al, si la vinculación entre plurales sujetos significa la facultad concedida a un sujeto para exigir determinado comportamiento de otro, tal vinculación la cual necesariamente será normada es una relación jurídica.

Indica el mismo autor que la relación Jurídica Tributaria principal se puede definir en un doble sentido. En primer lugar como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante y una consecuencia jurídica. Y en segundo lugar como una vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la Ley designe, como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante, es decir la realización o configuración del hecho imponible.

Dentro de la definición de la relación Jurídico Tributaria se observan dos partes perfectamente diferenciadas, el supuesto hipotético que cumplido en la realidad torna normalmente aplicable al mandato del pago tributario contenido en la norma. Y además el mencionado mandato de pago tributario, conectado al hecho imponible como consecuencia jurídica de su realización o configuración y que constituye el objetivo para el cual la norma fue dictada.

Principios de la Imposición

Los principios de Imposición son aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración. Son aquellos que sientan las bases en las cuales se deben basar los sistemas tributarios para realizar sus actos. Entre ellos podemos considerar:

Principio de Legalidad

Según Espinosa (2001) este principio señala que todos los elementos de un impuesto deben estar contemplados en una ley, aquí se recoge y aplica el aforismo que indica “No hay impuesto, sino está establecido en ley”.

Sólo a la ley corresponde la creación de los tributos y la definición de todos y cada uno de los elementos estructurales del mismo. Esta es la conquista más grande del Derecho Tributario frente a cualquier intento del Estado de usar el poder exactor como instrumento de gobierno, Fraga (2006).

El principio de reserva legal tributaria es un principio básico del Estado de Derecho, que tiene su origen primigenio en el principio de la legalidad General. En Venezuela el principio de la legalidad general es formulado por el artículo 137 de la Constitución, de acuerdo con el cual: “Esta Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos del Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen”. Por su parte, el artículo 317 de la Constitución establece el principio de la reserva legal tributaria al disponer que no podrán cobrar impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes, Fraga (2006).

El principio de legalidad tributaria tiene dos vertientes claramente diferenciadas. De un lado está el principio de la legalidad propiamente dicho que implica el sometimiento de las Administraciones tributarias a la Ley en su sentido más amplio. Las Administraciones Tributarias no tienen poderes inherentes, sino única y exclusivamente aquellos que la ley les otorga de manera expresa y los que necesariamente se derivan de éstos, es decir, que las Administraciones sólo pueden hacer lo que la ley les permite y dentro de los límites prefijados por ésta. La otra vertiente de la legalidad implica que sólo el legislador puede crear el tributo y todos los elementos estructurales de éste, sin poder delegar esa tarea en otros órganos del Poder Público, Fraga (2006).

La íntima conexión entre las libertades individuales y el principio de la legalidad se revela claramente cuando se tiene en cuenta las materias en las cuales este principio tiene mayor importancia: la definición de los delitos y las penas y la creación de los tributos, ambas relacionadas con dos de los derechos fundamentales de mayor relevancia, la libertad y la propiedad, Fraga (2006).

Principio de Certeza Tributaria

Según Ruiz (2004), este principio se basa en que el tributo que se establezca a cada sujeto debe ser cierto y no arbitrario. Sólo aquellos impuestos establecidos en una Ley sancionada por la autoridad competente, son los que deben satisfacer los contribuyentes. Es decir, que sólo serán válidos los tributos que dicte la autoridad que constitucionalmente tenga la competencia de legislar.

Principio del Debido Proceso

El principio del Debido Proceso esta inmerso dentro del Principio del Derecho a la Defensa y los Deberes Procesales.

Se entiende como Principio del Derecho a la Defensa, el derecho que tienen todos los ciudadanos de acudir ante los tribunales de justicia a utilizar todos los medios permitidos a favor de una mejor defensa, de tener un proceso justo, en cuanto a esto debe predominar que toda persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario. S & F (1998). Asimismo se entiende por Deberes Procesales a los que pesan sobre las partes del proceso, aunque algunos prefieren caracterizarlo como cargas procesales, la exigencia legal absoluta en ciertos supuestos y la sanción que por el incumplimiento acompañe hacen, que predomine la caracterización como obligaciones jurídicas estrictas se enumeran entre ellas:

1. La comparecencia en juicio para el desarrollo.
2. Presentar los escritos y diligenciar las pruebas dentro de los plazos establecidos.

3. El deber de la veracidad, la tácita disponibilidad de sus bienes por razón de embargo y el tener que soportar las costas cuando sean impuestos. Cabanellas (1989).

Este principio está consagrado en el Artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Principio de Seguridad Jurídica

Este principio es muchas veces ignorado por los tratadistas sin embargo califica de imprescindible para un desarrollo armónico y coherente de la vida comunitaria. Por ello, evitar todo sentimiento de inseguridad a los contribuyentes, es función primordial del jurista.

Este principio de la Imposición es aquel que establece que todo ordenamiento normativo debe expresar con claridad los principios rectores de la materia respectiva, para que, la seguridad jurídica de los contribuyentes se encuentre amparada. Además este principio consagra que es necesario que el cuerpo legal sea simple y preciso, para evitar comportamientos arbitrarios del poder, Montero (1985).

Principio de No Confiscatoriedad

Es aquel Principio de la Imposición que consagra que el Estado no puede confiscar el patrimonio de los contribuyentes quebrantando de esta forma el derecho de propiedad al establecer tributos que superen la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. En relación a esto Villegas (1980:191-192) señala:

La Constitución Nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación. La tributación no puede por vía indirecta, hacer ilusorias tales garantías constitucionales. La Corte Suprema Nacional ha desarrollado con amplitud la teoría de que las contribuciones no pueden ser confiscatorias. Este tribunal sostiene que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente que debe entenderse por “parte sustancial”, y cabe decir que no existe respuesta a ello en términos absolutos. La razonabilidad de

la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según las exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos – sociales de cada impuesto.

Este principio está consagrado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Derecho Penal General

Según De La Mata (2000) el Derecho Penal General es el conjunto de normas jurídicas que se asocian a la realización de un delito como presupuesto, la aplicación de penas y/o medidas de seguridad, como principales consecuencias jurídicas.

El Derecho penal implica violencia, en ambos sentidos, tanto por el que comete el delito como en la aplicación de la sanción penal, la violencia esta presente. Sin embargo, no toda la violencia es siempre juzgada o valorada por igual. La violencia es un problema social, pero también es un problema semántico, porque sólo a partir de un determinado contexto social, político o económico puede ser valorada, explicada, condenada y definida. Los juicios de valor en este sentido son subjetivos y siempre corren el riesgo de ser superados por la realidad inexorable de los hechos. La violencia en el Derecho Penal es consustancial a todo sistema de control social. Lo que diferencia su formalización y que está normatizado.

Principios del Derecho Penal General

Según el mismo autor los Principios del Derecho Penal General son aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de los sistemas sancionatorios que regulen las distintas materias. Entre los Principios del Derecho Penal General se encuentran los siguientes:

Principio de Legalidad Penal Tributaria

Según De la Mata (2000) el carácter constitucional de las garantías contenidas en el principio de legalidad implica la posibilidad de que el Estado intervenga penalmente mas allá de lo que le permite la ley. No puede sancionarse ninguna conducta ni imponerse pena alguna que no se encuentre establecida en la ley “nullun crime, nulla pena, sine lege”.

La ley, además, debe reunir unos requisitos que se resumen en la necesidad de que sea escrita, es decir, previa a la realización de los hechos que se pretende sancionar y estricta, es decir, que establezca claramente las características del hecho punible. Según los distintos momentos en los que opera el principio de legalidad, contiene en primer lugar una garantía criminal y una garantía penal; en segundo lugar, una garantía procesal y jurisdiccional; y por ultimo, garantía de ejecución. Se trata por tanto, que el Estado actúe con tal sometimiento al imperio de la ley y dentro de sus límites, pero que también que todos los ciudadanos conozcan en todo momento cuales son las consecuencias de su conducta y el modo en que dichas consecuencias van a ser aplicadas.

El principio de legalidad de los delitos y las penas establece que no cabe considerar como delito a las conductas que no se encuentran definidas como tales por la ley. Es por ello que se establece:

1. La reserva de ley, establece que la ley debe ser escrita, es decir, el Derecho Penal es exclusivamente derecho positivo.
2. El Principio de Taxatividad y la Seguridad Jurídica, establece que la ley debe ser estricta, entendiéndose que la ley debe ser clara y concreta, sin acudir a términos excesivamente vagos.
3. La prohibición de retroactividad, la exigencia de la ley previa. La ley debe haber sido previamente promulgada con anterioridad a la comisión de tales hechos. La ley penal es irretroactiva y no puede aplicarse a hechos anteriores a su entrada en vigor.

4. La prohibición de analogía. La analogía “*in bonam partem*”. El interprete no puede desbordar los límites de los términos de la ley y aplicarla a supuestos no previstos en la misma. Prohibición de analogía.

5. El principio “*non bis in idem*”. Prohibición de que un mismo hecho resulte sancionado más de una vez. El problema es que no siempre aparece de forma clara cuando se encuentra ante un solo hecho que pueda considerarse definido por dos normas distintas. La solución es decidir que norma se ajusta con mayor exactitud al supuesto enjuiciado.

6. Y el Principio de la Legalidad de la ejecución, donde se establece que la ejecución ha de llevarse con total sumisión a las leyes. Las penas deben ejecutarse en la forma prescrita por la Ley y los Reglamentos y sin otras circunstancias o accidentes que los expresados en los textos.

En este sentido este Principio establece que la Ley Penal Tributaria deberá ser previa al hecho que se pretende sancionar, estricta en cuanto a la precisión de su contenido y a la imposibilidad de integración analógica en su interpretación y escrita en su método de formación y publicidad.

Principio de la Tipicidad Exhaustiva

Comenta el mismo autor que el principio de tipicidad exhaustiva es una exigencia de seguridad jurídica, que persigue hacer operativa la conminación abstracta que subyace en toda norma sancionatoria, de manera que el administrado conozca el hecho sancionable y tenga oportunidad de evitarlo. Es bien sabido, que la Carta Fundamental reconoce en su artículo 49, numeral 6, el principio *nullum crimen nulla poena sine lege* (sanciones en leyes preexistentes o tipicidad penal), en los siguientes términos: “Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes”.

Por ende, la ley que debe tipificar los delitos y faltas no es cualquier ley en sentido amplio, sino, por el contrario, se trata del concepto de ley en sentido estricto, es decir, el acto sancionado por la Asamblea Nacional como cuerpo legislador (artículo 202 CRBV).

Bases Legales

El basamento legal que fundamenta este trabajo se encuentra sustentado en los siguientes ordenamientos jurídicos:

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

Artículo 49: “El Debido Proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia:

- 6- Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes...”

Este artículo señala la obligatoriedad de seguir un debido proceso en todas las actuaciones del Estado y de todas sus instituciones y asimismo señala la obligatoriedad de que la norma penal debe ser escrita, cierta y previa. Aquí se establece el Principio fundamental de las normas penales el cual es la tipicidad obligatoria y exhaustiva de éstas.

Artículo 202: “La Ley es el acto sancionado por la Asamblea Nacional como cuerpo legislador. Las leyes que reúnan sistemáticamente las normas relativas a determinada materia se podrán denominar Códigos.”

En el presente artículo se establece la definición de lo que es una Ley. Asimismo prevé a que normativas se les da la denominación de Código. Esta es la norma fundamental que permite la creación de las leyes y de los códigos, como es el objeto de estudio de la investigación.

Artículo 203: “Son Leyes Orgánicas las que así denomina esta Constitución; las que se dicten para organizar los poderes públicos o para desarrollar los derechos constitucionales y las que sirvan de marco normativo a otras Leyes...”

En este artículo se establece la definición que le da la Constitución a las Leyes orgánicas, rango legal que tiene el Código Orgánico Tributario, el cual es el instrumento fundamental en la investigación y cuya principal característica es el que sirve de marco normativo a todas las leyes de carácter tributario.

Artículo 316: “El Sistema Tributario procurará la justa distribución de las cargas 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”.

En este artículo se consagra el Principio de Equidad Tributaria en donde se señala la obligatoriedad de gravar los tributos atendiendo a la capacidad económica del contribuyente, así mismo se establece la obligatoriedad por parte del Sistema Tributario de proteger la economía nacional así como de elevar el nivel de vida de la población, mediante un sistema eficiente y eficaz para la recaudación de los tributos.

Artículo 317: “No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...”

Este artículo establece el Principio de Legalidad Tributaria, en donde se consagra, que sólo se podrán cobrar aquellos tributos que estén establecidos en Ley, y que no podrán concederse exenciones y rebajas, ni otra clase de incentivos fiscales sino en los casos previstos por la Ley. Asimismo, en este artículo se presenta el

Principio de No Confiscatoriedad de los tributos, es decir, la obligatoriedad de que ningún tributo puede quitarle al contribuyente de que se trate más de lo que a este último le queda para subsistir.

Disposición Transitoria Quinta: “En el término no mayor de un año a partir de la entrada en vigencia de esta Constitución, la Asamblea Nacional dictará una reforma del Código Orgánico Tributario que establezca...”

Este artículo de rango constitucional establece la obligatoriedad de realizar una reforma al Código Orgánico Tributario con el fin de adaptarlos a la realidad del país. Este artículo constituye el antecedente fundamental de la más reciente reforma del Código Orgánico Tributario, la cual contiene en el Sistema Sancionatorio la norma objeto del presente estudio.

Código Orgánico Tributario (1982)

Artículo 105: El incumplimiento de los deberes formales será penado con multa de cien bolívares (Bs. 100,00) a diez mil bolívares (Bs. 10.000,00).

Este artículo describe la norma penal en blanco, contenida en el Código Orgánico Tributario Venezolano. En este artículo es cuando por primera vez se establece una norma bajo tal figura. Se puede observar la redacción tan abierta de la misma y en donde no se hace detalle de cuales serán los deberes formales sancionables, además que se establece bajo dos límites y no se especifica la forma de graduación de cada incumplimiento.

Código Orgánico Tributario (1992)

Artículo 115: El incumplimiento de cualquier otro deber formal sin sanción específica será penado con multa de diez mil bolívares (Bs. 10.000,00) a cincuenta mil bolívares (Bs. 50.000,00).

Este artículo describe la norma penal en blanco, contenida en el Código Orgánico Tributario Venezolano para la reforma del año 1992. En este artículo se da continuidad al establecimiento de esta técnica legislativa dentro del Sistema Tributario Venezolano. Se puede observar que es una disposición de carácter muy general.

Código Orgánico Tributario (1994)

Artículo 115: El incumplimiento de cualquier otro deber formal sin sanción específica será penado con multa de diez unidades tributarias a cincuenta unidades tributarias (10 U.T. a 50 U.T.).

Este artículo describe la norma penal en blanco, contenida en el Código Orgánico Tributario Venezolano para la reforma del año 1994. Al igual que en la reforma anterior esta norma mantiene la vigencia de esta técnica legislativa dentro del Sistema Tributario Venezolano. Se puede observar que es una disposición muy abierta y genérica.

Código Orgánico Tributario (2001)

Artículo 107: El incumplimiento de cualquier otro deber formal sin sanción específica, establecido en las leyes y demás normas de carácter tributario, será penado con multa de diez a cincuenta unidades tributarias (10 a 50 U.T.).

Este artículo describe la norma penal en blanco, contenida en el Código Orgánico Tributario Venezolano y la cual es el objeto fundamental del presente trabajo. La cual será analizada con el objeto de encontrar posibles debilidades de que adolezca esta norma.

Código Penal (2005)

Artículo 1: Nadie podrá ser castigado por un hecho que no estuviere expresamente previsto como punible por la ley, ni con penas que ella no hubiere establecido previamente.

Los hechos punibles se dividen en delitos y faltas.

Este artículo describe el principio general del derecho punitivo, es decir, la reserva de ley para la tipificación de ilícitos y sanciones, resumida en el aforismo latino *nullum crimen, nulla poena sine prævia lege*. El cual será el principio fundamental que guiará la presente investigación .

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

De acuerdo al objeto de estudio planteado relacionado con las Posibles Transgresiones a Principios de Legalidad y Justicia Tributaria contenidas en el Artículo 107 del COT Venezolano (norma penal en blanco), y en función de sus objetivos, se incorpora el tipo de Investigación denominada Descriptiva, (Tamayo, 2003:46), se refiere a la misma señalando “Comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual, y la composición o procesos de los fenómenos. El enfoque se hace sobre conclusiones dominantes o sobre cómo una persona, grupo o cosa se conduce o funciona en el presente”. En atención a esta modalidad de investigación se realizarán análisis sobre el impacto de la aplicación de esta norma en los contribuyentes ya que es micro sociológico su amplitud para describir sus derechos y defensa ante la Administración Tributaria.

Diseño de Investigación

Atendiendo a las características del problema objeto de estudio y para el logro de los objetivos de la presente investigación, el estudio esta enmarcado en un modelo cualitativo, documental y descriptivo. La información requerida para abordarlo se encuentra básicamente en materiales impresos y electrónicos. (Sabino 1992:89) plantea: “Los estudios documentales son aquellos realizados en base a datos secundarios, es decir obtenidos por otros y que llegan al investigador elaborados y procesados; generalmente de documentos escritos, informes científicos que deben

analizar, sistematizar o reinterpretar”. Se dice que el diseño de esta investigación es bibliográfico, básico de las investigaciones documentales, ya que a través de la revisión del material documental de manera sistemática, rigurosa y profunda se llega al análisis de diferentes fenómenos o a la determinación de la relación entre las variables. En el manejo de la revisión de la literatura permitirá observar que solo existen guías no investigadas e ideas vagamente relacionadas con el problema de estudio, o bien, se debe indagar sobre temas y áreas desde nuevas perspectivas o ampliar las existentes.

Enmarcada en un estudio documental, porque se estudiaran las situaciones que generan las Posibles Transgresiones a Principios de Legalidad y Justicia Tributaria contenidas en el Artículo 107 del COT Venezolano (norma penal en blanco) donde la norma se vicia en muchas oportunidades por parte de la Administración Tributaria, es decir, se aplica de manera errada este artículo. En este sentido, dentro de la clasificación del material documental a ser empleado se analizarán las fuentes escritas: libros, leyes, resoluciones, acuerdos, revistas especializadas, folletos, trabajos de grado, que sirvieron para realizar el análisis que se expuso en la presente investigación.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Las técnicas e instrumentos de recolección de información son herramientas de las cuales se vale el investigador para medir y diagnosticar la situación actual y extraer de ellos la información.

Se utilizó la técnica análisis de contenido, de acuerdo a esto (Krippendorff, 1990:28) explica que “es una técnica de investigación destinada a formular, a partir de ciertos datos, inferencias reproducibles y válidas que puedan aplicarse a su contexto”.

El instrumento utilizado consiste en el informe que se define como derivado del verbo informar, es la descripción oral o escrita de las características y circunstancias de un suceso o asunto. Se trata, en otras palabras de la acción y efecto

de informar (dictaminar) según <http://definicion.de/informe>; revisión de trabajos de grado previamente realizados, libros de distintos autores para sustentar el estudio realizado y adicionalmente ayudar a conocer en que estado se encuentra el tema abordado.

En cuanto a la observación será una técnica que se utiliza en la vida cotidiana para adquirir conocimientos, en sus modalidades más sistemáticas y estructuradas.

Procesamiento de Datos

En las muestras bibliográficas y documentos que se analicen se mostrarán los resultados obtenidos de la investigación que se recolecte mediante la revisión de jurisprudencias, documentos, resoluciones o cualquier otro documento que permita analizar e interpretar los resultados obtenidos según los mecanismos utilizados.

Una vez recabada la información se procederá a hacer el análisis de los datos en dos respectivas fases:

1. Se tomarán los resultados obtenidos de las informaciones de datos primarios (vistas) y secundaria de documentos escritos, para reunir toda la información pertinente sobre el tema y hasta que punto se aplicaba esta norma penal en blanco.
2. Se ordenará y clasificará la información, la misma se hará tomando en cuenta los objetivos y el fin de la investigación, aspectos centrales de la demostración, esto como se indicó anteriormente se partirá de un análisis documental a través de lecturas evaluativas y descriptivas, utilizando la técnica del subrayado haciendo el resumen respectivo y la utilización de fichas de trabajo, clasificados según la importancia de los datos en parciales y subordinados y se materializará en el análisis del contenido de naturaleza cualitativa.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES

En Venezuela se cuenta con diversidad de leyes, códigos, jurisprudencias, providencias para ser aplicadas en el campo tributario donde se establecen los lineamientos a los impuestos y deberes que rigen a los contribuyentes.

La Administración Tributaria en el caso de Venezuela SENIAT, es el organismo encargado de aplicar la norma, este se encarga de actuar de manera justa ante los ciudadanos para evitar viciar la misma. En nuestro país el instrumento legal para sancionar la actitud errada del contribuyente es el COT, o en su defecto el Código Penal; el COT vigente es la reforma del año 2001 cuyo fin era el de aplicar con mayor rigidez el sistema sancionatorio para evitar el aumento constante de ilícitos tributarios, pero en su afán de cumplir con este propósito se pierde el equilibrio de las leyes pasadas y se aplica de una manera represiva al contribuyente esta norma ya que no se busca crear conciencia tributaria al ciudadano sino aplicar sanciones pecuniarias, de cierres que llevan a crear pánico en la población.

No existe un equilibrio entre los contribuyentes (sujeto pasivo que esta obligado a la prestación) y la Administración Tributaria (sujeto activo que pretende percibir una prestación pecuniaria a través del tributo) ya que los primeros en un alto porcentaje mantienen la idea de que se debe evadir el impuesto porque consideran que el Estado no les retribuye como debe ser el pago de los mismos o por simple falta de cultura tributaria y el otro porcentaje que quiere llevar todo de acuerdo a la ley se sienten bajo una constante amenaza ya que cada día salen rumores de que el SENIAT esta exigiendo determinado deber formal y así siguen cada día actuando de manera inapropiada porque la Administración Tributaria no se preocupa por educar, por

formar a los contribuyentes sino en sancionar al contribuyente para cumplir sus metas, basados en sus intereses individuales.

Al mantener esta actitud errada se aplica el COT de manera incorrecta y por tanto se violan los Principios de Legalidad y Justicia Tributaria que son los principios constitucionales tributarios que protege al ciudadano en su papel de contribuyente a los impuestos en Venezuela ya que se pretende sancionar al contribuyente con el Artículo 107 (norma penal en blanco) por las infracciones cometidas a alguno de sus deberes y si se fija una sanción mas alta de la que en realidad debe aplicarse originando que los derechos del ciudadano se vean afectados por no hacer una adecuada interpretación a la norma.

Al aplicar este artículo a una infracción tributaria que en realidad se encuentra englobada en otro de los artículos de menor sanción pecuniaria se violan los Principios de Legalidad y Justicia Tributaria ya que la Administración Tributaria no puede aplicar la ley a su antojo porque ella esta sometida a la misma bajo los límites establecidos; solo el legislador puede crear tributos (ciertos y no arbitrarios) y sus estructuras, no existe autorización para que otro órgano lo haga ya que este fin no se delega.

También se le otorga al contribuyente el derecho a la defensa, asegurándole un proceso justo ante los tribunales en caso de que así lo amerite donde se deben presentar todos los requisitos de forma escrita, veraz y dentro de los plazos establecidos.

Las normas penales en blanco para ser validas deben describir la conducta sancionada, el vacío que estas presentan deben ser llenados por alguna instancia legislativa o reglamentaria, esta norma tiene entre sus ventajas la facilidad de adaptarlo a la realidad social y entre sus desventajas el hecho de que no se le indique el traslado necesario para cumplir con la función sancionatoria y que en caso de aplicarlo se lleve a un rango inferior.

El sistema sancionatorio debe tipificar el incumplimiento de deberes formales, evasiones y defraudaciones fiscales de manera justa y racional quedando establecido en códigos, leyes y reglamentos, los tributos establecidos no pueden superar la

capacidad contributiva de los contribuyentes ya que no se puede atentar contra el patrimonio de los mismos porque estos deben estar enmarcados a su cumplimiento de acuerdo a la renta; los cuales deben ser escritos, concretos, claros y estrictos de modo que a través del elemento restrictivo de la norma se consiga el cumplimiento voluntario de los deberes por parte del contribuyente, es decir estos tengan sentimiento de seguridad en la misma tal como lo establece el principio de seguridad jurídica.

Por tanto, para que la Administración Tributaria sea respetada depende de la imagen que tenga el contribuyente de la gestión del Poder Ejecutivo, en una economía recesiva como la de nuestro país el aumento de la presión tributaria no es la prioridad, por el contrario, pudiera convertirse en un factor adicional para el cierre de empresas y por ende afecta tanto la economía como la situación social de los ciudadanos, ya que a mayor presión se incrementa descaradamente la economía informal ante la apatía, e incluso, el beneplácito del Ejecutivo. Por tanto el manejo errado de normas tributarias como es el caso del Artículo 107 del COT redactado de forma abierta y por ende irresponsable atenta contra los Principios constitucionales tributarios de Legalidad y Justicia Tributaria que favorecen a los ciudadanos que no tienen confianza en la norma, y esta es la mejor forma de destruir la economía de un país.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Asociación Venezolana de Derecho Financiero (2001). **Observaciones de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (ASOVEDEFI) al Proyecto de Código Orgánico Tributario (COT)**, aprobado en primera discusión en la Asamblea Nacional. Disponible: http://www.asovedefi.com/docu_leyes.htm. Consulta: 2011, marzo, 15.
- Bacigalupo, E. (1994). **Derecho Penal Parte General 2da. Edición**. Disponible: <http://es.scribd.com/doc/50085267/14/a-Alcance-y-concepto>
- Bernal, C. (2000). **Metodología de la Investigación para Administración y Economía**. Colombia: Prentice Hall.
- Bernal, C. (2006). **Metodología de la Investigación**. México: Prentice Hall 2º Edición.
- Blanco – Uribe, A. **Los Derechos del Contribuyente en la Constitución de 1999**.
- Borges y Ollarves (2002). **Un análisis de los ilícitos formales y sus sanciones establecidas en el nuevo Código Orgánico Tributario**. Trabajo de Grado.
- Cabanellas, G. (1989). **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**. Tomo VI. Caracas: Heliasta 21º Edición.
- Canales. (1991). **Metodología de la Investigación**. Editorial Limusa S.A. de C.V.
- Carpio, M. (1996). **Estudio de los conceptos básicos referidos al COT y de los requisitos generales de los medios probatorios de la Defraudación con particular referencia al Resguardo Nacional**. Trabajo de Grado, Universidad Santa María, Caracas.
- Castillejo y Mora (2003). **Análisis comparativo del Código Orgánico Tributario de 1994 con la reforma efectuada en el año 2001 y su incidencia en la aplicación de sanciones por ilícitos formales**. Trabajo de Grado.

- Código Orgánico Tributario (1982). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 2992 (Extraordinario), Agosto, 3, 1982.
- Código Orgánico Tributario (1992). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 4466 (Extraordinario), Septiembre, 11, 1992.
- Código Orgánico Tributario (1994). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 4727 (Extraordinario), Mayo, 25, 1994.
- Código Orgánico Tributario (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305, Octubre, 17, 2001.
- Código Penal (2005). Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela, 5763, Marzo, 16, 2005.
- Constitución de La República Bolivariana De Venezuela (1999). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 36.860, Diciembre, 30, 1999.
- De la Mata N. (2000). **Derecho Comunitario y Derecho Estatal en la Tutela Penal del Ambiente**. Disponible: http://www.criminet.ugr.es/recpc/recpc_02-04.html Consulta: 2011, marzo, 17.
- Espinosa C., Luis A. (2001). **Comentarios**. Disponible: http://www.offixfiscal.com.mx/colaboraciones/tablas_del_113.htm Consulta: 2011, abril, 18.
- Fraga Pittaluga, L. (2006). **Principios Constitucionales de la Tributación**. Venezuela: Fraga, Sánchez y Asociados.
- Hernández, R., Fernández, C. Y Baptista, P. (1994). **Metodología de la Investigación**. México: Mc. Graw Hill.
- Hernández, F. (2002). **Clasificación de los Ilícitos y sanciones en el Código Orgánico Tributario 2001**. (2002). En Asociación Venezolana de Derecho Tributario (comp.). Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001 (pp. 513 – 551). Caracas: Livrosca.

- Krippendorff, K. (1990). **Metodología de Análisis de Contenido, Teoría y Práctica**. España: Ediciones Paidós Iberica S.A.
- Legislación Económica, C.A. (1992). **Nuevo Código Orgánico Tributario Ley de Reforma Parcial del Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial N° 4466 Extraordinario de fecha 11 de Septiembre de 1992**. Caracas: Legis.
- López, M. (2000). **Técnica Legislativa y Proyectos de Ley**. México: Universidad Nacional Autónoma de México. 2000.
- López, M. (2000). **Técnica Legislativa y Proyectos de Ley**. México: Universidad Nacional Autónoma de México. 2000.
- Mendez, C. (1998). **Metodología, Diseño y Desarrollo del Proceso de Investigación**. ISBN
- Montilla, A. (2001, Septiembre). **Orígenes del COT**. *Ámbito Jurídico Legis*, p.12.
- Octavio, J. (2002). **Origen y Orientación del Código Orgánico Tributario de 2001**. (2002). En Asociación Venezolana de Derecho Tributario (comp.). Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001 (pp. 1 – 21). Caracas: Livrosca.
- Peña, J. (2005). **La Potestad Sancionatoria de la Administración Pública Venezolana**. Caracas: Colección de Estudios Jurídicos del Tribunal Supremo de Justicia.
- Ramírez, L. (1993). **COT y su enfoque práctico**. Valencia: Luica.
- Ruiz, J. (2004). **Impuesto sobre la Renta Manual Didáctico y de Consulta**. Caracas: Legis Editores, C.A.
- Sabino, C. (1992). **El Proceso de Investigación**. Caracas: Panapo
- S & F (1998). **Diccionario Jurídico Venezolano**. Tomo III. Caracas: Vitales 2000 CA.
- Sol, J. (1999). **Síntesis Histórica del Código Orgánico Tributario**. *Revista de Derecho Tributario AVDT*, 83, 7 – 18.

- Sol, J. (2002). **La Codificación del Derecho tributario y el debido Equilibrio entre los Derechos del Fisco y los de los Contribuyentes.** (2002). En Asociación Venezolana de Derecho Tributario (comp.). Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001 (pp. 69 – 117). Caracas: Livrosca.
- Tamayo, M. (2003). **El Proceso de la Investigación Científica 4ta. Edición.** México: Editorial Limusa.
- Villegas, H. (1980). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Buenos Aires: Depalma.
- Weffe, C. (2002). **Leyes Penales en Blanco en el Derecho Penal Tributario Venezolano.** (2002). En Asociación Venezolana de Derecho Tributario (comp.). VI Jornadas Venezolanas de Derecho tributario. Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios (pp. 333 – 387). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

CURRICULUM VITAE